



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 31-01-2022

Αριθμός Απόφασης: 155

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), 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 Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55B/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία - **Α.Φ.Μ.**, με έδρα στο, κατά 1) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 - 31/12/2010, 2) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου, Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 - 31/12/2010, 3) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 - 31/12/2010 και 4) της με αρ. Πράξης Επιβολής

Προστίμου Φ.Π.Α. [Άρθρου 6 Ν.2523/1997 και παρ. 1 άρθ. 79 Ν.4472/2017], διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., 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 απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής εταιρίας με την επωνυμία - **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου, Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 - 31/12/2010, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **3.856,00 ΕΥΡΩ**, διότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στην ακόλουθη παράβαση: Έλαβε εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 περ. ε' του Κ.Φ.Δ., φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας **9.640,00 ΕΥΡΩ** και αναλογούντα Φ.Π.Α. **2.217,20 ΕΥΡΩ**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 6, 12 και 18 του Ν.186/1992 (Κ.Β.Σ.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997, η οποία επισύρει τις κυρώσεις της περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.

Τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που λήφθηκαν και το συνολικά επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 3.856,00 ΕΥΡΩ αναλύονται ως ακολούθως:

Είδος Στοιχείου	Πλήθος	Έτος έκδοσης	Αξία	Συντελεστής	Σύνολο Προστίμου
Τ.Π.		2010	9.640,00	40%	3.856,00

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 - 31/12/2010, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό ποσό φόρου ύψους **14.115,52 €**. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι η προσφεύγουσα έλαβε τέσσερα εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας **9.640,00 ΕΥΡΩ** και αναλογούντα Φ.Π.Α. **2.217,20 ΕΥΡΩ**, με αποτέλεσμα να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, εξωλογιστικά, στα **239.183,15 ΕΥΡΩ** και τα καθαρά κέρδη στα **39.809,14 ΕΥΡΩ**.

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 - 31/12/2010, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό ποσό φόρου ύψους **13.618,15 €**. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι η προσφεύγουσα έλαβε τέσσερα εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας **9.640,00 ΕΥΡΩ** και αναλογούντα Φ.Π.Α. **2.217,20 ΕΥΡΩ**, με αποτέλεσμα να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, εξωλογιστικά, στα **239.183,15 ΕΥΡΩ**. Βάσει των ανωτέρω η αξία των φορολογητέων εκροών αυξήθηκε κατά **17.717,27 ΕΥΡΩ** και ο φόρος εκροών κατά **4074,97 ΕΥΡΩ**. Επιπρόσθετα, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως εκπιπτόμενο τον αναλογούντα Φ.Π.Α. των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, με αποτέλεσμα τη μείωση της αξίας των φορολογητέων εισροών κατά την καθαρή αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήτοι κατά **9.640,00 ΕΥΡΩ** και της αξίας του φόρου εισροών κατά την αξία του αναλογούντος Φ.Π.Α. των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήτοι κατά **2.217,20 ΕΥΡΩ**.

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. [Άρθρου 6 Ν.2523/1997 και παρ. 1 άρθ. 79 Ν.4472/2017], διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **1.108,59 ΕΥΡΩ**, διότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στην ακόλουθη παράβαση: Διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Το πρόστιμο προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 και τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 και είναι ισόποσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Για την παράβαση αυτή προσδιορίστηκε πρόστιμο ίσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε, δηλαδή $2.217,20 \times 50\% = 1.108,60$ ΕΥΡΩ.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η υπ. αριθ. Έκθεση Ελέγχου (Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. –Ε.Λ.Π.) της **Δ.Ο.Υ.** με ελεγχόμενη την επιχείρηση με **Α.Φ.Μ.**, σύμφωνα με την οποία η προαναφερόμενη ελεγχόμενη επιχείρηση ήταν εκδότης πληθώρας εικονικών φορολογικών στοιχείων και μεταξύ των ληπτών ήταν και η προσφεύγουσα. Η εν λόγω έκθεση ελέγχου διαβιβάστηκε από τη **Δ.Ο.Υ.** στη **Δ.Ο.Υ.** με το υπ. αριθ. πρωτ. Διαβιβαστικό (αρ. πρωτ. εισ/νου), προκειμένου να λάβει γνώση η **Δ.Ο.Υ.**, ότι η προσφεύγουσα (αρμοδιότητας της) ήταν λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση με **Α.Φ.Μ.**, στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/20210.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η υπ. αριθ. εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα, απόρροια του οποίου ήταν να συνταχθούν η από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Κ.Β.Σ., η από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος, η από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και η από Έκθεση Προστίμου Φ.Π.Α. [Άρθρο 79 Ν.4472/2017]. και να εκδοθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Σύμφωνα με τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την με αριθμό πρωτοκόλλου πρόσκληση προσκόμισης των βιβλίων της χρήσης 2010 καθώς και των τιμολογίων που έλαβε από την επιχ/ση **A.Φ.Μ**, τα οποία ζήτησε να τεθούν στη διάθεση του εντός προθεσμίας πέντε (5) ημερών. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην πρόκληση, αν και όπως προκύπτει από τον αριθμό του συστημένου της πρόσκλησης, παρελήφθη στις, δεν επιβλήθηκε όμως πρόστιμο μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων, διότι η προσφεύγουσα δεν είχε υποχρέωση προσκόμισης αυτών βάσει των διατάξεων του άρθρου 21 παραγ. 2 του Κ.Β.Σ του ΠΔ 186/92.

Από την συγκεντρωτική κατάσταση πελατών -προμηθευτών της Γ.Γ.Π.Σ διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα ζήτησε και έλαβε από την επιχ/ση **A.Φ.Μ** τέσσερα φορολογικά στοιχεία με συνολική καθαρή αξία 9.640,00 ΕΥΡΩ, τα οποία καταχώρησε στα βιβλία της, ως προέκυψε από την ανωτέρω συγκεντρωτική κατάσταση και συμπεριελήφθησαν ως δαπάνη στον λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος, στην υποβληθείσα με αριθ..... δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2011, διαχειριστικής περιόδου από 01-01-2010 - 31-12-2010, με την οποία δηλώθηκαν, ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ 13.896,05€.

Τα ανωτέρω ληφθέντα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν από τον έλεγχο ως εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, επειδή όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο της επιχ/σης, από την η προαναφερόμενη επιχείρηση δεν ήταν δυνατόν να εκπληρώσει τις συναλλαγές της, ως προέκυψε από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής συμπεριφοράς της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, για τους ακόλουθους λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει τις προσβαλλόμενες πράξεις
2. Εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας. Οι υπό εξέταση συναλλαγές είναι πραγματικές και αφορούσαν συντήρηση / επισκευή φορτηγών αυτοκινήτων που ήταν το κύριο αντικείμενο δραστηριότητας της εκδότριας εταιρίας.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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».

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4, του άρθρου 84, 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 την 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:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, 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 τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: 2. «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 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 ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α' 258).

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, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2, του άρθρου 57, του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.....

2. «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, με τις διατάξεις της παραγράφου 3, του άρθρου 49, του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «3.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, με τις διατάξεις της παραγράφου 5, του άρθρου 9 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις

περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία.(ΣτΕ 1623/2015).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, του άρθρου 6, του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «1.Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμα αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, του άρθρου 79, του Ν.4472/2017 ορίζεται ότι: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α'179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α'170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 έχει 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 ερείσματος της.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1100/2001 «Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο οικονομικό έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικονομικής εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στη διάθεση του οικονομικού εφόρου, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά τη συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των

σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο και "τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία", αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ.1426/2000 αδημ.),.....».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1194/2017 διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 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 προσηκόντα 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, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016)....».

Επειδή, συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣτΕ.2397/1990).

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό

Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου, καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000) καθώς δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

Επειδή με την ανωτέρω υπ' αριθμ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) έχει διευκρινιστεί επίσης ότι στο ΦΠΑ, αν για οποιονδήποτε λόγο δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία εν προκειμένω), δεν μπορεί να γίνει λόγος για έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και συνακόλουθα διαφορετικής παραγραφής, από αυτήν του αρχικού φύλλου.

Επειδή, συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ 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, στην προκειμένη περίπτωση η υπ. αριθ. Έκθεση Ελέγχου (Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π.) της Δ.Ο.Υ., για την επιχείρηση – Α.Φ.Μ. (η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. με το με αρ. πρωτ. έγγραφο / αρ. πρωτ. εισ.), αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, διότι περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μετά την αρχική, πενταετή, προθεσμία παραγραφής, ήτοι για τη χρήση 2010. Το γεγονός ότι είχαν εκδοθεί εντολές ελέγχου από το 2011 για τον έλεγχο του εκδότη, από το και το γεγονός ότι είχαν κατασχεθεί βιβλία και στοιχεία του εκδότη, από διάφορους ελέγχους κατά πρώτον δε σημαίνει ότι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. γνώριζε τα ανωτέρω και κατά δεύτερον δεν υπήρχε στοιχειοθέτηση της εικονικότητας των

κρινόμενων στοιχείων. Η πληροφορία ότι τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία ήταν εικονικά λήφθηκε το **2017**, όταν ο προϊστάμενος της **Δ.Ο.Υ.** παρέλαβε την υπ. αριθ. Έκθεση Ελέγχου (Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π.) της **Δ.Ο.Υ.**, για την επιχείρηση **..... – Α.Φ.Μ.**, στην οποία (έκθεση) στοιχειοθετείται πλήρως η εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων. Συνεπώς, η προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, ικανό να δικαιολογήσει την επιμήκυνση της κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. πενταετούς προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περ. β', σε συνδυασμό προς το άρθρο 68 παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Ε. και ο σχετικός ισχυρισμός περί παραγραφής απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, αναφορικά με τη Φορολογία Εισοδήματος.

Επειδή, η προσφεύγουσα για τη χρήση 2010 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010) είχε υποβάλει την υπ. αριθ. αρχική Εκκαθαριστική Δήλωση Φ.Π.Α. και την υπ. αριθ. τροποποιητική Εκκαθαριστική Δήλωση Φ.Π.Α..

Επειδή, από την υπ. αριθ. Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010) της προσφεύγουσας (έντυπα Ε5 και Ε3) δεν προκύπτει να έχει προβεί η προσφεύγουσα σε αυτοπεραίωση.

Επειδή, βάσει των προαναφερομένων, δεν έχει εκδοθεί αρχική πράξη για το Φ.Π.Α., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, κατά της προσφεύγουσας, η λήψη συμπληρωματικών στοιχείων, μετά την πενταετία δεν μπορεί να δικαιολογήσει την επιμήκυνση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία, τόσο για το Φ.Π.Α. όσο και για τα πρόστιμα Φ.Π.Α. του άρθ. 6 του Ν.2523/1997.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος 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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος

νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.....».

Επειδή, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι 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 διαλαμβανόμενων 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). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου».

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, 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, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου

άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1.....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, στο 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 τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, καθώς στην υπ. αριθ. Έκθεση Ελέγχου (Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π.) της **Δ.Ο.Υ**, για την επιχείρηση – **Α.Φ.Μ.**, τα πορίσματα της οποίας υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο της **Δ.Ο.Υ.**, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, και αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο να χαρακτηρίσει τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία ως εικονικά, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους. Οι βασικοί λόγοι που οδήγησαν τη φορολογική αρχή να χαρακτηρίσει τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία ως εικονικά αναφέρονται και στην ενότητα «5 ΙΣΤΟΡΙΚΟ» και «6. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της σχετικής από Έκθεσης Μερικού φορολογικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. της **Δ.Ο.Υ.**

Ενδεικτικά αναφέρουμε μερικές από τις διαπιστώσεις που αποδεικνύουν ότι τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους:.

Επειδή, ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης – **Α.Φ.Μ.** δήλωσαν από μόνοι τους στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. ότι έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από

την προαναφερόμενη εταιρία και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών του άρθ. 12 ν.3888/2010.

Επειδή, η εταιρία – **Α.Φ.Μ.** δεν πραγματοποίησε τόσες αγορές α' β' υλών, όσες δήλωσε στις Συγκεντρωτικές καταστάσεις αρθ. 20 ,(Οι αγορές που ελέγχθηκαν κρίθηκαν ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ κατά το ποσοστό των 98% και πλέον)

Επειδή, από τους ελέγχους του ΣΔΟΕ, σε πλείστες περιπτώσεις οι πληρωμές δεν ανταποκρίνονταν στην πραγματικότητα αφού κατέθετε η ίδια η εκδότρια ποσά για λογαριασμό των ληπτών και στη συνέχεια επέστρεφαν στην ίδια.

Οι Τραπεζικές κινήσεις σκοπό είχαν να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές(ανακύκλωση χρημάτων)

Η ανακύκλωση χρημάτων γινόταν και προς όφελος του κάθε λήπτη με σκοπό την απόκρυψη της εικονικότητας.

Επίσης οι εξοφλήσεις που αφορούσαν μεγάλα χρηματικά ποσά γίνονταν πάντα με μετρητά χωρίς την οριζόμενη διαδικασία που προβλέπεται από το άρθ. 18 του Π.Δ. 186/92,

Επειδή σε πολλές περιπτώσεις η επιχείρηση – **Α.Φ.Μ.** εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία λίγο μικρότερη των 15.000,00 €, τα οποία εξοφλούνταν επίσης με μετρητά, πρακτική που συνηθίζεται στις εικονικές συναλλαγές, ειδικά μετά την 1.5.2002 που ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 18 παρ.2 του Κ.Β.Σ., όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 18 παρ.2 του Ν.2992/2002 (υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή)

Επειδή η – **Α.Φ.Μ.**,στις χρήσεις αυτές εμφάνιζε και απασχόληση προσωπικού, το οποίο όμως από χρήση σε χρήση έβαινε μειούμενο.

Επειδή καταχώρησε στις Συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ανύπαρκτες δαπάνες χωρίς παραστατικά ,όπως αποδεικνύονται από τις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχων του Κ.Β.Σ. , διαφορετικών ελεγκτών και Υπηρεσιών (.....).

Επειδή ο ίδιος ο κ. δήλωσε στους ελεγκτές του (.....) ότι λόγω αδυναμίας φορέων του Δημοσίου να τον εξοφλήσουν επί τιμολογίων που τους είχε εκδώσει, το ποσό αυτό που του όφειλε το Δημόσιο, ανεγράφη στην χρήση 2003 ως δαπάνες της ελεγχόμενης με σκοπό να μειώσει με αυτόν τον τρόπο τα ανείσπρακτα έσοδά του, παρόλο που δεν προβλέπεται από την κείμενη νομοθεσία.

Επειδή, τα αποτελέσματα των φορολογικών ελέγχων του και των άλλων υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) και ειδικότερα ότι το μεγαλύτερο μέρος των αγορών της η – **Α.Φ.Μ.** στις χρήσεις 2003 έως και 2011 **κρίθηκαν εικονικές** στο σύνολο τους, αφού το 98% και πλέον των αγορών της που ελέγχθηκαν, κρίθηκαν ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ άρα δεν είχε την δυνατότητα στη συνέχεια να προβεί σε κατασκευές χωρίς α' β' ύλες.

Ειδικότερα:

1. Η υλικοτεχνική υποδομή της επιχείρησης – **Α.Φ.Μ.**, ήταν ανύπαρκτη, καθώς: α) Για τη χρήση 2009, ελέγχθηκε το 98,47% των αγορών της και διαπιστώθηκε ότι το 99,99% αυτών ήταν εικονικές και β) για τη χρήση 2010 ελέγχθηκαν το 96,85% των αγορών της και διαπιστώθηκε ότι το 100,00% αυτών ήταν εικονικές.
2. Η – **Α.Φ.Μ.**, όπως διαπιστώθηκε από τις δηλώσεις Φ.Μ.Υ. που υπέβαλε, για τη χρήση 2010 δεν υπέβαλε δηλώσεις Φ.Μ.Υ., συνεπώς δεν είχε καθόλου προσωπικό.

Λαμβάνοντας υπόψη, ότι η – **Α.Φ.Μ.**, στη χρήση 2010 δεν είχε καθόλου αγορές και δεν απασχόλησε προσωπικό, ήταν αδύνατο η εταιρία αυτή να διενήργησε μηχανουργικές εργασίες για την προσφεύγουσα, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας στην ενδικοφανή προσφυγή. Δεδομένου δε ότι η μείωση του προσωπικού της εκδότριας εταιρίας είναι συνεχής από το 2005 και μετά, αποδεικνύει ότι η – **Α.Φ.Μ.** όχι μόνο δεν είχε καλή φήμη στη συντήρηση φορτηγών και στις μηχανουργικές εργασίες τα έτη 2009, 2010 και 2011 αλλά ουσιαστικά ήταν αδύνατο να παρέχει οποιαδήποτε υπηρεσία. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι το 2009 η – **Α.Φ.Μ.** απασχόλησε μόνο 5 άτομα από τους οποίους οι δύο ήταν υπάλληλοι γραφείου και τα έτη 2010 και 2011 δεν απασχόλησε καθόλου προσωπικό.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία - **Α.Φ.Μ.** ως ακολούθως: α) την επικύρωση 1) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 - 31/12/2010 και 2) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου, Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 - 31/12/2010, και β) την ακύρωση 1) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 - 31/12/2010 και 2) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. [Άρθρου 6 Ν.2523/1997 και παρ. 1 άρθ. 79 Ν.4472/2017], διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, λόγω παραγραφής.

Η οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 - 31/12/2010, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2010 - 31/12/2010

Ανάλυση	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά (Απόφασης – Δήλωσης)
Φορολογητέα κέρδη	13.896,05	39.809,14	39.809,14	25.913,09
Φόρος Χρεωστικό Ποσό	3.474,01	9.952,29	9.952,29	6.478,28
Προκαταβολή Φόρου	1.910,71	1.910,71	1.910,71	0,00
Πρόσθετος Φόρος / Πρόστιμο ανακρίβειας		7.637,24	7.637,24	7.637,24
Σύνολο φόρου για καταβολή	5.384,72	19.500,24	19.500,24	14.115,52

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου, Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 - 31/12/2010, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2010 - 31/12/2010	
Πρόστιμο / (9.640,00 X 40%)	3.856,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.856,00

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον προσφεύγοντα.

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

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.