



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 8-2-2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 384

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604514

E-mail : ded.ath@aade.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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **11-10-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ με έδρα στη, κατά της με αρ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αρ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 9-9-2021 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ρόδου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της από **11-10-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου της εταιρείας

«.....» με 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 την με αρ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 13.632,42€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 16.071,26€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους 29.703,68€.

Η ως άνω διαφορά φόρου στο πλαίσιο διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων δυνάμει της υπ' αρ./2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./2021 δελτίο πληροφοριών της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης με το οποίο διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ρόδου (αρ. πρωτ. εισερχ./2021) η με αρ. 30-11-2020 έκθεση ΚΒΣ σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου για την επιχείρηση του ΑΦΜ περί έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Από το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε κατά τη χρήση 2010 από την επιχείρηση του ΑΦΜ, οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 33.350,00€ πλέον ΦΠΑ 5.161,50€. Επειδή η συνολική αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ήταν μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη – δεδομένα των βιβλίων (11,69%), ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου ανακριβή και προσδιόρισε τελικώς τα αποτελέσματα εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 32 του ν. 2238/94.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για τον καταλογισμό της προσβαλλόμενης πράξης, έχει παραγραφεί λόγω κοινοποίησης της πράξης μετά την πάροδο της πενταετίας και μη ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων, καθώς τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής εντός πενταετίας.
2. Ο έλεγχος δεν της χορήγησε πλήρη αντίγραφα του υπ' αριθ. πρωτ./2021 πληροφοριακού δελτίου της Ζ' ΔΟΥ Θεσσαλονίκης.
3. Τα επίμαχα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών από την επιχείρηση του αφορούσαν πραγματικές παρασχεθείσες υπηρεσίες ενώ και η έκθεση ελέγχου της υπηρεσίας δεν αποδεικνύει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων.
4. Ο έλεγχος εσφαλμένα έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της ως ανακριβή για τη χρήση 2010 διότι από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει η αδυναμία ελεγκτικών επαληθεύσεων και επομένως μη νόμιμα προχώρησε στον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο και πρόστιμο για το ελεγχόμενο έτος.

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει 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...»

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ. 1 και 4 του ν.2238/94 ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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. 2. [...] 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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) [...] β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το αν 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 της παρ. 2 του αρθ.68 ν. 2238/94 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) ...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997](#), ορίζεται

ότι:

«5. 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 με αριθ. 327/2004 γνωμοδότησης 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) 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, περαιτέρω, με την **ΣΤΕ 1628/2019** Απόφαση, κρίθηκε μεταξύ άλλων: «...Υπό τα ανωτέρω δεδομένα, και λαμβάνοντας, περαιτέρω, υπόψη ότι η εμφάνιση εκ μέρους των φορολογουμένων εικονικών συναλλαγών αποτελεί παραβατική συμπεριφορά, την οποία τα εμπλεκόμενα μέρη προσπαθούν με κάθε τρόπο να μην αποκαλύψουν, καθώς και ότι η απόδειξη της εικονικότητας εκ μέρους της φορολογικής αρχής απαιτεί πολλές φορές επισταμένους διασταυρωτικούς και χρονοβόρους ελέγχους, με εμπλοκή περισσοτέρων υπηρεσιών, εν προκειμένω δικαιολογημένα η αρμόδια φορολογική αρχή δεν είχε διαπιστώσει την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων σε προγενέστερο χρόνο, και δη εντός του χρόνου της αρχικής πενταετούς παραγραφής.»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την από 9-9-2021 σχετική έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92)–ΚΦΔ (Ν.4174/2013) -Ν.4337/2015 της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ρόδου, ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθ./2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, η οποία εκδόθηκε συνεπεία του με αρ. πρωτ/2021 πληροφοριακού δελτίου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με τη συνημμένη σε αυτό την από 30.11.2020 έκθεση ελέγχου της ίδιας Δ.Ο.Υ., βάσει της οποίας, η επιχείρηση του του με ΑΦΜ εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν από τον ανωτέρω εκδότη φορολογικά στοιχεία για εικονικές συναλλαγές συμπεριλαμβάνεται και η προσφεύγουσα επιχείρηση, «.....» με ΑΦΜ, για τα δύο καταλύματα που κατέχει. Συγκεκριμένα, η ανωτέρω επιχείρηση έλαβε κατά τη χρήση 2010 οκτώ (8) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 33.350,00€ πλέον ΦΠΑ 5.161,50€, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή το με αρ./2021 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης το οποίο περιήλθε σε γνώση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. (αρ. πρωτ. εισερχ. εγγράφου/2021) μετά τη πάροδο της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής της ελεγχόμενης περιόδου 01/01/2010 - 31/12/2010, αποτελούν **συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία** κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2α του άρθρου 68 του ν. 2238/94.

Επειδή, το προαναφερόμενο στοιχείο (δελτίο πληροφοριών) αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ώστε να τα εκτιμήσει, εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84, πενταετίας, συνεπώς νομίμως έκρινε ότι συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2α του ν. 2238/94 και ότι το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου για το υπό κρίση έτος 2010, **παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας**,

ήτοι στις 31-12-2021 σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/94.

Επειδή η έκδοση και κοινοποίηση της υπό κρίση πράξης συντελέστηκε εντός του έτους 2021, ήτοι εντός της δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής, με βάση τα ως άνω εκτεθέντα, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος για την ελεγχόμενη διαχειριστική χρήση 2010, ΔΕΝ έχει υποπέσει σε παραγραφή, και κατά συνέπεια ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος, ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί μη στοιχειοθέτησης της εικονικότητας των συναλλαγών.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97 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. 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, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997: «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση 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.

Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του ΠΔ. 186/92 «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».

Περαιτέρω, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣΤΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο). (ΣΤΕ 506/2012, 3081/2015).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ρόδου υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην από 30.11.2020 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, η οποία συντάχθηκε για την εκδότρια επιχείρηση του του με ΑΦΜ, έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά, στηριζόμενη στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότρια των στοιχείων:

- Ο ελεγχόμενος φέρεται να παρέχει υπηρεσίες σχετικές με εγκαταστάσεις ηλεκτρονικών συστημάτων σε πλήθος επιχειρήσεων και ηλεκτρολογικές εργασίες ενώ όπως προφορικά δήλωσε ο πατέρας του δεν έχει κάποιο σχετικό πτυχίο και δεν έχει τις απαιτούμενες γνώσεις. Αντίθετα ο πατέρας του επί ετών ήταν πρόεδρος ΑΕ με το ίδιο αντικείμενο και είναι γνώστης ενώ είναι και αυτός που χειρίζεται τις δραστηριότητες και την οικονομική διαχείριση της επιχείρησης του υιού του. Η δε ΑΕ είναι σε αδράνεια εφόσον από ελέγχους διαπιστώθηκε πως εξέδιδε εικονικά τιμολόγια.

- Ο ελεγχόμενος φέρεται χωρίς υπαλλήλους/τεχνικούς να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας σε διάφορες επιχειρήσεις και σε διάφορες περιοχές ενώ από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις προκύπτουν ελάχιστες αγορές υλικών ή αγαθών συγκριτικά με τις πωλήσεις και υπηρεσίες που παρέχει.
- Την μη προσκόμιση, μετά την σχετική ενημέρωση του λόγου του ελέγχου, εγγράφων και δικαιολογητικών που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών κατά τις χρήσεις 2009 έως 2011
- Η εξόφληση των εκδοθέντων τιμολογίων φέρονταν να έγινε μέσω τραπεζικών συναλλαγών, οι οποίες όπως προέκυψε ήταν πλασματικές διότι πραγματοποιούνταν με ίδια κεφάλαια του πατέρα του ελεγχόμενου ή με έκδοση επιταγών, τα ποσά των οποίων επέστρεφαν σε συγγενικά ή φιλικά πρόσωπα των πελατισσών επιχειρήσεων. Ειδικότερα, ο τρόπος εξόφλησης των τιμολογίων που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία έχει ως ακολούθως:

1. Οι καταθέσεις συνολικής αξίας 20.067,50€ που αφορούν την εξόφληση των τιμολογίων για το αίτημα με ηλεκτρονικό κωδικό, δεν πραγματοποιήθηκαν από την λήπτρια επιχείρηση, αλλά από τον και τον (πατέρα του εκδότη) με ανακύκλωση ιδίων χρημάτων, αφού πρώτα προηγήθηκαν αναλήψεις παρεμφερών ποσών από τον κοινό τους τραπεζικό τους λογαριασμό και επανακατάθεση αυτών με διαφορά λίγων ωρών. Επιπλέον, οι παραπάνω συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν στο κατάστημα της, ενώ η εταιρεία έχει έδρα τη στα
2. Οι καταθέσεις συνολικής αξίας 18.444,00€ που αφορούν την εξόφληση των τιμολογίων για το αίτημα με ηλεκτρονικό κωδικό, πραγματοποιήθηκαν από τον εκπρόσωπο της λήπτριας εταιρείας σε κατάστημα στη, που βρίσκεται κοντά στην έδρα της επιχείρησης Με την ολοκλήρωση των καταθέσεων, ακολούθησε η επιστροφή των χρημάτων συνολικού ποσού 18.444,00€, στον με αρ. κοινό λογαριασμό των μετόχων της λήπτριας εταιρείας του και του

Ακολούθως από τον διενεργηθέντα έλεγχο της αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ρόδου στα τηρούμενα βιβλία που προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα, διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των επίμαχων τιμολογίων καθαρής αξίας 33.350,00€ πλέον ΦΠΑ 5.161,50€ καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία της και συμπεριλήφθηκαν στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α., στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών και στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2011, με αποτέλεσμα την μείωση των φορολογητέων κερδών της ελεγχόμενης οντότητας με το παραπάνω ποσό των εικονικών τιμολογίων.

Επειδή τόσο κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, όσο και κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία

προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση των περιγραφόμενων επί των τιμολογίων συναλλαγών ούτε στοιχεία ικανά να δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου προκύπτει πλήρης αδυναμία απόδειξης της υπό κρίση συναλλαγής. Ειδικότερα δεν προσκομίζονται στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι οι δύο ιστοσελίδες που «φαίνεται» να κατασκευάστηκαν από την επιχείρηση του , τέθηκαν σε λειτουργία (π.χ. κρατήσεις μέσω των επίμαχων ιστοσελίδων, έκθεση επιτόπιου ελέγχου από τον ενδιάμεσο φορέα κλπ), χρησιμοποιήθηκαν και απέφεραν έσοδα στην ελεγχόμενη επιχείρηση (π.χ. φορολογικά παραστατικά που εκδόθηκαν και αφορούν κρατήσεις των επίμαχων ιστοσελίδων κλπ), τόσο κατά το ελεγχόμενο έτος όσο και στα επόμενα, αφού η επένδυση πρέπει να τεθεί σε λειτουργία το ελάχιστο για μία πενταετία.

Επειδή, από την από 9-9-2021 σχετική έκθεση ελέγχου (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διαπιστώσεις του ελέγχου αναφορικά με την συναλλακτική ανυπαρξία της εκδότριας των κρινόμενων φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με το με αρ. /2021 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και την συνημμένη σε αυτό σχετική έκθεση ελέγχου, προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση στοιχειοθετείται πλήρως η αποδιδόμενη παράβαση περί λήψεως από την προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2010, οκτώ (8) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 33.350,00€ πλέον ΦΠΑ 5.161,50€, εικονικών στο σύνολό τους, εκδόσεως της επιχείρησης «..... του» με ΑΦΜ Συνεπώς ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μη απόδειξης από τον έλεγχο της διαπιστωθείσας παράβασης δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί μη χορήγησης πλήρη αντιγράφων του υπ' αριθ. πρωτ. /2021 πληροφοριακού δελτίου της Ζ' ΔΟΥ Θεσσαλονίκης.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1232/99, με την οποία κοινοποιήθηκε η με αρ. 460/99 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., έγινε αποδεκτό ότι ο λήπτης φορολογικών στοιχείων που χαρακτηρίζονται "πλαστά" και "εικονικά", μπορεί να λάβει γνώση αποσπάσματος του περιεχομένου της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ., που αναφέρεται στον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, κατά το μέρος αυτής που τον αφορά, συνεπώς η λήψη αποσπάσματος της οικείας έκθεσης ελέγχου ουδόλως προσβάλλει το απόρρητο της συναλλαγής.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, τα αποτελέσματα του διενεργηθέντα ελέγχου στον εκδότη των επίμαχων τιμολογίων αποτυπώνονται στην από 30.11.2020 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, απόσπασμα του περιεχομένου της οποίας κατά το μέρος που αφορά την προσφεύγουσα, συμπεριλαμβάνεται στις από 9-9-2021 συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΚΒΣ οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα με τον οριστικό προσδιορισμό του φόρου και του προστίμου και στις οποίες έχουν συμπεριληφθεί όλα τα κρίσιμα στοιχεία τα οποία έλαβε υπόψη ο έλεγχος προκειμένου να στοιχειοθετήσει την αποδιδόμενη παράβαση περί λήψεως των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Περαιτέρω, όπως προκύπτει από την Έκθεση απόψεων της αρμόδια Δ.Ο.Υ. επί της παρούσας προσφυγής: «*Η υπηρεσία μας απαντώντας σε σχετική αίτηση της*

προσφεύγουσας εταιρείας χορήγησε απόσπασμα της έκθεσης ελέγχου που αφορούσε την προσφεύγουσα εταιρεία και δεν περιλαμβάνει τα στοιχεία που εμπίπτουν στις διατάξεις περί φορολογικού απορρήτου του άρθρου 17 του ν.4174/2013.» Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου αναφορικά με την ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης χρήσης

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), ορίζεται ότι:

« 2.Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7. [...]

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα, γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, [...].

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ` και θ` της παραγράφου αυτής.

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ. β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ. Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: α) ... β) ... γ) ... δ) ... ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2γ του ν.2238/94 ορίζεται ότι:

«2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

α)... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης..»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/94 ορίζεται ότι:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους...

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%).....

...Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών.

β) Στη διάπραξη μέσα στην ίδια χρήση περισσοτέρων της μιας παραβάσεων μη έκδοσης του προβλεπόμενου από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στοιχείου αξίας ή διακίνησης αγαθών, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. Αν διακινούνται αγαθά χωρίς το προβλεπόμενο συνοδευτικό στοιχείο, ακόμη κι αν αυτό έχει εκδοθεί θεωρείται ότι δεν εκδόθηκε.

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

δ) Στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης που υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας και σε ποσό τα δύο χιλιάδες εννιακόσια πενήντα (2.950) ευρώ.»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου Εισοδήματος της αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ρόδου, η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της, στη χρήση 2010, οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 33.350,00€. Η συνολική καθαρή αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι μεγάλης έκτασης (11,69%) σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη – δεδομένα των βιβλίων της ελεγχόμενης εταιρείας και έχει ως αποτέλεσμα την αλλοίωση των δεδομένων των βιβλίων και τη μη εμφάνιση της

πραγματικής οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης. Επομένως, δεδομένου ότι οι διαπιστωθείσες παραβάσεις είναι **μεγάλης έκτασης**, επηρεάζουν σημαντικά τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων για την κρινόμενη χρήση ενώ σε κάθε περίπτωση δεν συνιστά μεμονωμένη ανακρίβεια, ο έλεγχος ορθώς έκρινε τα βιβλία ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ.4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) σε συνδυασμό με την περ. ε' της παρ. 7 άρθρ. 30 του ίδιου Π.Δ/τος και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 32 ν.2238/94. Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 9-9-2021 έκθεση ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου/11-10-2021 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2011

- Υπ' αρ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος:
Σύνολο φόρου για καταβολή: **29.703,68€**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.