



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 17.01.2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 109

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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 1069/4-3-2014 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. Την από .../.../2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ», ΑΦΜ, κατά του υπ' αριθ./.....08.2021 οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 και της υπ' αριθ./.....09.2021 οριστικής πράξης προσδιορισμού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τον υπ' αριθ./.....08.2021 οριστικό προσδιορισμό προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 και την υπ' αριθ./.....09.2021 οριστική πράξη προσδιορισμού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τον υπ' αριθ./.....08.2021 οριστικό προσδιορισμό προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κατασκευαστική εταιρία πρόστιμο βάσει του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015 ποσού 2.250,00 €, λόγω λήψης τριών (3) φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ./.....02.2009, Τ.Π.Υ./.....02.2009 και Τ.Π.Υ./.....04.2009), εικονικών ως προς τη συναλλαγή, έκδοσης της εταιρίας «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ» με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 5.625,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 1.068,75 €.

Με την υπ' αριθ./.....09.2021 οριστική πράξη προσδιορισμού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 1.406,25 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) 1.657,82 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 3.064,07 €, λόγω προσθήκης ως λογιστικής διαφοράς της αξίας των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί της από08.2021 έκθεσης ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ - Α' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΛΕΓΧΩΝ ΚΟΖΑΝΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./...../2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της και της από09.2021 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 7.....01/31.12.2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε η διαπίστωση, ότι η επιχείρηση «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε», αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Φλώρινας, με την οποία συναλλασσόταν η προσφεύγουσα, είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η παραπάνω διαπίστωση

προήλθε από διασταυρωτικό έλεγχο στο πλαίσιο Παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, σχετικά με την υλοποίηση επενδυτικού σχεδίου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Μη νόμιμη επίδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

2) Παραγραφή του δικαιώματος του ελληνικού δημοσίου να επιβάλλει πρόστιμο Κ.Β.Σ. και φόρο εισοδήματος.

3) Μη ύπαρξη εικονικότητας. Πραγματικές συναλλαγές. Για την εκπλήρωση των χωματοουργικών εργασιών που είχε αναλάβει η προσφεύγουσα καθόσον δεν είχε τα αναγκαία φορτηγά, προέβη σε συνεργασίες με τρίτες επιχειρήσεις. Μία από συνεργασίες της προσφεύγουσας ήταν η εταιρία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ». Σε κάθε πληρωμή τέλος του μήνα έπρεπε πρώτα να εξοφλούνται τα έξοδα καυσίμων, για να εξασφαλίζεται η προμήθειά τους για τον επόμενο μήνα. Η φορολογική αρχή δεν λαμβάνει υπόψη τις καταβολές για τα καύσιμα.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. **2.** Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου. **3.** Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: **α)** κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή **β)** παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή **γ)** αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή **δ)** επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής

Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου.»

Επειδή, με το άρθρο 50 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) ορίζεται ότι: «**1.** Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις. **2.** Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, νοείται, ως κατοικία, η οικία, το διαμέρισμα και γενικώς ο στεγασμένος χώρος που προορίζεται για διημέρευση και διανυκτέρευση, ενώ, ως χώρος εργασίας, ο χώρος άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας. Η τυχόν προσωρινή μη χρησιμοποίηση των χώρων αυτών για το σκοπό που προορίζονται δεν ασκεί επιρροή.»

Επειδή, με το άρθρο 55 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) ορίζεται ότι: «**1.** Η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση: **α)** αν τα πρόσωπα προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση, ή **β)** αν τα υπηρεσιακά όργανα, στα οποία παραδίδεται το έγγραφο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 49, 52, 53 και 54, αρνούνται την παραλαβή ή την υπογραφή της έκθεσης.

2. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1249/2014 ορίζεται ότι: «**1.** Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους στην κατοικία ή στο χώρο εργασίας.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσβαλλόμενος με την ενδικοφανή προσφυγή υπ' αριθ./.....08.2021 οριστικός προσδιορισμός προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ και η υπ' αριθ./.....09.2021 οριστική πράξη προσδιορισμού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-

31/12/2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ κοινοποιήθηκαν στον κ. του, ΑΦΜ, με την ιδιότητα του Προέδρου Δ.Σ. (ημερομηνία έναρξης σχέσης την 23/07/2007 βάσει του ηλεκτρονικού συστήματος TAXIS υποσυστήματος μητρώου χωρίς καμία μεταβολή μέχρι την ημερομηνία σύνταξης της παρούσας απόφασης) και Διευθύνοντος Συμβούλου (ημερομηνία έναρξης σχέσης την 01/11/2001 βάσει του ηλεκτρονικού συστήματος TAXIS υποσυστήματος μητρώου χωρίς καμία μεταβολή μέχρι την ημερομηνία σύνταξης της παρούσας απόφασης) της εταιρείας «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ», ΑΦΜ, με θυροκόλληση, λόγω μη εύρεσής του, σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις επίδοσης, στις 26.08.2021 ημέρα Πέμπτη και ώρα 13:00 και στις 03.09.2021 ημέρα Παρασκευή και ώρα 13:00 αντίστοιχα, στην επαγγελματική του έδρα, στην οδό Αλεξάνδρεια, Τ.Κ. 59300.

Ως εκ τούτου, οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στις 26.08.2021 και 03.09.2021 στην προσφεύγουσα και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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 έκδοσή τους».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 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 τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 και 4 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «1. 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. ... 4. 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. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν 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..... 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...».

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιεχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της

δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεως της από συμπληρωματικά στοιχεία».

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 ίδιου 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. ».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, τον Δεκέμβριο του 2020 περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ το με αριθ. πρωτ./.....12.2020 δελτίο πληροφοριών-αποστολή σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΚΟΖΑΝΗΣ για την επιχείρηση με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» με ΑΦΜ:, σύμφωνα με το οποίο η εν λόγω εταιρία είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων με λήπτρια την προσφεύγουσα. Εν συνεχεία απεστάλη και η οικεία έκθεση ελέγχου.

Το ανωτέρω δελτίο πληροφοριών, περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, μετά τον αρχικό πενταετή χρόνο παραγραφής και συνιστά νέο - συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013 και ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής για το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλει πρόστιμο του Κ.Β.Σ. και φόρος εισοδήματος στην διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 κατέστη ενδεκαετής βάσει των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 4β του Ν.2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997, ήτοι έως 31/12/2021, λόγω περιέλευσης σε γνώση του Προϊσταμένου κατά το τελευταίο έτος της δεκαετούς παραγραφής.

Κατά συνέπεια, κατά το χρόνο έκδοσης στις **24/08/2021** και **03/09/2021** των προσβαλλόμενων πράξεων, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. και φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 δεν είχε παραγραφεί και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ... **3.** Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μὲν πρόσωπο φορολογικῶς υπαρκτό, ἀλλὰ ἐν ὄψει τῶν επιχειρηματικῶν τοῦ δυνατοτήτων ἢ τῆς υλικοτεχνικῆς υποδομῆς τῆς επιχειρήσεώς του καὶ τοῦ προσωπικοῦ ποῦ ἀπασχολεῖ, δὲν εἶναι δυνατόν νὰ ἦταν σὲ θέση νὰ εκπληρώσει τὴν ἐπίμαχη παροχή, τὸ βάρος ἀποδείξεως τῆς ἀληθείας τῆς συναλλαγῆς φέρει ὁ λήπτης τοῦ τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, τὸ ἀρθρο 171 παρ. 1 καὶ 4 τοῦ Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικῆς Δικονομίας» ορίζει ὅτι : «1. Τα δημόσια ἔγγραφα ποῦ ἔχουν συνταχθεῖ ἀπὸ τὸ ἀρμόδιο ὄργανο καὶ κατὰ τοὺς νόμιμους τύπους αποτελοῦν πλήρη ἀπόδειξη γιὰ ὅσα βεβαιώνεται σὲ αὐτά, εἴτε ὅτι ἐνήργησε ὁ συντάκτης τοὺς εἴτε ὅτι ἐγίναν ἐνώπιόν του, ὡς πρὸς τὰ ὁποῖα εἶναι δυνατὴ ἡ ἀναπόδειξη μόνο ἐφόσον τὰ ἔγγραφα αὐτά προσβληθοῦν ὡς πλαστά... Οἱ ἐκθέσεις ἐλέγχου ποῦ συντάσσονται ἀπὸ φορολογικά ὅργανα ἔχουν, ἐκτὸς ἀπὸ τὶς ἀναφερόμενες σὲ αὐτὲς πληροφορίες ἢ ὁμολογίες τοῦ ἐλεγχομένου, τὴν κατὰ τὴν παρ. 1 ἀποδεικτικὴ δύναμη».

Επειδή, νομολογιακά ἔχει κριθεῖ (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) ἡ πράξη ἐπιβολῆς προστίμου εἶναι δυνατόν νὰ στηρίζεται σὲ ἐκθεση ἐλέγχου ποῦ ἔχει συντάξει ὁ διενεργήσας τὸν ἐλεγχὸ ὑπάλληλος καὶ ὁ ὁποῖος εἶναι ἄλλος ἀπὸ ἐκεῖνον ποῦ ἐκδίδει τὴν πράξη ἐπιβολῆς, ἀρκεῖ ἡ τελευταία νὰ στηρίζεται στὴν ἐκθεση ἐλέγχου καὶ στὶς διατυπωθεῖσες σὲ αὐτὴ διαπιστώσεις. Παράβαση τοῦ τύπου τῆς διαδικασίας δὲν υφίσταται.

Επειδή, περαιτέρω, στὸ σῶμα τῆς πράξης δὲν ἀπαιτεῖται ἡ διατύπωση ἐιδικῆς αιτιολογίας, ποῦ μπορεῖ νὰ περιέχεται ἢ νὰ συμπληρώνεται ἀπὸ τὴ σχετικὴ ἐκθεση ἐλέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 καὶ ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, στὴν προκειμένη περίπτωση, ἡ εικονικότητα τῶν ὑπὸ κρίση τιμολογίων καὶ ὁ προσδιορισμὸς τοῦ προστίμου Κ.Β.Σ. καὶ φόρου εἰσοδήματος ἀποτυπώνονται καὶ στοιχειοθετοῦνται ἀναλυτικά, διεξοδικά, σαφῶς καὶ ἐμπεριστατωμένα στὴν ἀπὸ .../08/2021 ἐκθεση ἐλέγχου ἐπεξεργασίας (εφαρμογῆς διατάξεων τοῦ Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) τῆς Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Α΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΛΕΓΧΩΝ ΚΟΖΑΝΗΣ καὶ στὴν ἀπὸ/09/2021 ἐκθεση ἐλέγχου φορολογίας εἰσοδήματος τῆς Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ. Ενδεικτικὰ ἀναφέρεται ὅτι ἡ ἐκδύτρια τῶν ὑπὸ κρίση εικονικῶν φορολογικῶν στοιχείων ἐπιχείρηση «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.», Α.Φ.Μ. με ἀντικείμενο ἐργασιῶν τὴν παροχὴ ὑπηρεσιῶν μεταφορὰς μεταλλευμάτων, πρῶτων ὑλῶν κλπ. με ἐιδικὰ οχήματα:

- Δὲν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εἰσοδήματος Ν.Π. οικονομικοῦ ἐτους 2010 (χρῆση 2009),
- Δὲν υπέβαλε ἐκκαθαριστικὴ δήλωση Φ.Π.Α. ἐτους 2009,
- Γιὰ τὴν χρῆση 2009 υπέβαλε ἀνακριβῶς συγκεντρωτικὲς καταστάσεις πελατῶν προμηθευτῶν, σύμφωνα με τὶς ὁποῖες ἐμφανίζει ἀγορὲς συνολικῆς καθαρῆς ἀξίας 159.322,02€ καὶ πωλήσεις 780.120,95€, ἐνῶ ἀντίστοιχα ἀπὸ δηλώσεις τρίτων προέκυψε ἡ ἐκδοσὴ ἀπὸ αὐτὴν φορολογικῶν στοιχείων συνολικῆς καθαρῆς ἀξίας 1.107.820,80€ πραγματοποιώντας ἀγορὲς (υγρῶν καυσίμων) μόλις 3.822,00€,

- Δεν είχε στην κυριότητα της μηχανήματα έργου και φορτηγά ιδιωτικής χρήσης κατά την ελεγχόμενη χρήση 2009. Σύμφωνα με τα στοιχεία της εφαρμογής διασταυρώσεων συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών –προμηθευτών της Δ.ΗΛΕ.Δ. δεν προέκυψαν συναλλαγές με επιχειρήσεις κατόχους ή εκμισθωτές μηχανημάτων έργου και φορτηγών, ικανών να εκτελέσουν χωματουργικές εργασίες.
- Κατά το έτος 2009 απασχόλησε μόνο έναν εργαζόμενο με ειδικότητα σχετική με το αντικείμενο δραστηριότητας της και μόνο για πέντε ημέρες κατά το μήνα Φεβρουάριο. Για το χρονικό διάστημα Ιανουαρίου – Μαρτίου 2009 απασχολήθηκε και η ομόρρυθμος εταίρος κ., ως υπάλληλος γραφείου.

Από τα παραπάνω είναι έκδηλο ότι κατά την χρήση του 2009 η «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε.» δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει την εκσκαφή, φόρτωση, μεταφορά υλικών επιχώματος για το έργο «κατασκευή αυτοκινητοδρόμου – – και κλάδος –» όπως αυτές περιγράφονται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι οι συναλλαγές (εργασίες εκσκαφής, φόρτωσης, μεταφοράς υλικών επιχώματος) πραγματοποιήθηκαν και να επιβεβαιώνουν τον σχετικό ισχυρισμό της, ενώ ως προς την εξόφληση των συναλλαγών αναφέρει μόνο ότι πληρώθηκαν έξοδα καυσίμων αξίας 1.126,97 € της αντισυμβαλλομένης.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της περί μη εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων απορρίπτεται ως αναπτόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./.....2021 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ», ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./.....08.2021 οριστικός προσδιορισμός προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009

Πρόστιμο αρ. 7 παρ. 3 περ. β του ν. 4337/2015	2.250,00€
---	-----------

Υπ' αριθ./.....09.2021 οριστική πράξη προσδιορισμού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009)

Διαφορά φόρου	1.406,25€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	1.657,82€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	3.064,07€

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.