



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 17-01-2022



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 86

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : Θεσ/νικη, 54630
Τηλέφωνο : 2313-333246

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στην Παραλία του Δήμου της ΠΕ, νομίμως εκπροσωπούμενης από την, κατοίκου του Δήμου της ΠΕ με ΑΦΜ, κατά: **α)** της με αριθμ. /09-08-2021 οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτος 2010, **β)** της με αριθμ./09-08-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.1.2009-31.12.2009, **γ)** της με αριθμ./09-08-2021 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρ. 6 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1.1.2009-31.12.2009 και **δ)** της με αριθμ./09-08-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7§3 και 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1.1.2009-31.12.2009, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

5.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση

6.Τη με ημερομηνία **1-2-2019** Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμό/09-08-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 9.631,28€, και προσαυξήσεις, ύψους 11.284,01€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, ήτοι συνολικό ποσό 20.915,29 €.

Με την αριθμό/09-08-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 4.535,57 €, και πρόσθετος φόρος ύψους 5.313,87 €, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. έτους 2009, ήτοι συνολικό ποσό 9.849,44 €.

Με την αριθμό/09-08-2021 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 973,74 €, καθότι, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικού στοιχείων γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997.

Με την αριθμό/09-08-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους, 4.100,00€, καθότι έλαβε και καταχώρησε ένα (1) εικονικό στοιχείο, καθαρής αξίας 10.250,00€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12 §1,§9,§10,§11,§14, 18§2 και 30§4 του Π.Δ. 186/92, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του αρ. 66 του ν. 4174/2013, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 § 3 περ. β' του ν. 4337/2015.

Αιτία για τον έλεγχο αποτέλεσε η υπ' αριθ. 25/14-01-2021 εντολή μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Διενεργήθηκε έλεγχος για τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2009 έως 31/12/2009 στην επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. Η ελεγχόμενη επιχείρηση με διακριτικό τίτλο "....." είχε έδρα στην Παραλία με κύρια δραστηριότητα υπηρεσίες που παρέχονται από Καφέ –Μπαρ. Η επιχείρηση διέκοψε τις εργασίες της στις 31/12/2012. Ομόρρυθμα μέλη της ήταν η με ποσοστό 90% και ημε ποσοστό 10%.

Αφορμή για τον έλεγχο αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./10-11-2020 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης Υπηρεσία Ελέγχου Δ.Ο.Υ., με το οποίο απέστειλε το από 10/11/2020 Πληροφοριακό Δελτίο, το οποίο πρωτοκολλήθηκε από την υπηρεσία της Δ.Ο.Υ. με α/α/12-11-2020, καθώς και την από 30/11/2020 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ.- Π.Δ. 186/92, ΚΦΑΣ Ν.4093/2012 & αρθ.. 5 ν.2523/07 και αρθ. 7 ν.4337/2015.

Με την παραπάνω έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) της Δ.Ο.Υ., η Δ.Ο.Υ. Καβάλας πληροφορήθηκε τα κάτωθι: «Από την Δ.Ο.Υ. συντάχθηκε και απεστάλη στην υπηρεσία μας το με αριθμ.πρωτ./23-2-2017 έγγραφο (αρ. εισερχ. στην Υπηρεσία μας/3-3-2017) με συνημμένα φωτοαντίγραφα δέκα επτά (17) ΤΠΥ συνολικής καθαρής αξίας 40.005, ευρώ πλέον ΦΠΑ 9.201,15 ευρώ, εκδόσεως και λήπτρια την ελεγχόμενη από αυτούς επιχείρηση Με το παραπάνω πληροφοριακό δελτίο ζητήθηκε η διενέργεια ελέγχου στον εκδότη και να τους γνωρίσουμε την εξακρίβωση της πραγματοποίησης των συναλλαγών. Διενεργήσαμε έλεγχο στην φορολογία Εισοδήματος στις παραπάνω διαχειριστικές περιόδους, και διαπιστώσαμε τα ακόλουθα, ως προς την επιχείρηση με ΑΦΜ:

ΧΡΗΣΗ 2009

- Για την χρήση 2009 όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις πελατών προμηθευτών των αντισυμβαλλόμενων φέρεται ότι εξέδωσε 66 φορολογικά στοιχεία για παραδόσεις πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 1.028.037,93 ευρώ, χωρίς να υποβάλλει δήλωση

φορολογίας εισοδήματος και έχοντας υποβάλει μόνο τέσσερες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ με εκροές (πωλήσεις) αξίας 786.018,91 €

Σημειωτέον ότι από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις φαίνονται πολύ μικρά ποσά δαπανών που δηλώνονται από άλλους, ενώ στις δηλώσεις ΦΠΑ της ελεγχόμενης επιχείρησης δηλώνονται ποσά περίπου ίδιου ύψους με τις εκροές.

Από τα αναφερόμενα γίνεται σαφές ότι ποτέ η ελεγχόμενη επιχείρηση του κ. δεν απέδωσε τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος ούτε τον αναλογούντα Φ.Π.Α.

Σύμφωνα με την από 30/11/2020 Έκθεση Ελέγχου της, η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ δεν λειτούργησε ποτέ με την πραγματική έννοια του όρου, προκειμένου να πραγματοποιήσει πωλήσεις ή να παρέχει υπηρεσίες σχετικές με το αντικείμενο των δραστηριοτήτων της, καθώς όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, πραγματοποίησε ελάχιστες αγορές σε σχέση με το ύψος των πωλήσεων της, δε διέθετε κατάλληλες επαγγελματικές εγκαταστάσεις, δεν διέθετε τον απαραίτητο εξοπλισμό και τα απαραίτητα μηχανολογικά μέσα ούτε προέβη ποτέ σε μίσθωση αυτών μέσω τρίτων, δεν διέθετε το κατάλληλο και απαραίτητο προσωπικό και δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για τα αντικείμενα των δραστηριοτήτων της.

Με βάση όλα τα περιστατικά όπως αναφέρονται στην από 30/11/2020 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου, προέκυψε ότι η « Για την χρήση 2009 όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις πελατών προμηθευτών των αντισυμβαλλόμενων, φέρεται ότι εξέδωσε 66 φορολογικά στοιχεία για παραδόσεις πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 1.028.037,93 ευρώ, χωρίς να υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος και έχοντας υποβάλει μόνο τέσσερες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ με εκροές(πωλήσεις) αξίας 786.018,91. €

Επιπλέον, η επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.:....., είχε συναλλαγές με την επιχείρηση με ΑΦΜ:, όπου για τη διαχειριστική περίοδο 2009 εξέδωσε ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας **10.250,00€** πλέον ΦΠΑ 19% **1.947,50€**, ήτοι συνολικής αξίας **12.197,50€**.

Φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε για τη χρήση 2009 η επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.:..... με λήπτη την εταιρία «.....» με ΑΦΜ:

ΦΟΡ.Σ ΤΟΙΧ	ΑΡΙΘ.& ΗΜΕΡΟΜ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (ΕΥΡΩ)	ΦΠΑ 19%	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
ΤΠΥ	25/09/2009	10.250,00	1.947,50	12.197,50
	ΣΥΝΟΛΑ	10.250,00	1.947,50	12.197,50

Με τις προσκλήσεις με αριθ. Πρωτ./11-02-2021 (REGR) και αριθ. Πρωτ./11-02-2021 (REGR) κοινοποιήθηκε αντίστοιχα στην και

....., ομόρρυθμα μέλη της προσφεύγουσας επιχείρησης η εκδοθείσα με αρ. /14-01-2021 εντολή φορολογικού ελέγχου ΔΟΥ και ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία και τα παραστατικά της, για να πραγματοποιηθεί ο έλεγχος αυτών, εντός πέντε (5) ημερών από της επιδόσεως.

Στις 27/01/2021 η κα διαχειρίστρια της προσφεύγουσας Ο.Ε προσήλθε στη Δ.Ο.Υ., προσκομίζοντας έγγραφο, στο οποίο αναφέρει αυτολεξεί τα εξής: «Δεν υπάρχουν στοιχεία από το έτος 2009, για το καφέ Μπάρ «.....» με έδρα την Παραλία». Επίσης με το παραπάνω έγγραφο, προσκόμισε αντίγραφο του Βιβλίου εσόδων-εξόδων για την χρήση 01/01/2009 έως 31/12/2009,

Από τον περαιτέρω έλεγχο των βιβλίων, διαπιστώθηκαν τα εξής:

ΧΡΗΣΗ 2009

α) Το Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως στις 25/09/2009, καθαρής αξίας 10.250,00€ πλέον ΦΠΑ 19% 1.947,50€, ήτοι συνολικής αξίας 12.197,50€ εκδόσεως με Α.Φ.Μ.: και λήπτη την ελεγχόμενη επιχείρηση, βρέθηκε καταχωρημένο στην περιληπτική κατάσταση του βιβλίου εσόδων-εξόδων και συγκεκριμένα στη στήλη των εξόδων – Δαπάνες με δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ και στη στήλη ΦΠΑ 19%.

β) Συμπεριελήφθη ως αξία στην με α/α /25-05-2010 περιοδική δήλωση ΦΠΑ του 3^{ου} τριμήνου του έτους 2009, η οποία ήταν Χρεωστική κατά 12.778,24€, επίσης συμπεριελήφθηκε ως αξία και ως ΦΠΑ και στην υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση της χρήσης 2009 με α/α καταχώρησης /30-06-2010, η οποία υποβλήθηκε στην υπηρεσία της πρώην Δ.Ο.Υ.

γ) Συμπεριελήφθη στην στήλη των αγορών στο Μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων (έντυπο Ε3) και συνυπολογίστηκε ως αξία για τον Λογιστικό προσδιορισμό καθαρών κερδών της επιχείρησης.

δ) Συμπεριελήφθη στο βιβλίο εσόδων – εξόδων στην στήλη των Εξόδων-αγορών ως καθαρή αξία 10.250,00€ και στην στήλη ΦΠΑ 19% 1.947,50€.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω και σε συνδυασμό με το με αριθ. πρωτ. /10-11-2020 Πληροφοριακό Δελτίο, καθώς και την από 30/11/2020 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΚΒΣ, στην οποία μεταξύ άλλων αναφέρει ότι η επιχείρηση «.....», εξέδωσε κατά τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2009 έως 31/12/2009 εξήντα έξι (66) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 1.028.037,93€, ο έλεγχος έκρινε ότι για την ελεγχόμενη επιχείρηση «.....» με (Α.Φ.Μ.) προκύπτει η ακόλουθη διαπιστωθείσα παράβαση :

Για τη χρήση 2009, το από 25/09/2009 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας 10.250,00€. πλέον ΦΠΑ 19% 1.947,50€, εκδόθηκε για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους και ως εκ τούτου είναι **εικονικό** κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19 παράγραφος 1 και 4 του Ν.2523/97.

Για το λόγο αυτό, τα βιβλία και στοιχεία που τηρήθηκαν στην ελεγχόμενη χρήση χαρακτηρίστηκαν ανακριβή και το φορολογητέο αποτέλεσμα του ελέγχου προσδιορίστηκε εξωλογιστικά, ήτοι ακαθάριστα έσοδα: 202.310,15€ και καθαρά κέρδη : 76.473,24€.

Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α., ο έλεγχος προέβη σε νέα εκκαθάριση του φόρου αναπροσαρμόζοντας τις εισροές της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου ως προς τις φορολογητέες δαπάνες, δεδομένου ότι βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 (Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας), προϋπόθεση αναγνώρισης μιας δαπάνης είναι η κατοχή νομίμου παραστατικού. Συνεπώς, ο έλεγχος απέρριψε από τις εισροές – δαπάνες της προσφεύγουσας επιχείρησης, την αξία του συγκεκριμένου εικονικού στοιχείου, ως μη νόμιμου παραστατικού, ύψους 10.250,00 € πλέον Φ.Π.Α. 1.947,50 €, στη χρήση 2009, καταλογίζοντας τον Φ.Π.Α. που αναλογεί σε αυτά.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η αξίωση του Δημοσίου είναι παραγεγραμμένη, διότι δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία
2. Άρνηση της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων – μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος της απόδειξης της εικονικότητας.
3. Ο καταλογισμός αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας του αρ. 25 παρ. 1 του Συντάγματος καθώς και στις επιταγές του Χάρτη των θεμελιωδών δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Ως προς τον φόρο εισοδήματος και το πρόστιμο ΚΒΣ:

Επειδή, στο άρθρο 72 (πρώην 66) παρ. 11 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι : «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της

παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο το 84 παρ. 1 του Ν.2238/94, όπου ορίζεται ότι «η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου 84, «το δικαίωμα του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται... β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν 2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.»

Επειδή, με το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίστηκε ότι «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.»

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.”

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι : « Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα Πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού Φύλλου ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:

α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων...Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣΤΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣΤΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣΤΕ.2985-88/1981).

Επειδή συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης Δ.Ο.Υ. ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣΤΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου,

δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣΤΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012, (σκέψη 12 ΣΤΕ 1623/2016)].

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣΤΕ (ΣΤΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣΤΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).....».

Επειδή, για το οικονομικό έτος 2010 (χρήση 2009) έχει υποβληθεί η αριθμ. καταχ./30-06-2010 δήλωση φορολογίας εισοδήματος, καθώς και η με αρ./30-06-2010 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την νομολογία, συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την

εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕφ/ωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000). Με βάση τα συμπληρωματικά στοιχεία, η οικεία Αρχή, προκειμένου να εκδώσει τις ως άνω καταλογιστικές πράξεις, μπορεί είτε να συντάξει τη σχετική έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου φορολογούμενου, κατά τον έλεγχο δε αυτόν μπορεί να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα άλλης δημόσιας φορολογικής ή μη αρχής (ΣΤΕ 3953-54/2012, 2122/2012, 3705/2011, 459/2009, 3293/2008, 572-574/2007).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με το με αριθ. πρωτ./10-11-2020 πληροφοριακό δελτίο της ΔΟΥ (αρ.εισ. πρωτ./12-11-2020) η συνημμένη με από 10/11/2020 πληροφοριακή έκθεση εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), σύμφωνα με την οποία διαπιστωνόταν η λήψη ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου από την προσφεύγουσα στη χρήση 2009 καθαρής αξίας 10.250€. Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 68 § 2 του Ν. 2238/1994 και 72 § 6 του Ν. 4174/2013, καθώς περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής (ΔΟΥ) μετά τον αρχικό πενταετή χρόνο παραγραφής και ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής για το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλει πρόστιμο του Κ.Β.Σ. και φόρο εισοδήματος στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 κατέστη δεκαετής βάσει των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 4β του Ν.2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997.

Η παραγραφή υπολογίζεται από το τέλος της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Εφόσον το εικονικό στοιχείο αφορούσε σε συναλλαγές στη διαχειριστική χρήση 1/1-31/12/2009 το τέλος της επομένης διαχειριστικής περιόδου είναι η 31/12/2010 και συμπληρώνεται η δεκαετία στις 31/12/2020. Επειδή όμως, τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν στη διάθεση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το τελευταίο έτος της παραγραφής (αρ.εισ. πρωτ. 41709/12-11-2020), σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 4 του αρ. 84 ν. 2238/94, ο χρόνος αυτής παρατείνεται κατά ένα ημερολογιακό έτος, έως τις 31/12/2021.

Συνεπώς, ορθά διενεργήθηκε ο επίμαχος έλεγχος και εκδόθηκε το πρόστιμο του ΚΒΣ και η διορθωτική πράξη του φόρου εισοδήματος, λόγω ύπαρξης νέων στοιχείων για την υπό κρίση χρήση, η έκδοση δε και κοινοποίηση αυτών πραγματοποιήθηκε εντός του έτους 2021, και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Ως προς το ΦΠΑ και το πρόστιμο ΦΠΑ

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 57 παράγραφος 2 του Ν.2859/2000, ορίζεται ρητά ότι «Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του αρ. 49§3 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 είχε παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή, σε ότι αφορά την πράξη ΦΠΑ και το πρόστιμο του αρ. 6 του ν. 2523/97, η ύπαρξη αρχικής πράξης αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α., κατά τα οριζόμενα στις οικείες διατάξεις των άρθρων 49 και 57 του νόμου 2859/2000, σε συνδυασμό με την αριθμ. 327/2004 γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή με την ΠΟΛ. 1125/2004 του Υπ. Οικονομικών, όπου γίνεται ρητή αναφορά για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης μετά την παρέλευση στη φορολογική αρχή συμπληρωματικών στοιχείων, υπό την προϋπόθεση ότι έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου.

Επειδή, έστω και αν υφίσταται συμπληρωματικό στοιχείο με βάση τα προαναφερόμενα, δε συντρέχει περίπτωση δεκαετούς παραγραφής, κατά συνέπεια το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο για τη χρήση 2009 έχει παραγραφεί την 31/12/2015. Τα ανωτέρω, τυγχάνουν

εφαρμογής και στο πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 εφόσον γι' αυτό, ως κύρια φορολογία θεωρείται η φορολογία περί Φ.Π.Α. (2859/2000).

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται **αποδεκτός** για τις εν λόγω πράξεις

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί άρνησης της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»*

Επειδή για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού*

απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του ΚΔΔ, οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον σχετικό έλεγχο αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και ΔιΔικ 1995,1027).

Επίσης, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση. (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319).

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως με το αρ. πρωτ./10-11-2020 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης Υπηρεσία Ελέγχου Δ.Ο.Υ. (το οποίο πρωτοκολλήθηκε από την υπηρεσία της Δ.Ο.Υ. με α/α/12-11-2020), με το οποίο απέστειλε το από

10/11/2020 Πληροφοριακό Δελτίο καθώς και από την από 30/11/2020 Έκθεση Ελέγχου. Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή απόδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν κατά το φορολογικό έτος 2009, φορολογικώς μεν υπαρκτή πλην όμως κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες και τα είδη που από τα εκδιδόμενα στοιχεία προκύπτει να διέθεσε και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή, εξάλλου σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρεί στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή, στο άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 ορίζεται ότι « 1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενέργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιων του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά...4.Οι εκθέσεις ελέγχου που συνάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου την κατά την παρ. 1 Αποδεικτική δύναμη...»

Επειδή εν προκειμένω, η διενέργεια ελέγχου προέκυψε από την Δ.Ο.Υ. επειδή συντάχθηκε και απεστάλη από την Δ.Ο.Υ. το με αριθμ. πρωτ./23-2-2017 έγγραφο (αρ. εισερχ. στην Υπηρεσία/3-3-2017) με συνημμένα φωτοαντίγραφα δέκα επτά (17) ΤΠΥ συνολικής καθαρής αξίας 40.005, ευρώ πλέον ΦΠΑ 9.201,15 ευρώ, εκδόσεωςκαι λήπτρια την ελεγχόμενη από αυτούς επιχείρηση Ταμ..... Αμαλία ΑΦΜ 046..... Με το παραπάνω πληροφοριακό δελτίο ζητήθηκε η διενέργεια ελέγχου στον εκδότη και να τους γνωρίσουν την εξακρίβωση της πραγματοποίησης των συναλλαγών

Ο έλεγχος της ΔΟΥ, αφού διενέργησε έλεγχο στις παραπάνω διαχειριστικές περιόδους 2009-2010, διαπίστωσε τα ακόλουθα, ως προς την επιχείρηση με ΑΦΜ: τα κατωθί:

α) ουδέποτε ανταποκρίθηκε στα αιτήματα για παροχή πληροφοριών και στοιχείων από τον έλεγχο.

β) ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό και δεν είχε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για να διενεργήσει τον όγκο συναλλαγών που δηλώνεται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων (1.028.037,93€ πωλήσεις για το 2009, 502.847,52 για την χρήση 2010).

γ) δεν είχε τις απαραίτητες αγορές εμπορευμάτων για να μπορέσει να δικαιολογήσει τις πωλήσεις που δηλώνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων (για το 2009 φέρεται να πραγματοποίησε πωλήσεις 1.028.037,93€, ενώ είχε αγορές 33.313,19€ και για το 2010 φέρεται να

πραγματοποίησε πωλήσεις 502.847,52€, ενώ δεν είχε καθόλου αγορές. Το ποσό των 3.440,44€ αφορά δαπάνες τηλεφώνου.).

δ) δεν είχε εγκατάσταση για να πραγματοποιήσει τις δραστηριότητες του, στη δηλωθείσα ως έδρα και στο δηλωθέν υποκατάστημα δεν υφίσταται, δεν λειτούργησαν ποτέ και δηλώνονται μέχρι σήμερα.

ε) δεν υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2010 και 2011 ως όφειλε και οι υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των διαχειριστικών περιόδων από 01/01/2009 – 31/12/09 είναι ανακριβείς.

Συνοψίζοντας, ο έλεγχος κατέληξε στο ασφαλές συμπέρασμα ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων με εκδότη την επιχείρηση τα οποία εκδόθηκαν στις χρήσεις 2009 και 2010, είναι εικονικά και αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους. Συγκεκριμένα, πρόκειται για εξήντα έξι (66) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.028.037,93€ στην χρήση 2009 και εβδομήντα τρία (73) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 502.847,52 € στην χρήση 2010.

Επιπλέον, πληροφόρησαν τη ΔΟΥ ότι η επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.:....., είχε συναλλαγές με την επιχείρησηκαι συγκεκριμένα, κατά τη διαχειριστική περίοδο 2009 εξέδωσε προς αυτήν ένα (1) φορολογικό στοιχείο αξίας, καθαρής αξίας 10.250,00€ πλέον ΦΠΑ 19% 1.947,50€, ήτοι συνολικής αξίας 12.197,50€.

Ο έλεγχος της ΔΟΥ έλαβε υπόψη όλα τα ανωτέρω καθώς και το γεγονός ότι στον έλεγχο δεν επιδείχθηκε κανένα φορολογικό στοιχείο ή τρόπος εξόφλησης του φορολογικού στοιχείου ή και οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο για το εν λόγω φορολογικό στοιχείο εξόδων, κ.λ.π., διότι όπως δήλωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν υπάρχουν, λόγω παραγραφής.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται « Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οπουδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της επίδικης συναλλαγής, ούτε και καταφέρει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου. Στον έλεγχο δεν επιδείχθηκε κανένα φορολογικό στοιχείο ή τρόπος εξόφλησης του φορολογικού στοιχείου ή και οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο για το εν λόγω φορολογικό στοιχείο εξόδων, κ.λ.π., διότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δήλωσε ότι δεν υπάρχουν, λόγω παραγραφής.

Επειδή εν προκειμένω η φορολογική αρχή δεν οδηγήθηκε σε αυθαίρετο συμπέρασμα, αλλά απέδειξε την εικονικότητα του ληφθέντος, από την προσφεύγουσα επιχείρηση εικονικού τιμολογίου, την οποία αιτιολόγησε πλήρως αφού έλαβε υπόψη της και τα πορίσματα εκθέσεων ελέγχων άλλων υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) που αφορούν τόσο την εκδότρια επιχείρηση όσο και την λήπτρια επιχείρηση, οι οποίες περιέχουν πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο, ως αναλυτικά περιγράφονται στις από 27-07-2021 εκθέσεις ελέγχου άρθρου 7 § 3 & 5 του ν. 4337/2015, επανελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό:

Επειδή, ο φορολογικός νομοθέτης καθιέρωσε ένα σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού των επιβαλλομένων φόρων και προστίμων, δομημένο κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο, ανταποκρινόμενο στα δεδομένα της κοινής πείρας και διαπνεόμενο από τις επιταγές της αρχής της αναλογικότητας μεταξύ της καταλογιζόμενης παραβάσεως και της επιβαλλομένης κυρώσεως, όσον και εκείνης της επιείκειας της διοικητικής δράσεως, σε συνάρτηση πάντοτε με τη συνταγματικώς επιτασσόμενη αποστολή του φορολογικού νομοθέτου για την πάταξη της φοροδιαφυγής. Η επιβολή των κυρώσεων υπό τις νόμιμες προϋποθέσεις, αποβλέπouσα στον προαναφερόμενο σκοπό της περιστολής της φοροδιαφυγής, δεν αντίκειται σε καμία συνταγματική διάταξη και δεν παραβιάζει τις αρχές της ισότητας, της αναλογικότητας και παροχής εννόμου προστασίας. Ο φορολογικός νομοθέτης μπορεί να θεσπίζει κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο αντικειμενικά συστήματα επιβολής κυρίων φόρων (κατ' ακολουθίαν δε και προσθέτου φόρου, προσαυξήσεων, προστίμων κλπ) προς σύλληψη της αποκρυβόμενης φορολογητέας ύλης, χωρίς να θεωρείται ότι παραβιάζονται οι διατάξεις του Συντάγματος ή του Κοινοτικού δικαίου (βλ. ΣτΕ 1402, 2938/2005, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου ΣτΕ 2779/1994, ΣτΕ 460/1995).

Επιπλέον, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής

προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχου διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου, χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, ήτοι τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει τη βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης.

Επειδή, είναι σαφές ότι στην υπό κρίση περίπτωση πέραν του ότι δεν πρόκειται για κύρωση λόγω παράβασης, δεν παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας ούτε βασικές διατάξεις του Συντάγματος και του άρθρου 6 §1 της Ε.Σ.Δ.Α., δεδομένου ότι ο τρόπος φορολόγησης και αναμόρφωσης των φορολογητέων εσόδων διαγράφεται ευθέως στο νόμο και η φορολογική αρχή προέβη στον διορθωτικό προσδιορισμό εισοδήματος και ΦΠΑ με βάση τα προκύπτοντα στοιχεία από τον έλεγχο.

Επιπλέον, το ύψος των προσαυξήσεων είναι ανάλογο του φόρου που καταλόγισε ο έλεγχος και ανταποκρίνεται στην απαίτηση του νόμου περί ισότητας έναντι όλων των πολιτών, αποφεύγοντας ανισότητες και προσαρμοζόμενοι στην φοροδοτική ικανότητα των φορολογουμένων.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, όπως προκύπτει τόσο από την νομολογία του ΣτΕ όσο και από τη θεωρία, πρέπει να οδηγούμαστε σε στάθμιση του ιδιωτικού και του Δημόσιου συμφέροντος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθμ./23-09-2021 ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με **Α.Φ.Μ.**, και **α): την ακύρωση** της αριθμ./09-08-2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (αρ 6 του ν. 2523/1997) για τη χρήση 2009 και της με αριθμό/09-08-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ για τη χρήση 2009, **β): την επικύρωση** της Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρ. 7 παρ. 3&5 ν. 4337/2015 με αριθμό/09-08-2021 για τη χρήση 2009 και της Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με αριθμό09-08-2021 οικ. έτους 2010

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2009-31/12/2009

Α. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρ. 7 παρ. 3&5 ν. 4337/2015 με αριθμό/09-08-2021: 4.100,00 €

Β. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (αρ 6 του ν. 2523/1997) με αριθμό/09-08-2021: 0,00 €

Γ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ με αριθμό/09-08-2021

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φ.Π.Α.	4.535,57 €	0,00 €
Πρόσθετοι φόροι	5.313,87 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.849,44 €	0,00 €

Δ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/09-08-2021

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Διαφορά Φορολογητέων κερδών ή ζημιές	48.156,39€	48.156,39€
Διαφορά φόρου	9.631,28€	9.631,28€
Πρόστιμο ανακριβούς	11.284,01€	11.284,01€

δήλωσης ή μη υποβολής		
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	20.915,29€	20.915,29€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.