



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα 28.03.22

Αριθμός Απόφασης 939

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. (Φ.Ε.Κ. 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 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ.ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ2759/τ.β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **25.11.21** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **Α.Φ.Μ.:**, κατοίκου ν. επί της οδού αριθμός ... ,ΤΚ:..... κατά των:

α) υπ' αρ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ για το Φορολογικό έτος 2015

β) υπ' αρ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.15 - 31.12.15 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ

γ) υπ' αριθ./21 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ

δ) υπ' αριθ./21 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ

ε) υπ' αριθ./21 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 55 § 2δ ν. 4174/13 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις:

α) υπ' αρ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ για το Φορολογικό έτος 2015

β) υπ' αρ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.15 - 31.12.15 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ

γ) υπ' αριθ./21 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ

δ) υπ' αριθ./21 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ

ε) υπ' αριθ./21 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 55 § 2δ ν. 4174/13 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ των οποίων αιτείται την ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από 29.11.2021 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25.11.21 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς του προσφεύγοντος του με 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 ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, με το αριθμό πρωτ...../20 δελτίο παροχής πληροφοριών της, γνωστοποίησε στην Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ ότι διενήργησε, σύμφωνα με την με αριθμό/20 εντολή, μερικό φορολογικό έλεγχο για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των ν.4093/12, ν.4308/2014 και του ν.4174/2013 των διαχειριστικών περιόδων 01/01/2014 - 31/12/2014 και 01/01/2015 - 31/12/2015 στην επιχείρηση «..... με Α.Φ.Μ.» (προμηθεύτρια της προσφεύγουσας εταιρείας), και διαπίστωσε ότι η εν λόγω επιχείρηση στην χρήση 2014 εξέδωσε εκατόν ενενήντα ένα (191) φορολογικά στοιχεία (ΤΔΑ και ΤΠΥ) καθαρής αξίας 1.083.817,96 € και στην χρήση 2015 εξέδωσε πεντακόσια τριάντα επτά (537) φορολογικά στοιχεία (ΤΔΑ και ΤΠΥ) καθαρής αξίας 2.290.602,90 € σε διάφορες επιχειρήσεις τα οποία κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

Μεταξύ των οντοτήτων που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ελεγχόμενη οντότητα είναι και ο προσφεύγων του με Α.Φ.Μ.:

..... αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ ο οποίος έλαβε, καταχώρησε στα βιβλία του και επομένως εξέπεσε του φόρου κατά την διαχειριστική περίοδο 01.01.14 – 31.12.14 δέκα τέσσερα (14) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 85.362,00 € πλέον ΦΠΑ 19.633,25 € ήτοι συνολικής αξίας 104.995,25 € και κατά την διαχειριστική περίοδο 01.01.15 – 31.12.15 δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 11.700,00 € πλέον ΦΠΑ 2.691,00 € ήτοι συνολικής αξίας 14.391,00 €

Στην συνέχεια η Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ εξέδωσε την με αριθμό/21 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2014 και 2015 βάσει της οποίας συντάξε τις από 30.09.21 εκθέσεις μερικού ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ, ΚΦΑΣ και ΕΛΠ επί των οποίων εδράζονται οι παρακάτω πράξεις:

α) Η υπ' αριθμ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 01.01.2015 – 31.12.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ με την οποία προσδιορίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 1.273,50 € πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 740,25 €, πλέον τέλος επιτηδεύματος ποσού 650,00 €, ήτοι συνολικό ποσό 116,75 €.

β) Η υπ' αριθμ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου για τη φορολογική περίοδο 01.01.2015 – 31.12.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ με την οποία καταλογίσθηκε κύριος φόρος ποσού 2.454,32 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 736,30 € ήτοι συνολικό ποσό 3.190,62 €

γ) Η υπ' αριθμ./21 πράξη επιβολής προστίμου Αρθρου 7 §3 & 5 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ για λήψη δεκατεσσάρων (14) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρείας «..... με Α.Φ.Μ.» για εικονικές συναλλαγές ως προς το πρόσωπο αξίας 85.362,00 € κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 2 και 8 του ν.4308/14, των άρθρων 55^Α και 66 του ν.4174/2013 και της ΠΟΛ 1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί κι ισχύουν, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 7 §3,§5 του ν. 4337/2015 που αντιστοιχεί σε ποσοστό 20% της καθαρής αξίας, ήτοι 85.362,00 € X 20% =17.072,40 €.

δ) Η υπ' αριθμ./21 πράξη επιβολής προστίμου Αρθρου 7 §3 & 5 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ για λήψη δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρείας «..... με Α.Φ.Μ.» για εικονικές συναλλαγές ως προς το πρόσωπο αξίας 11.700,00 € η λήψη των οποίων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 66 § 5 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ 1252/2015, όπως έχουν τροποποιηθεί κι ισχύουν, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 7 §3,§5 του ν. 4337/2015 που αντιστοιχεί σε ποσοστό 10 % της καθαρής αξίας, ήτοι 11.700,00 € X 10% =1.170,00 €.

ε) Η υπ' αριθμ./21 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 79 § 1 ν.4472/17 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ για λήψη δύο(2) εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 § 5 περίπτ. ε' του Κ.Φ.Δ. εκδόσεως της εταιρείας «..... με Α.Φ.Μ.» για εικονικές συναλλαγές ως προς το πρόσωπο κατά

παράβαση των διατάξεων των διατάξεων του άρθρου 32 § 1 περίπ. β' του ν. 2859/00 (περί ΦΠΑ) με τον οποίο επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 1.345,50 €, που αντιστοιχεί σε ποσοστό το 50 % του αναλογούντος ΦΠΑ ποσού 2.691,00 € της συνολικής αξίας ποσού 11.700,00 €.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι:

α) Η εκδότρια εταιρεία ήταν φορολογικά υπαρκτή και καλόπιστα η προσφεύγουσα εταιρεία συναλλάχθηκε μαζί της.

β) Η έκθεση ελέγχου πάσχει ακυρότητα λόγω παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013** του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«η) Όποιος γνωρίζει το σκοπό της επιχειρούμενης πράξης και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην κατασκευή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή γνωρίζει ότι τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην έκδοσή τους ή αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 § 5 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«5. 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 εταιρεία, 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 (παραγραφή) του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

1-Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης

2.Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

(α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας.

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

δ) για όσο διάστημα διαρκεί η προθεσμία υποβολής αιτήματος Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού του άρθρου 63Α, όπως αυτή ορίζεται στις ειδικότερες διατάξεις που προβλέπουν τη δυνατότητα υποβολής αιτήματος ΔΑΔ, και μόνο για την υποβολή και αποδοχή του σχετικού αιτήματος, καθώς επίσης και, εφόσον υποβληθεί τέτοιο αίτημα, για όσο χρόνο διαρκεί η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού, και μόνο για το ζήτημα το οποίο αφορά ή σχετίζεται με αυτή. Σε περίπτωση έκδοσης απόφασης Αμοιβαίου Διακανονισμού, παρατείνεται για ένα (1) έτος μετά την έκδοση της απόφασης η περίοδος παραγραφής του Δικαιώματος του Δημοσίου να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με έρεισμα την απόφαση αυτή και με σκοπό τη συμμόρφωση με αυτήν.

ε) εάν υποβληθεί αίτηση για ακύρωση ή τροποποίηση σύμφωνα με το άρθρο 63B ή ακυρωθεί ή τροποποιηθεί άμεσος προσδιορισμός φόρου, πράξη προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου χωρίς αίτηση του φορολογούμενου, σύμφωνα με το άρθρο 63B, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση της πράξης ακύρωσης ή τροποποίησης του άρθρου 63B, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά

3.α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων:

(α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1,

(β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

β. Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 36 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα ή το άρθρο 84 παράγραφος 1 του ν.2238/1994 ή το άρθρο 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000. Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος

4.Εάν ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου συνεπάγεται τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί, η αντίστοιχη προσαρμογή φόρου διενεργείται στο παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και στο οποίο αφορά ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου¹¹. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 § 27α του Ν. 4646/2019 (Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη εφαρμογής) ορίζεται ότι:

Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. **Ειδικά** για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα **φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017**, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Επειδή, σύμφωνα με την **απολογική έκθεση του ν.4646/2019** αναφέρεται ότι: «Άρθρο 32 Τροποποίηση άρθρου 36 του ΚΦΔ σχετικά με την προθεσμία παραγραφής

1. ...

2. Η παρ. 3 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 αντικαθίσταται ως εξής:

«3. α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παρ. 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιοσδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

β. ...

Επί του άρθρου 32

Η ρύθμιση της παρ. 2 κρίνεται επιβεβλημένη, προκειμένου να συνάδει με θεμελιώδεις συνταγματικές αρχές η παράταση της βασικής πενταετούς περιόδου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδίδει πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Με σειρά αποφάσεων του ΣτΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφραση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (Ολομ. ΣτΕ 1738/2017).

Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της Ολομ. ΣΤΕ 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη. Η παράταση αυτή δίδεται όταν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, δηλαδή πληροφορίες που δεν ήταν γνωστές κατά την αρχική πενταετία, ούτε θα μπορούσε ακόμα και αν ήθελε να έχει υπόψη της (ΣΤΕ 2934/2017). Δεδομένου ότι η πενταετής παράταση της προθεσμίας παραγραφής στις περιπτώσεις που το ύψος των φόρων που δεν καταβλήθηκαν είναι μικρότερο των ορίων της αξιόποινης φοροδιαφυγής, μεταβάλλει επί τα χείρω την θέση του φορολογουμένου, η αναδρομική ισχύς της διάταξης δεν μπορεί να καταλάβει χρονικές περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.

Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.

Άρθρο 66

Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη εφαρμογής

27. α. Οι διατάξεις της παρ. 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παρ.2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55, παρ. 2 (γ') του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), όπως ίσχυε μέχρι και την 16/10/2015, οριζόταν ότι σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 55 § 2 περ. δ' εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε την φορολογική περίοδο 01.12.2014 - 16.10.2015: «Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου [...], διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών [...], σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α. [...], επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε [...], ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» 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 με το άρθρο 10 § 8 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι:

8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.

Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμππομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου.

Επειδή, με τον Ν. 4337/2015 επήλθαν σημαντικές αλλαγές στον Ν. 4174/2013 και συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 4 (β') του Ν. 4337/2015, καταργήθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 5 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι:

«5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α' 170).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 § 5 (Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος) του ν.4308/14 ορίζεται ότι:

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

Επειδή, σύμφωνα και με το άρθρο 15 της Εγκυκλίου ΠΟΛ 1252/2015, (Μεταβατικές διατάξεις του Ν. 4337/2015) ορίζεται ότι:

Με το άρθρο 7 του Ν. 4337/2015 τέθηκαν απαραίτητες μεταβατικές διατάξεις προς τον σκοπό της εφαρμογής των τροποποιήσεων των διατάξεων περί προστίμων του ΚΦΔ που έγιναν με το άρθρο 3 του Ν. 4337/2015. Ειδικότερα:

Άρθρο 7 παρ. 3, 4 και 5

Για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 (μέχρι 1.1.2014) και 55 (μέχρι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του Ν. 4174/2013), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του Ν. 4337/2015, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α. Για την έκδοση πλαστών στοιχείων, ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β. Για την έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και την καταχώρηση στα βιβλία ανύπαρκτων αγορών ή εξόδων, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Στην περίπτωση που η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ. Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ. Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε. Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου, για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ. Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το

25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

Επειδή ο προσφεύγων του με Α.Φ.Μ. :έλαβε, καταχώρησε στα τηρούμενα λογιστικά της βιβλία και επομένως εξέπεσε του φόρου φορολογικά στοιχεία πού εξέδωσε η εταιρεία «..... με Α.Φ.Μ.» τα οποία η Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ έκρινε εικονικά ως προς την συναλλαγή, όπως αναφέρονται αναλυτικά ανά ελεγχόμενη χρήση στους παρακάτω πίνακες:

Χρήση 2014

A/A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ \	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	ΑΦΜ
1	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	.....	08.09.14	2.792,50	642,27	.....	.....
2	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	.....	10.12.14	7.780,00	1789,40	.....	.....
3	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	.....	10.12.14	5.715,00	1.314,45	.....	.....
4	Τ.Π.Υ.	.....	19.03.14	8.000,00	1.840,00	.....	.....
5	Τ.Π.Υ.	.....	20.03.14	5600,00	1280,00	.....	.....
6	ΜΥΦ 2014	.....	ΜΑΡΤΙΟΣ	8.090,00	1.868,70	.....	.....
7	Τ.Π.Υ.	.....	02.06.14	8.630,00	1984,90	.....	.....
8	ΜΥΦ 2014	.....	ΙΟΥΝΙΟΣ	3.074,50	707,13	.....	.....
9	Τ.Π.Υ.	.....	10.09.14	8.500,00	1955,00	.....	.....
10	Τ.Π.Υ.	.....	12.09.14	6.400,00	1472,00	.....	.....
11	Τ.Π.Υ.	.....	20.12.14	6.800,00	1564,00	.....	.....
12	Τ.Π.Υ.	.....	20.12.14	9.500,00	2185,00	.....	.....
13	Τ.Π.Υ.	.....	23.12.14	3.400,00	782,00	.....	.....
14	Τ.Π.Υ.	.....	23.12.14	1.080,00	248,40	.....	.....
			ΣΥΝΟΛΟ	85.362,00	19.633,25		

Χρήση 2015

A/A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ \	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	ΑΦΜ
2	Τ.Π.Υ.	.....	21.03.2015	4.500,00	1.035,00	.....	.....
5	Τ.Π.Υ.	.....	19.03.2015	7.200,00	1.035,00	.....	.....
			ΣΥΝΟΛΟ	11.700,00	2.691,00		

Επειδή, σύμφωνα με τις από 30/09/21 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ αναφέρεται ότι δυνάμει της υπ' αριθ'/21 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, η Φορολογική Αρχή επέδωσε στην προσφεύγουσα εταιρεία την με αριθ' πρωτ./21 πρόσκληση ελέγχου του άρθρου 14 ν. 4174/13 και την υπ' αριθ' πρωτ./21 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής δηλώσεων Ν. 4512/18.

Στην συνέχεια η Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ με την υπ' αριθ'/21 σχετική έκθεση προέβη στην κατάσχεση των προσκομισθέντων τηρουμένων κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 2014 και 2015 βιβλίων και των στοιχείων που χαρακτηρίστηκαν εικονικά εκδόσεως «..... με Α.Φ.Μ.», ως προς την συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 85.362,00 € για την χρήση 2014 και 2.691,00 € αντίστοιχα, που ο προσφεύγων έλαβε, καταχώρησε στα βιβλία του και εξέπεσε του φόρου.

Από τον έλεγχο και την διασταύρωση όλων των ανωτέρω στοιχείων και επιπλέον αυτών που συγκεντρώθηκαν στα πλαίσια του αιτήματος για παροχή πληροφοριών διαπιστώθηκαν τα εξής:

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΚΔΟΤΡΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ
«..... με Α.Φ.Μ.»

Η Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ ως αρμόδια Φορολογική Αρχή του προμηθευτή της προσφεύγουσας «..... με Α.Φ.Μ.» διενήργησε έλεγχο τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 τα αποτελέσματα του οποίου αναφέρονται στην από 30.09.21 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ μεταξύ άλλων ως εξής:

«.....Παρότι αναζητήθηκε η εκδότρια επιχείρηση στην δηλωθείσα από την ίδια έδρα στην δεν βρέθηκε. Ο έλεγχος πήγε στην δηλωθείσα έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης στην διεύθυνση όπου διαπιστώθηκε μετά από αλληπάλληλες επισκέψεις, ότι οι εγκαταστάσεις της ελεγχόμενης είναι εγκαταλειμμένες και κλειστές.

Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διέθετε ούτε το κατάλληλο μεταφορικό μέσο ούτε κάποιο είδος πάγιου εξοπλισμού προκειμένου να είναι σε θέση να διακινεί, να αποθηκεύει και να μετακινεί τα εμπορεύματα της.

Μετά από έγγραφες προσκλήσεις του ελέγχου δεν προσκομίσθηκαν τα παραστατικά δαπανών ενώ προσκόμισε στον έλεγχο παραστατικά αγορών μόνο για τη χρήση 2015. Τα προσκομισθέντα τιμολόγια πωλήσεων και παροχής υπηρεσιών δεν συνοδεύονται με στοιχεία διακίνησης, συμφωνητικά, παραστατικά εξοφλήσεων κ.α..

Από κανένα στοιχείο δεν προέκυψε ότι είχε πραγματική εμπορική δραστηριότητα, ενώ από τον έλεγχο των καταστάσεων προμηθευτών - πελατών προέκυψε ότι δήλωσε ως προμηθευτή μια μόνο επιχείρηση, η οποία διαπιστώθηκε ότι δεν λειτουργεί.

Η ελεγχόμενη δεν απασχόλησε εργατοτεχνικό προσωπικό που θα μπορούσε να εκτελέσει τις εργασίες που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία, (σχετ. Έγγραφο με αρ. πρωτ./2018 ΕΦΚΑ/ΤΟΠΙΚΟ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ) ούτε ανέθεσε σε τρίτους τις υπηρεσίες που φέρεται ότι παρείχε.

Τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο έλεγχος περιβάλλονται από όλα τα φορολογικά στοιχεία που χαρακτηρίζουν τις ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ, όπως:

α) Έκδοση φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας χωρίς αντίστοιχες αγορές.

β) Εξόφληση φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας «τοις μετρητοίς» κατά παράβαση των διατάξεων:

- της παραγράφου 6 του άρθρου 10 ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ, χρήσεις 2013 & 2014) σύμφωνα με το οποίο για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη του φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000,00 €) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου.

- των διατάξεων του άρθρου 23 ν.4172/2013 σύμφωνα με το οποίο δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (ισχύ από 1/1/2014).

Οι πωλήσεις εξοφλήθηκαν επί το πλείστον -άλλα όχι αποκλειστικό- μετρητοίς καίτοι στην πλειονότητα τους τα στοιχεία είναι υψηλής αξίας και πάντως άνω των 500,00€, ώστε εκ του νόμου να μην παρέχεται η δυνατότητα έκπτωσης των δαπανών αυτών από τους αγοραστές. Η ελεγχόμενη που εντάχθηκε υποχρεωτικά [λόγω μορφής της εταιρείας ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ -ΙΚΕ- ν. 4072/2012) στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων δεν προσκόμισε για το ελεγχόμενο διάστημα το μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων και το βιβλίο απογραφών σε αντίθεση με τα όσα ορίζουν οι διατάξεις του ν.4093/2012 και ν.4308/2014.

Τα περισσότερα εκδοθέντα τιμολόγια αφορούν το μήνα Δεκέμβριο και μάλιστα με μεγάλες αξίες και γενικές περιγραφές αποσκοπώντας στην δυσκολία των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Επιπρόσθετα, δεν αναφέρεται στα περισσότερα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών η χρονική διάρκεια και η ολοκλήρωση της παροχής με συγκεκριμένο χρονικό προσδιορισμό. Σε πολλές περιπτώσεις μάλιστα συμβαίνει να εκδίδεται Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών χωρίς να έχουν εκτελεστεί οι αναφερόμενες εργασίες σε αυτό (γεγονός που αντιβαίνει τις φορολογική νομοθεσία), να μην εξοφλείται και μάλιστα να μην γίνεται καμιά ενέργεια για τη νόμιμη διασφάλιση των συμφερόντων από την πλευρά του κάθε αντισυμβαλλόμενου (εκδότη ή λήπτη) σύμφωνα με την κρατούσα εμπορική πρακτική.

Έχει εκδώσει όλα τα παραστατικά εσόδων (Τ.Π.- και Τ.Π.Υ.) χειρόγραφα, μολονότι εμφανίζεται να ειδικεύεται στην παροχή υψηλής τεχνολογίας: (ΛΟΓΟΤΥΠΟ ΓΙΑ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗ ΜΕΣΩ INTERNET, ΔΙΑΦΗΜΙΣΗ ΜΕΣΩ INTERNET, ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΑΣ ΚΛΠ., ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ κ.α.) και δεν διαθέτει τον απαιτούμενο εξοπλισμό για να υποστηρίξει τέτοιες εργασίες. Επιπρόσθετα, διαπιστώνονται πολλά ορθογραφικά λάθη στα εκδοθέντα τιμολόγια και σε πολλές περιπτώσεις αναγράφεται η αξία ολογράφως λανθασμένα. Παρατηρούμε δηλαδή μια κατ' εξακολούθηση προχειρότητα στην έκδοση των ως άνω φορολογικών στοιχείων.

Οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, περιέχουν αγορές και δαπάνες με αξίες περίπου ισόποσες των πωλήσεων με αποτέλεσμα να προκύπτουν φορολογικές ζημιές και να υποβάλει πιστωτικές δηλώσεις ΦΠΑ ή να προσδιορίζεται υποχρέωση απόδοσης ΦΠΑ μικρής αξίας, ενώ σύμφωνα με τις καταστάσεις προμηθευτών

προκύπτουν αγορές και δαπάνες από επιχείρηση που δεν υφίσταται και υπό την οποία προκύπτει ότι έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Δεν έχει προσκομίσει και καταχωρήσει καμία δαπάνη μετακίνησης ή μεταφοράς αγαθών (τιμολόγια καυσίμων, αποδείξεις διοδίων κτλ.) μολοντί έχει δηλώσει μεγάλο όγκο εμπορικών συναλλαγών με επιχειρήσεις σε περιοχές εκτός νομού (Αττικής, Λάρισας, Βόλο, Λαμία, Βέροια, Κατερίνη, κ.α.).

Ελάχιστες από τις λήπτριες των Φορολογικών στοιχείων επιχειρήσεις ανταποκρίθηκαν στο αίτημα παροχής πληροφοριών στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ και στην υπηρεσία μας σχετικά με τις συναλλαγές τους με την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Το σύνολο των αγορών της ελεγχόμενης εταιρείας ήταν από ανύπαρκτη επιχείρηση και συγκεκριμένα από την επιχείρηση με Α.Φ.Μ. χονδρικό εμπόριο ηλεκτρονικών υπολογιστών, με έδρα την, σύμφωνα με την με αρ. /2018 έκθεση ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

Σχετικά με τη φορολογία του Φ.Π.Α., η ελεγχόμενη υπέβαλε ανακριβείς τις περιοδικές δηλώσεις.

Εμφανίζει στα τιμολόγια εσόδων από πωλήσεις εμπορευμάτων (ηλεκτρολογικό υλικό, καθίσματα, γραφεία, Η/Υ, κ.α.) και από παροχή υπηρεσιών (ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις, σύνδεση ηλεκτρολογικού πίνακα και βάψιμο καταστήματος, τοποθέτηση πλακιδίων κ.α.) χωρίς να έχουν δηλωθεί και να έχουν προσκομισθεί παραστατικά αντίστοιχων αγορών και να έχει δηλώσει την αντίστοιχη δραστηριότητα στο υποσύστημα του Μητρώου. Πάγια τακτική της ελεγχόμενης εταιρείας είναι οι περιγραφές στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών να γίνονται με γενικές αναφορές για παράδειγμα σε εργασίες «ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, δημιουργία λογοτύπου προβολής επιχείρησης σε ηλεκτρονική μορφή, ηλεκτρολογικές εργασίες, εγκατάσταση καλωδίων, τοποθέτηση Κ/Π Ασφαλειών, αυτοματισμών ηλεκτροπληξίας, σταθεροποιητών τάσεως. Λαμπτήρες, επισκευαστικές εργασίες σε δεξαμενές καυσίμων, τοποθέτηση θεμελιακής γείωσης, εγκατάσταση και τοποθέτηση πυρασφάλειας - πυρανίχνευσης συναγερμού, κάμερες κτλ» χωρίς να περιγράφονται συγκεκριμένες μάρκες, μοντέλα και σειριακοί αριθμοί γιο να ισχύει και η σχετική εγγύηση σε περίπτωση βλάβης ή αλλαγής αυτών.

Η μη ύπαρξη χρονικής ακολουθίας στην έκδοση των στοιχείων, που παρατηρείται σε αρκετά από τα φορολογικά στοιχεία γεγονός που αποδεικνύει ότι διακινούνταν τα πρωτότυπα αποκομμένα από το μπλοκ και οι έγγραφες γίνονταν σύμφωνα με τις ανάγκες και τη βούληση των ληπτών.

Δεν αναγράφονται στην πλειονότητα των φορολογικών στοιχείων οι αριθμοί κυκλοφορίας των μεταφορικών μέσων που φέρεται ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές. Σε όσα αναγράφονται φορολογικά στοιχεία αναγράφονται οι αριθμοί κυκλοφορίας ανήκουν κυρίως σε οχήματα ιδιοκτησίας των ληπτών των φορολογικών στοιχείων.

Η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε παραστατικά διακίνησης (π.χ. δελτία αποστολής) από τα οποία να προκύπτει η μεταφορά των χρησιμοποιούμενων υλικών από τις εγκαταστάσεις της στις εγκαταστάσεις των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων, όπου εκτελέστηκαν οι διάφορες εργασίες.

Από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών (τόσο του ελεγχόμενου όσο και των αντισυμβαλλομένων επιχειρήσεων) για όλα τα ελεγχόμενα έτη διαπιστώνεται ότι δεν έχει πραγματοποιήσει καμία δαπάνη σχετικά με εταιρείες ύδρευσης, ηλεκτρικής ενέργειας ή

τηλεφωνίας (λογαριασμοί ρεύματος, νερού, σταθερής τηλεφωνίας κτλ.) που να σχετίζεται με την δηλωθείσα επαγγελματική της εγκατάσταση γεγονός που δεν συνάδει σε ομοειδείς επιχειρήσεις και ιδίως με μεγάλο όγκο συναλλαγών.

Οι τραπεζικοί λογαριασμοί της ελεγχόμενης εμφανίζουν παράδοξο και ασυνήθιστο τρόπο κίνησης τους, καθότι πάντοτε κινούνται σε ζεύγη ισόποσων και αντίστροφων κινήσεων εντός της ίδιας μέρας, μην αφήνοντας ποτέ υπόλοιπο στο τέλος της. Ο εταιρικός λογαριασμός της ελεγχόμενης δεν παρουσιάζει καμιά προσαύξηση, όπως λογικά θα αναμενόταν με τόσες καταβολές εκ μέρους των πελατών του. Το υπόλοιπο του λογαριασμού όψεως της ελεγχόμενης σχεδόν μηδενίζεται, καθότι καμιά κατάθεση που προέρχεται από "πελατεία" της δεν παραμένει περισσότερο από μια ημέρα στο λογαριασμό της. Η άρνηση της ελεγχόμενης να μας προσκομίσει καρτέλα "ταμείου με τις αντίστοιχες εγγραφές που να αποτυπώνουν τις συναλλαγές της, συνδέεται με την συγκεκριμένη σκοπιμότητα της απόκρυψης της εικονικότητας των τραπεζικών συναλλαγών.

Η υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων με τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία από λήπτες για την αποφυγή κυρώσεων.

Η εκδότρια επιχείρηση ήταν πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ. και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη Φορολογική Αρχή, πλην, όμως κατ' ουσία δεν πραγματοποιήθηκαν αγορές υλικών απαραίτητων για την εκτέλεση των εργασιών και τις κατασκευές που αναγράφονται στα Τ.Π.Υ. και δεν διέθετε τα απαραίτητα μηχανήματα και εξοπλισμό ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες και τις ανάλογες πωλήσεις, επιπλέον δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία ή στοιχεία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Από τα ως άνω αναφερόμενα προκύπτει ότι η ελεγχόμενη εταιρεία εξέδωσε **εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους σε διάφορες επιχειρήσεις και συγκεκριμένα:**
α) Στην χρήση 2014, εκατόν ενενήντα ένα (191) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 1.083.817,96 €
β) Στην χρήση 2015, πεντακόσια σαράντα πέντε (545) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 2.290.602,90 €

Η Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ γνωστοποίησε τις ως άνω διαπιστώσεις, με το αριθμό πρωτ. /20 δελτίο παροχής πληροφοριών της, στην Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ αναφέροντας ότι μεταξύ των ληπτών της ελεγχόμενης εταιρείας είναι και η προσφεύγουσα εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ.:, αρμοδιότητάς της.

Επειδή η Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ με βάση την με αριθμό /21 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2014 και 2015 πραγματοποίησε μερικό φορολογικό έλεγχο εισοδήματος, ΦΠΑ, ΚΦΑΣ(Ν.4093/12) & ΕΛΠ (Ν.4308/14) στον προσφεύγοντα τα αποτελέσματα του οποίου γνωστοποίησε με το υπ' αριθ. /21 σημείωμα διαπιστώσεων αρθρου 28 παρ. 1 ν. 4174/13 και τις υπ' αριθ. /..... /21 πράξη προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολ. Έτους 1.1.15 - 31.12.15, υπ' αριθ. /..... /21 πράξη προσωρινού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης

1.1.15 - 31.12.15, υπ' αριθ./...../21 πράξη προσωρινού προστίμου άρθρου 7 παράγ. 3 & 5 χρήσης 1.1.14- 31.12.14, υπ' αριθ./...../21 πράξη προσωρινού προστίμου άρθρου 55 παράγ. 2δ ν.4174/13 φορολογικού έτους 2015.

Επειδή ο προσφεύγων μετά την κοινοποίηση σ' αυτόν του Σημειώματος Διαπιστώσεων, με το υπ' αρ. πρωτ./2021 απαντητικό υπόμνημα του προσκόμισε στον έλεγχο πλήθος συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ασφάλειας προς τρίτους, για την υλοποίηση των οποίων ήταν απαραίτητα τα υλικά και η παροχή υπηρεσίας που αναφέρονται στα κρινόμενα παραστατικά, ήτοι:

- Το από 10/04/2014 συναφθέν Ιδιωτικό συμφωνητικό σύμβασης έργου της προσφεύγουσας εταιρείας με την επιχείρηση με ΑΦΜ:, βάσει της οποίας ανέλαβε την εκτέλεση ηλεκτρολογικών εργασιών, εγκαταστάσεων καλωδιώσεων, καμερών, σειρήνων κλπ.
- Την από 14/02/2015 Σύμβαση Παροχής Υπηρεσιών Ασφάλειας της προσφεύγουσας εταιρείας με την επιχείρηση με ΑΦΜ:
- Την από 01/04/2011 Δήλωση ημεδαπού σήματος του στο τμήμα κατάθεσης σημάτων του Υπουργείου Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας με αριθμό σήματος, στην οποία εμφανίζεται το σήμα - λογότυπος της προσφεύγουσας εταιρείας.
- Διαφημιστικά φυλλάδια στα οποία εμφανίζεται ο λογότυπος της ελεγχόμενης και το domain name

Επειδή στα πλαίσια του ελέγχου που έκανε η Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ προέκυψε ότι: κατά το παρελθόν, λειτούργησε ιστότοπος με url στον οποίο εμφανιζόταν το σήμα - λογότυπος της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή στην έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ν.4093/12 και ν.4308/14 της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ αναφέρεται μεταξύ άλλων επακριβώς ότι: «η συμπεριέλαβε τη συνολική αξία των τιμολογίων που έλαβε από τον προσφεύγοντα στη συγκεντρωτική κατάσταση εξόδων, ο έλεγχος τεκμαίρει ότι οι συμφωνηθείσες εργασίες που αναφέρονται στην προσκομισθείσα σύμβαση και στα εκδοθέντα τιμολόγια μεταξύ της και του προσφεύγοντα, εκτελέστηκαν πλήρως. Διότι σύμφωνα με τη λογική και τη συνήθη συναλλακτική πρακτική, στην υποθετική περίπτωση που η ελεγχόμενη δεν εκτελούσε τις συμφωνηθείσες εργασίες μερικώς ή ολικώς, η λήπτρια επιχείρηση δεν θα αποδεχόταν τα συγκεκριμένα τιμολόγια ώστε να τα καταχωρήσει στη συγκεντρωτική κατάσταση εξόδων.

Τη γενικότερη εικόνα που προκύπτει από τα βιβλίο και στοιχεία της ελεγχόμενης, καθώς και από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων των αντισυμβαλλομένων της, από την οποία φαίνεται ότι η ελεγχόμενη πράγματι δραστηριοποιήθηκε στην παροχή υπηρεσιών ασφαλείας,

Το γεγονός ότι η εκδότρια επιχείρηση
με ΑΦΜ: ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, διότι δεν βρέθηκε να λειτουργεί
στη δηλωθείσα έδρα της δεν είχε υλικοτεχνική υποδομή, δεν απασχόλησε προσωπικό και ως
εκ τούτου, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις ως άνω υπηρεσίες προς την ελεγχόμενη.

Ως εκ τούτου ο έλεγχος έκρινε ότι στοιχειοθετήθηκε η εικονικότητα των τιμολογίων που
έλαβε η προσφεύγουσα από την εκδότρια επιχείρηση
με ΑΦΜ:, μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη αυτών.»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **1313/2013** του Συμβουλίου της Επικρατείας: «Κατά την
έννοια των διατάξεων αυτών, 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 ή δελτίου αποστολής 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης
του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά
συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση
αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι
πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του
λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).»

Επειδή, όταν αποδίδεται σε 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 αντισυμβαλλόμενου 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 506/08-02-2012).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος. (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015, με την οποία κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης ΙΙΙ. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το προσώπου του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

Β. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣτΕ 533/2013, ΣτΕ 116/2013, ΣτΕ 505/2012, ΣτΕ 1498/2011 κλπ).».

Επειδή, όπως ανωτέρω αναφέρεται, ο εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή αλλά δεν διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη κατά τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ολική ακύρωση της έκθεσης ελέγχου λόγω παραγραφής.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή απαραδέκτως προσβάλλονται οι με ημερομηνία θεώρησης 30.09.21 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, και προστίμου του άρθρου 7 § 3 του Ν. 4337/15 της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, οι οποίες ως προπαρασκευαστικές πράξεις της Διοίκησης στερούνται εκτελεστότητας (πρβλ. ΣτΕ

1809/2010)

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων, για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2014, δεν γίνεται δεκτός ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις από 30.09.21 Εκθέσεις Ελέγχου Εισοδήματος, ΦΠΑ, προστίμου του άρθρου 7 §§3 & 5 ν. 4337/15 και προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 55 § 2δ της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** με ημερομηνία κατάθεσης 25.11.21 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **Α.Φ.Μ.:**, και την **επικύρωση** των:

α) υπ' αρ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ για το Φορολογικό έτος 2015

β) υπ' αρ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.15 – 31.12.15 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ

γ) υπ' αριθ. /21 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ

δ) υπ' αριθ. /21 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ

ε) υπ' αριθ. /21 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 55 § 2δ ν. 4174/13 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ.

Φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση

Φορολογικό έτος 2014

Α) Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 ν. 4337/15

Καθαρή αξία τιμολογίων	ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ Συντελεστής επιβάρυνσης	Πρόστιμο
85.362,00 €	20 %	17.072,40 €

Φορολογικό έτος 2015

Α) ΦΠΑ

Διαφορά φόρου	2.454,32 €
Πρόστιμο άρθρου 58/58 Α ΚΦΔ	736,30 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.190,62 €

Β) Πρόστιμο άρθρου 55 § 2δ ν. 4174/13

ΦΠΑ εικονικών τιμολογίων	Συντελεστής επιβάρυνσης	Πρόστιμο
2.691,00 €	50 %	1.345,50 €

Γ) Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 ν. 4337/15

Καθαρή αξία εικονικών τιμολογίων	Συντελεστής επιβάρυνσης	Πρόστιμο
11.700,00 €	10 %	1.170,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.