



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 332241

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Θεσσαλονίκη, 18/5/2022

Αριθμός απόφασης: 1243

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

3. Την αρ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **20/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ...ενδικοφανή προσφυγή του ...με **ΑΦΜ:...**ως διαχειριστή της ετερόρρυθμης εταιρείας «...» με **ΑΦΜ:...**, κατά της α) με αρ. ...**21/12/2021** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2009 και β) με αρ. ...**21/12/2021** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2010 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Έδεσσας .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **20/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ...ενδικοφανούς προσφυγής του ...με **ΑΦΜ:...**ως διαχειριστή της ετερόρρυθμης εταιρείας «...» με **ΑΦΜ:...**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των

προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αρ. **...21/12/2021** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2009 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος της ανωτέρω ετερόρρυθμης εταιρείας (ξενοδοχείου), πρόστιμο συνολικού ύψους **200,00€**, λόγω λήψης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτες συναλλαγές που δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, συνολικής καθαρής αξίας 2.000,00€ πλέον ΦΠΑ 380,00€ ήτοι συνολικής αξίας 2.380,00€ έκδοσης του ... με **ΑΦΜ:...**, παράβασης που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ε' Ν.4337/2015, δη πρόστιμο ίσο με το 10% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι 2.000,00€ X 10%.
- Με τη με αρ. **...21/12/2021** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2010 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος της ανωτέρω ετερόρρυθμης εταιρείας, πρόστιμο συνολικού ύψους **1.815,00€**, λόγω λήψης τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές που δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, συνολικής καθαρής αξίας 18.150,00€ πλέον ΦΠΑ 3.811,50€ ήτοι συνολικής αξίας 21.961,50€ έκδοσης του ... με **ΑΦΜ:...**, παράβασης που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ε' Ν.4337/2015, δη πρόστιμο ίσο με το 10% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι 18.150,00€ X 10%.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη ΔΟΥ Έδεσσας βάσει της από **21/12/2021** έκθεσης μερικού ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ186/92 & Ν.4174/2013) σε εκτέλεση της με αρ. **.../2021** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. **...- 2/12/2020** πληροφοριακό δελτίο της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισερχ. **...- 8/12/2020** ΔΟΥ Έδεσσας) για την εταιρεία **«...» με ΑΦΜ:...** και η συνημμένη του από **30/11/2020** έκθεση ελέγχου επιβολής προστίμων άρθρου 5 ν.2523/97 & 7 ν.4337/2015 που αφορούσε στον εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων ... με **ΑΦΜ:...**, όπου διαπιστώθηκε ότι η προαναφερόμενη εταιρεία ήταν μεταξύ των ληπτών του στις χρήσεις 2009 και 2010. Ακολούθως, στις **26/1/2021** στάλθηκε στη ΔΟΥ Έδεσσας το με αρ. πρωτ. **...- 21/4/2021** πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ (αρ. πρωτ. εισερχ. **ΕΜΠ.... 28/1/2021** ΔΟΥ Έδεσσας) και η συνημμένη του με ID αναφοράς **.../2018** πληροφοριακή έκθεση ελέγχου για την προαναφερόμενη εταιρεία, σύμφωνα με την οποία στο πλαίσιο της δράσης «Ενίσχυση ξενοδοχειακών και τουριστικών καταλυμάτων για τη δημιουργία διαδικτυακών τόπων προβολής και συστημάτων ηλεκτρονικών κρατήσεων (Digi-Lodge)» του επιχειρησιακού προγράμματος «Ψηφιακή Σύγκληση», αυτή έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της στις χρήσεις 2009 και 2010 τα προαναφερόμενα εικονικά φορολογικά στοιχεία, έκδοσης του ... με **ΑΦΜ:...**

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Έδεσσας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Αναντιστοιχία του σημειώματος διαπιστώσεων με την έκθεση ελέγχου. Με το με αρ. **.../2021** σημείωμα διαπιστώσεων κοινοποιήθηκε μόνο η προσωρινή πράξη προσδιορισμού προστίμου

ΚΒΣ για τη διαχ. περίοδο 1/1 - 31/12/2010, ενώ μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου, κοινοποιήθηκαν πράξεις επιβολής προστίμου για τις διαχ. περιόδους 1/1 - 31/12/2009 και 1/1 - 31/12/2010. Συνεπώς, δεν του δόθηκε η δυνατότητα να εκφράσει τις απόψεις του ως προς την διαπιστωθείσα παράβαση της διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2009, σύμφωνα προς τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4174/2013.

2. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή προστίμου ΚΒΣ για τις υπό κρίση χρήσεις 2009 και 2010. Ανυπαρξία συμπληρωματικών στοιχείων που δικαιολογούν τον επανέλεγχο.
3. Έλλειψη αιτιολογίας. Άρνηση της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων. Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης. Καλοπιστία της εταιρείας «...» ως λήπτριας.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 62 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον τριάντα (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή, στην ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2-5-2014 ορίζονται τα εξής: Άρθρο 62. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου και την είσπραξη, εφαρμόζονται ανάλογα και για τις πράξεις επιβολής προστίμου δηλαδή κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση (σχετ. διατ. Ν.4254/2014 Κεφ. Α' άρθρο πρώτο, παράγρ. Δ, υποπαράγραφος Δ2), να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου. Σημειώνεται ότι δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων που αφορούν διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για τις πράξεις επιβολής προστίμων τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή, με το άρθρο 28 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγκτική αρχή εξέδωσε και κοινοποίησε στην ετερόρρυθμη εταιρεία το με αρ. .../2021 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν.4174/2013 με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, με συνημμένο τον με αρ. .../2021 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου ΚΒΣ ΠΔ186/92 της διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2010. Για τη διαχ. περίοδο 1/1 - 31/12/2009

δεν περιλαμβάνονταν αποτελέσματα και δεν επισυνάπτονταν αντίστοιχος προσωρινός προσδιορισμός προστίμου, κατά παρέκκλιση των προαναφερθεισών διατάξεων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της νόμιμης διαδικασίας του αρ. 62 παρ. 4 και του αρ. 28 του Ν.4174/2013, έχει νομικό έρεισμα, **προβάλλεται λυσιτελώς και γίνεται αποδεκτός ως προς την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2009, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης των έτερων προβαλλόμενων λόγων προς αυτή.**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. [...] Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα την παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου, στο Κεφάλαιο Β. Λοιπά Θέματα στην παρ. 1 εδάφιο 4 και 5 αναφέρεται ότι: «Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.02.2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή, με το άρθρο 36 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: ... γ) εάν ασκηθεί ένδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά....».

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω, η προσβαλλόμενη **...21/12/2021** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2009 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, ακυρώνεται δια της παρούσας απόφασης για τυπική πλημμέλεια, λόγω μη τήρησης της προβλεπόμενης από τα άρθρα 62 παρ. 1 και 4 και 28 παρ. 1 του Ν.4174/2013 διαδικασίας.

Καλείται δε η φορολογική αρχή να εκδώσει νέα πράξη, απαλλαγμένη από την τυπική πλημμέλεια, ήτοι αφότου τηρήσει την ανωτέρω διαδικασία αναφορικά με την έκδοση και επίδοση προσωρινού προσδιορισμού προστίμου ΚΒΣ μετά του σχετικού σημειώματος διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και για τη διαχ. περίοδο 1/1 - 31/12/2009, προκειμένου να δοθεί η δυνατότητα στον προσφεύγοντα να προβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις επ' αυτού.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 72§11 του Ν.4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. ».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

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) ... 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, στο άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας

οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

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

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

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου

εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.».

Επειδή, ο προσφεύγων με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, η ετερόρρυθμη εταιρεία για το οικ. έτος 2011 – διαχ. περίοδο 1/1 - 31/12/2010 υπέβαλε τη με αρ..../2011 δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση το με αρ. πρωτ. ...- 2/12/2020 πληροφοριακό δελτίο της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης την εταιρεία «...» με **ΑΦΜ**:... και η συνημμένη σε αυτό από 30/11/2020 έκθεση ελέγχου επιβολής προστίμων άρθρου 5 ν.2523/97 & 7 ν.4337/2015 της ίδιας ελεγκτικής αρχής, που αφορούσαν στον εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων ... με **ΑΦΜ**:..., και που περιήλθαν εις γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας στις 8/12/2020, δηλαδή μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής για τη διαχ. περίοδο 1/1 - 31/12/2010, συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ αναφορικά με τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2010 (οικ. έτος 2011), λόγω συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής, κατέστη δεκαετής (δη έως τις 31/12/2021) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν.2238/94 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997. Συνεπώς, κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης στις 21/12/2021 (και επίδοσής της στις 28/12/2021), το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ, ως προς την εν λόγω διαχειριστική περίοδο δεν είχε παραγραφεί.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ και ανυπαρξίας συμπληρωματικών στοιχείων, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων

πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».

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

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

Επειδή, με το 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. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματι η παράβαση της λήψεως τιμολογίου 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, αρκεί, κατ' αρχήν, η φορολογική αρχή να 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 βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να 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 από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο). Τέλος, είναι αυτονόητο ότι, στην περίπτωση που αποδεικνύεται η μη πραγματοποίηση της επίμαχης συναλλαγής, δεν τίθεται καν ζήτημα καλής πίστης του λήπτη, ανεξαρτήτως του αν ο εκδότης ήταν πρόσωπο φορολογικώς ή συναλλακτικώς ανύπαρκτο (βλ. ΣτΕ 1404/2015, 505-6/2012).

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

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή εδράζεται επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, συνταχθείσας από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εν λόγω έκθεσης, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, ο προσδιορισμός του προστίμου αρθ. 7 §3&5 ν. 4337/2015 για την υπό κρίση διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2010, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά και εμπεριστατωμένα στην από **21/12/2021** έκθεση μερικού ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ186/92 & Ν.4174/2013) της ΔΟΥ Έδεσσας, ερειδόμενη στις

διαπιστώσεις και τα ευρήματα του με αρ. πρωτ. ...- **2/12/2020** πληροφοριακού δελτίου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης για την εταιρεία «...» με **ΑΦΜ:...** και της από **30/11/2020** έκθεσης ελέγχου επιβολής προστίμων άρθρου 5 ν.2523/97 & 7 ν.4337/2015 ελέγχου της ίδιας ελεγκτικής αρχής για τον εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων ... με **ΑΦΜ:...**, καθώς και του με αρ. πρωτ. ...- **21/4/2021** πληροφοριακού δελτίου του ΣΔΟΕ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ και της συνημμένης του με ID αναφοράς .../2018 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου για την ετερόρρυθμη εταιρεία.

Ενδεικτικά διαπιστώθηκαν τα εξής:

1. Για τον εκδότη των υπό κρίση στοιχείων ... με **ΑΦΜ:...** ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ηλεκτρονικών υπολογιστών και περιφερειακού εξοπλισμού και λογισμικού:

- Σύμφωνα με την από **30/11/2020** έκθεση ελέγχου επιβολής προστίμων άρθρου 5 ν.2523/97 & 7 ν.4337/2015 της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης φερόταν να πωλεί ηλεκτρικές και ηλεκτρονικές συσκευές καθώς και προγράμματα και να πραγματοποιεί την τοποθέτηση αυτών σε επιχειρήσεις, οι οποίες εντάχθηκαν στην συγχρηματοδοτούμενη από το ΕΣΠΑ 2007-2013 Δράση του Επιχειρησιακού Προγράμματος «ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ» με τίτλο «Ενίσχυση Ξενοδοχειακών και Τουριστικών Καταλυμάτων για τη Δημιουργία Διαδικτυακών Τόπων Προβολής και Συστημάτων Ηλεκτρονικών Κρατήσεων - digi-lodge» και επίσης συγκροτούσε το σχετικό φάκελο.
- Από τον έλεγχο του ΣΔΟΕ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ (κατόπιν ανώνυμης καταγγελίας) προέκυψε πως η εξόφληση των αξιών των εκδοθέντων τιμολογίων γινόταν μεν διατραπεζικά όπως απαιτούνταν από το σχετικό νομοθετικό πλαίσιο, ωστόσο, οι τραπεζικές συναλλαγές ήταν πλασματικές εφόσον, πραγματοποιούνταν με ίδια κεφάλαια του πατέρα του ... ή με έκδοση επιταγών, των οποίων τα ποσά επέστρεφαν σε πρόσωπα συγγενικά ή φιλικά των πελατών του.
- Η ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι συναλλαγές του ... με **ΑΦΜ:...** με τις επιχειρήσεις οι οποίες εντάχθηκαν στην συγχρηματοδοτούμενη από το ΕΣΠΑ 2007-2013 Δράση του Επιχειρησιακού Προγράμματος «ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ», ήταν εικονικές με μοναδικό σκοπό την άντληση επιδοτήσεων εκ μέρους των δικαιούχων, υιοθετώντας τις διαπιστώσεις του ελέγχου του ΣΔΟΕ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ και λαμβάνοντας υπόψη ότι α) Παρείχε υπηρεσίες σχετικές με εγκαταστάσεις ηλεκτρονικών συστημάτων σε πλήθος επιχειρήσεων και ηλεκτρολογικές εργασίες, ενώ όπως προφορικά δήλωσε ο πατέρας του ...στη φορολογική αρχή, ο γιός του δε διέθετε σχετικό πτυχίο και δεν είχε τις απαιτούμενες γνώσεις. Ο ...επί σειρά ετών ήταν πρόεδρος ανώνυμης εταιρείας, με το ίδιο αντικείμενο εργασιών, και γνώστης, ενώ αυτός είχε την οικονομική διαχείριση της επιχείρησης του υιού του. Η δε ανώνυμη εταιρεία του ήταν σε αδράνεια, καθώς από έτερους ελέγχους διαπιστώθηκε ότι εξέδιδε εικονικά τιμολόγια, β) Ο ... φερόταν, χωρίς υπαλλήλους / τεχνικούς να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας σε επιχειρήσεις σε διάφορες περιοχές της Ελλάδας, ενώ από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών του προέκυψαν ελάχιστες αγορές υλικών ή αγαθών συγκριτικά με τις πωλήσεις που

πραγματοποιούσε και υπηρεσίες που παρείχε, γ) Δεν προσκόμισε στη φορολογική αρχή έγγραφα και δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών κατά τις χρήσεις 2009 έως 2011.

2. Αναφορικά με τα υπό κρίση ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία από την εταιρεία «...» με **ΑΦΜ:....**:

- Έλαβε από τον ... με **ΑΦΜ:...** τα εξής τιμολόγια:

	ΕΙΔΟΣ	ΑΡ. ΗΜΕΡΟΜ.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	ΤΠΥ	92 - 01/06/2010	8.200,00€	820,00€
2	ΤΠΥ	93 - 01/06/2010	8.750,00€	875,00€
3	ΤΠΥ	25 - 01/06/2010	1.200,00€	120,00€
Σύνολο			18.150,00	1.815,00

- Ενώ είχε καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία της τα παραπάνω εικονικά φορολογικά στοιχεία, και συγκεκριμένα στη στήλη «ΑΓΟΡΕΣ ΠΑΓΙΩΝ» την καθαρή αξία τους και στη στήλη «ΦΠΑ ΕΞΟΔΩΝ» τον ΦΠΑ που τους αναλογούσε, για τα εν λόγω πάγια δε διενήργησε αποσβέσεις.
- Για την χρήση 2010 η ετερόρρυθμη εταιρεία δήλωσε ως προμηθευτή τονμε πλήθος στοιχείων δύο (2) και αξία 16.950,00€ ενώ ο τελευταίος την δήλωσε ως πελάτη με πλήθος στοιχείων τέσσερα (4) και αξία 19.350,00€.
- Οι τραπεζικές συναλλαγές εξόφλησης των εν λόγω τιμολογίων είναι εικονικές διότι δεν πραγματοποιήθηκαν από χρηματικά διαθέσιμα της λήπτριας των τιμολογίων, αλλά από τις αναλήψεις μετρητών του πατέρα του εκδότη των τιμολογίων ... , με σκοπό την εξασφάλιση των τραπεζικών παραστατικών κατάθεσης σαν επιτρεπόμενο τρόπο εξόφλησης, προκειμένου αυτά να υποβληθούν στην ενδιάμεση διαχειριστική αρχή του επιχειρησιακού προγράμματος ΨΗΦΙΑΚΗ ΣΥΓΚΛΙΣΗ, με στόχο την σχετική επιχορήγηση. Προς επίτευξη του σκοπού αυτού χρησιμοποιήθηκε και νοθευμένο τραπεζικό παραστατικό (σελ. 3 – 7 της από **21/12/2021** έκθεσης μερικού ελέγχου ΚΒΣ ΠΔ186/92 & Ν.4174/2013 της ΔΟΥ Έδεσσας).

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

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε στοιχεία ικανά να επιβεβαιώσουν τους ισχυρισμούς του ως προς την πραγματοποίηση των συναλλαγών, πόσο μάλλον την καλοπιστία της εταιρείας «...» ως λήπτριας (που εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας, μη στοιχειοθέτησης της εικονικότητας, αντιστροφής του βάρους της απόδειξης και καλοπιστίας της εταιρείας ως

λήπτριας, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

τη μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ. ...- 20/01/2022 ενδικοφανούς προσφυγής του ...με ΑΦΜ:...ως διαχειριστή της ετερόρρυθμης εταιρείας «...» με ΑΦΜ:... και συγκεκριμένα:

- την επικύρωση της με αρ. ...21/12/2021 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2010 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας
- την ακύρωση της με αρ. ...21/12/2021 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2009 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Έδεσσας, για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

Καλείται δε ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας, όπως ενεργήσει σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα απόφαση.

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

Διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2010

- Η με αρ. ...21/12/2021 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

	Ποσό
Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ.3ε΄ του Ν.4337/2015	1.815,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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