



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 5/5/2022

Αριθμός απόφασης: 1062

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 05/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία “.....” με ΑΦΜ και διακριτικό τίτλο “.....”, που εδρεύει στις , Τ.Κ., κατά της με αριθμό/... /6-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, της με αριθμό/... /6-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, της με αριθμό/6 -12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010, της με αριθμό/6 -12-

2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011, της με αριθμό/.... **/6-12-2021** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010, της με αριθμό/.... **/6-12-2021** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011, της με αριθμό/..... **/6-12-2021** πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2010 και της με αριθμό/..... **/6-12-2021** πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 05/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία “.....” 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/... **/6-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 968,35 €, πλέον πρόσθετων φόρων ανακρίβειας ύψους 1.162,80 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **2.131,15 €**.
2. Με την με αριθμό/... **/6-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 3.686,05 €, πλέον πρόσθετων φόρων ανακρίβειας ύψους 4.426,21 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **8.112,26 €**.
3. Με την με αριθμό/... **/6-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο της περιόδου κατά 3.726,08 € (πιστωτικό υπόλοιπο βάσει δήλωσης 8.755,76 €, βάσει ελέγχου 5.029,68 €).
4. Με την με αριθμό/... **/6-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 6.278,22 €, πλέον πρόσθετων φόρων ανακρίβειας ύψους 7.538,89 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **13.817,11 €**.
5. Με την με αριθμό/.... **/6-12-2021** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ίσος με το 50% της αξίας Φ.Π.Α.

που εξέπεσε ή δεν απέδωσε με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία, ήτοι συνολικό ποσό 1.765,02 X 50% = **882,51 €**.

6. Με την με αριθμό/..... /6-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ίσος με το 50% της αξίας Φ.Π.Α. που εξέπεσε ή δεν απέδωσε με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία, ήτοι συνολικό ποσό 3.680,69 X 50% = **1.840,35 €**.

7. Με την με αριθμό/..... /6-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **6.401,20 €** (16.003,00 X 40%), για τη ζήτηση, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της επιχείρησης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, έκδοσης της οντότητας «..... του– ΑΦΜ», καθαρής αξίας 16.003,00 € πλέον ΦΠΑ 23% 3.680,69 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015.

8. Με την με αριθμό/..... /6-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 3.069,60 € (7.674,00 X 40%), για τη ζήτηση, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της επιχείρησης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, έκδοσης της οντότητας «..... του– ΑΦΜ», καθαρής αξίας 7.674,00 € πλέον ΦΠΑ 23% 1.765,02 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015.

Δυνάμει της με αρ. ../22-7-2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος για τις χρήσεις 2010 και 2011 (οικονομικά έτη 2011 και 2012 αντίστοιχα), στην προσφεύγουσα επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες ξενοδοχείου ύπνου, Β' κατηγορίας και κάτω, με εστιατόριο». Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ.πρωτ. 24151/22-8-2018 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Δράμας με συνημμένη την 10/7/2018 έκθεση ελέγχου προστίμου, σύμφωνα με την οποία η οντότητα «..... του– ΑΦΜ» στις χρήσεις 2009 - 2011 εξέδωσε εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και στην επιχείρηση της προσφεύγουσας. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα έλαβε στη χρήση 2010, ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας 16.003,00 € πλέον ΦΠΑ 23% 3.680,69 € και στη χρήση 2011 ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας 7.674,00 € πλέον ΦΠΑ 23% 1.765,02 €. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, υιοθετώντας τα ανωτέρω πορίσματα περί της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκρινε τα ως άνω ληφθέντα φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος επέδωσε στην προσφεύγουσα το με αριθμό/2-11-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση προς Ακρόαση άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, με συνημμένους

τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου και προστίμου, επί του οποίου η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη κατάθεσε στη Δ.Ο.Υ. το με αρ.πρωτ./23-11-2021 υπόμνημά της με τις απόψεις της επί των αποτελεσμάτων ελέγχου. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καβάλας δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και καταλόγισε στην προσφεύγουσα πρόστιμα για τις ως άνω διαπιστωθείσες παραβάσεις, έκρινε τα βιβλία των χρήσεων 2010 και 2011 ανακριβή και προέβη στον επαναπροσδιορισμό των αποτελεσμάτων των ανωτέρω χρήσεων.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη :

1. Εσφαλμένη εκτίμηση πραγματικών περιστατικών – Ανυπαρξία εικονικότητας της συναλλαγής.
2. Παράνομη μετακύλιση του βάρους απόδειξης της εικονικότητας στον φορολογούμενο – Καλή πίστη του λήπτη.
3. Παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής αρχής για επιβολή προστίμων και καταλογισμό φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Ως προς την ένσταση παραγραφής

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

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους».

Επειδή στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την [παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006](#) (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το [άρθρο 39 του ιδίου νόμου](#) ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας....

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

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

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την [παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006](#) (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το [άρθρο 39 του ίδιου νόμου](#) ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«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, στις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β)

η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/00 ορίζεται : «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία (ΣΤΕ 1623/2016).

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣΤΕ 127/2013, ΣΤΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣΤΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα

συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣτΕ 1623/2016)

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου, καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000) 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 σύμφωνα με την ως άνω γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή από τη Διοίκηση (ΠΟΛ 1125/2004), αναφέρεται : «Αντιθέτως αν για οποιονδήποτε λόγο δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ. κατά τα παραπάνω) η πράξη Φ.Π.Α. εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία εν προκειμένω) δεν μπορεί να γίνει λόγος για έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και συνακόλουθα διαφορετικής παραγραφής, από αυτήν του αρχικού φύλλου (δηλονότι 10ετία ή 11ετία επί εισοδήματος κατά τα παραπάνω). Κατά συνέπεια εν προκειμένω, μη εκδοθέντων αρχικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων (ως προς τον Φ.Π.Α.) (κατά το πραγματικό) - εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία κατά τις διατάξεις [άρθρων 84 παρ. 1 Ν. 2238/94](#) και [57 παρ. 1 Ν. 2859/2000](#)) δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ή πράξεις (σύμφωνα με τις διατάξεις [άρθρων 68 παρ. 2 περ. β' Ν. 2238/94](#) και [49 παρ. 3 Ν. 2859/2000](#)).»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1194/2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται «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 ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καβάλας διενεργήθηκε κατόπιν της από 10/7/2018 έκθεσης ελέγχου προστίμου και η οποία **αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο**, ικανό να δικαιολογήσει την επιμήκυνση της κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. πενταετούς προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περ. β΄, σε συνδυασμό προς το άρθρο 68 παρ. 2 περ. α΄ του Κ.Φ.Ε. και ακολούθως νομιμοποιείται η αρμόδια Δ.Ο.Υ. του λήπτη να εκδώσει συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής, εφόσον μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως, καθώς η αρμόδια φορολογική αρχή του εκδότη των στοιχείων ολοκληρώνοντας τον έλεγχο, διαπίστωσε κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, με τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαιών, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για τις χρήσεις 2010 και 2011 (οικονομικά έτη 2011 και 2012 αντίστοιχα) δεν είχε εκπνεύσει κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων εισοδήματος και προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του Ν.4337/2015, καθώς τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας στο φορολογικό έτος 2018, ήτοι πέραν της πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των οικείων ετών και ως εκ τούτου τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων.

Επειδή ωστόσο, έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής για τις χρήσεις 2010 και 2011 ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α. και την επιβολή του προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/97, διότι εν προκειμένω, δε δύναται να εκδοθεί συμπληρωματική πράξη επιβολής Φ.Π.Α. και πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 ν.2523/97, δεδομένου ότι δεν υφίσταται αρχικό φύλλο ελέγχου Φ.Π.Α. για τις χρήσεις αυτές, ούτε διενεργήθηκε περαίωση των εν λόγω χρήσεων. Λαμβάνοντας δε υπόψη ότι υποβλήθηκαν εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. στις υπό κρίση χρήσεις, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακύρωσης, λόγω παραγραφής, της με αρ.**/6 -12-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010, της με αρ.**/6 -12-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011, της με αριθμό**/..... /6-12-2021** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010 και της με αριθμό**/..... /6-12-2021** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας **γίνεται δεκτός.**

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις με αρ.**/6 -12-2021,/6 -12-2021,/..... /6-12-2021** και**/..... /6-12-2021** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, γίνεται αποδεκτή για τον λόγο της **παραγραφής,** παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς τις εν λόγω πράξεις.

Ως προς την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 και στο άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα 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 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 το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ/τος 186/1992 (Κ.Β.Σ.) «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι*

δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1404/2015 «εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες».

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή σύμφωνα με την από 10/7/2018 έκθεση ελέγχου προστίμου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, αποδείχτηκε ότι η εκδότρια οντότητα «..... του– ΑΦΜ» εν όψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής της υποδομής, του συνόλου των αγορών της, καθώς και της έλλειψης προσωπικού, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με την προσφεύγουσα διότι :

«Ο ΤΟΥ» με ΑΦΜ

- Είναι αγνώστου διαμονής στην Ελλάδα μιας και δεν εντοπίστηκε, ούτε στη δηλωθείσα διεύθυνση της έδρας της επιχείρησης στην, αλλά ούτε και στη διεύθυνση κατοικίας του στη

- Ουδέποτε προσκόμισε τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία Κ.Β.Σ. των διαχειριστικών χρήσεων 2009, 2010 και 2011 παρά τις επανειλημμένες προσκλήσεις που στάλθηκαν, τόσο σε παλαιότερο έλεγχο, όσο και στον παρόντα έλεγχο (μερικό). Για τη χρήση 2009 προσκομίσθηκε αντίγραφο του βιβλίου εσόδων-εξόδων από την λογιστριά του.

- Στη δηλωθείσα έδρα στη, η οποία αφορά στη χρήση ενός γραφείου 20 τ.μ., φέρεται να ασκεί πληθώρα δραστηριοτήτων και οι περισσότερες ανομοιογενείς μεταξύ τους, όπως εμπόριο ειδών από άλλα μέταλλα, κατασκευαστικές εργασίες, εμπόριο λευκών ειδών (κουρτίνες, τραπεζομάντιλα, σεντόνια, πετσέτες κλπ), εμπόριο ειδών οικιακής χρήσης (απορρυπαντικών,

χαρτικών, πλαστικών), εμπόριο καυσόξυλων, εμπορία οικοδομικών υλικών και ειδών υγιεινής, επίπλων, εμπόριο αυτοκινήτων και συναφή με αυτό αντικείμενο (ελαστικά εξαρτήματα αυτών κλπ) και εμπόριο φρούτων και λαχανικών.

- Στην ίδια έδρα, η οποία αφορά ένα βιομηχανικό κτίριο 800 περίπου τ.μ., εμφανίζονται να λειτουργούν ήδη δύο ακόμη εταιρίες με παρεμφερή αντικείμενο εργασιών, τόσο μεταξύ τους, όσο και με τον εκδότη (....., Επεξεργασία ξύλου και, Κατασκευή ξύλινων κουφωμάτων, όπου ο ελεγχόμενος είναι και ομόρρυθμο μέλος), ενώ η εν λόγω έδρα από 01/09/2011 εκμισθώνεται σε νέο εκμισθωτή.

- Δεν έχει υποβάλλει κατά τις ελεγχόμενες διαχειριστικές χρήσεις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών-προμηθευτών του άρθρου 20 παρ. 1 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992) για τις χρήσεις 2010 και 2011, παρότι είχε εκδώσει φορολογικά στοιχεία μεγάλης αξίας σε διάφορους επιτηδευματίες.

- Ως προς τις φορολογικές του υποχρεώσεις ήταν τυπικός μόνο στη χρήση 2009, κατά την οποία υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2010 και δηλώσεις Φ.Π.Α. (περιοδική και εκκαθαριστική), καθώς και συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών-προμηθευτών. Για τις χρήσεις 2010 και 2011 δεν έχει υποβάλλει καμία δήλωση.

- Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών-προμηθευτών του άρθρου 20 παρ. 1 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92) διαπιστώθηκε ότι η εκδότρια οντότητα δεν έχει προβεί κατά τις ελεγχόμενες διαχειριστικές χρήσεις σε ιδιαίτερες αγορές εμπορευμάτων και υλικών, ώστε να δικαιολογείται ο όγκος των πωλήσεων που φέρεται να πραγματοποιήσει, ούτε έλαβε υπηρεσίες από τρίτους – επιτηδευματίες για εργασίες που φέρεται να εκτέλεσε.

- Για την χρήση 2009 πραγματοποίησε αγορές αξίας 44.864,00€ από τον του – ΑΦΜ 1501....., ο οποίος σύμφωνα με την από 31-05-2017 Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, έχει χαρακτηριστεί ως εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

- Ακόμη και κάποιες πωλήσεις που φαίνονται αληθοφανείς (π.χ.-....., και) δεν ήταν δυνατόν να πραγματοποιηθούν από τον εκδότη, διότι δεν υπάρχουν αγορές, δεν υπάρχει ο κατάλληλος εξοπλισμός, ούτε και αποθηκευτικός χώρος. Δεν έχει και δεν είχε στην κατοχή του Φ.Ι.Χ. για την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

- Όπως προκύπτει από έγγραφο που στάλθηκε από το ΙΚΑ-Υποκατάστημα η εκδότρια οντότητα κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2009, 2010 και 2011 δεν απασχόλησε προσωπικό για τις εργασίες που φέρεται να εκτέλεσε με βάση τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα τα Τ.Π.Υ.

- Οι αξίες των εκδοθέντων τιμολογίων που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος είναι όλες κάτω των 3.000,00€ και η εξόφληση τους έγινε με μετρητά, καθότι δεν υπήρχε υποχρέωση ή εξόφληση για ποσά κάτω των 3.000,00 € να γίνεται με επιταγές ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 2, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 19 παρ. 25^α του Ν.3842/2010. Στα περισσότερα δε στοιχεία δεν αναγράφεται ο αριθμός μεταφορικού μέσου».

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/95).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣτΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) 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». Στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρία ισχυρίζεται ότι στα πλαίσια επενδυτικού προγράμματος για την κατασκευή και λειτουργία ξενοδοχειακής μονάδας προέβη σε αγορές από την οντότητα «..... του— ΑΦΜ» που αφορούν σε αγορά λευκών ειδών, κουρτινών κλπ., ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν γεγονός που αποδεικνύεται ότι για την επιχορήγηση της εταιρίας ελέγχθηκαν τα υλικά από το Περιφερειακό Όργανο Ελέγχου Ιδιωτικών Επενδύσεων για τον Αναπτυξιακό Νόμο 3299/2004, θέτοντας σφραγίδα επί των επίμαχων τιμολογίων, ότι η εξόφλησή τους έγινε με τραπεζικό μέσο και ότι η ίδια τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, δεν τίθεται ζήτημα καλοπιστίας του λήπτη των φορολογικών στοιχείων όταν η εκδότρια επιχείρηση είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη, επομένως τυγχάνουν απορριπτέα όσα η προσφεύγουσα προβάλλει περί καλής πίστης (σχετ. ΣτΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Επειδή σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι αναφερόμενες στα επίδικα τιμολόγια συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν, αποδεικνύεται από το γεγονός ότι τα ως άνω τιμολόγια ελέχθησαν στα πλαίσια επιδοτούμενου προγράμματος, από αρμόδιο ελεγκτικό όργανο της ΠΕΠ Ανατολικής Μακεδονίας & Θράκης, σημειώνουμε ότι αβάσιμα προβάλλεται, καθότι ο συγκεκριμένος έλεγχος έγινε αποκλειστικά βάσει των παραστατικών που υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα με αποκλειστική της ευθύνη. Δεν προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκε επιτόπιος έλεγχος για τη διαπίστωση της πραγματοποίησης των αναφερόμενων στα παραστατικά συναλλαγών, ούτε έγινε διασταύρωση των επιδειχθέντων φορολογικών στοιχείων κατά τα

οριζόμενα στον Κ.Β.Σ., καθώς ο έλεγχος αυτός πραγματοποιείται μόνο από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές. Περαιτέρω, οι πληρωμές των επίμαχων τιμολογίων μέσω τραπέζης δεν αποτελεί από μόνο του αποδεικτικό στοιχείο, καθώς είθισται στις εικονικές συναλλαγές να γίνεται ανακύκλωση των χρημάτων που κατατίθενται στους λογαριασμούς των εκδοτών.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, όπως ως άνω αναλυτικά εκτέθηκε, ούτε απέδειξε ότι συναλλάχθηκε με πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναφέρεται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία. Αντίθετα, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καβάλας απέδειξε ότι η εκδότρια εταιρία ήταν επιχείρηση φορολογικώς μεν υπαρκτή, συναλλακτικώς δε ανύπαρκτη και ως εκ τούτου, δεν ήταν δυνατό να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 6/12/2021 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ και εισοδήματος, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 05/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία “.....” με ΑΦΜ, ως ακολούθως :

1) την **επικύρωση** :

α) της με αριθμό/... **/6-12-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011

β) της με αριθμό **765/12/6-12-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012

γ) της/..... **/6-12-2021** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2010 και

δ) της/..... **/6-12-2021** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

2) την **ακύρωση** λόγω παραγραφής:

α) της με αρ./**6 -12-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010,

β) της με αρ./**6 -12-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011

γ) της με αρ./..... **/6-12-2021** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010 και

δ) της με αρ. /.... /6-12-2021 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

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

1. Η με αριθμό /... /6-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	2.131,15 €	2.131,15 €

2. Η με αριθμό /... /6-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	8.112,26 €	8.112,26 €

3. Η με αριθμό /6 -12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	5.029,68 €	8.755,76 €

4. Η με αριθμό /6 -12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	13.817,11 €	0,00 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση		14.281,07

5. Η με αριθμό /.... /6-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	1.840,35 €	0,00 €

6. Η με αριθμό /..... /6-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	882,51 €	0,00 €

7. Η με αριθμό /..... /6-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	6.401,20 €	6.401,20 €

8. Η με αριθμό /..... /6-12-2021 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	3.069,60 €	3.069,60 €

Δίνεται εντολή στο αρμόδιο όργανο να 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

α/α ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.