



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 05/11/ 2018

Αριθμός Απόφασης 4543

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από **05/06/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου Πειραιά, οδός κατά:

- Της υπ' αριθμ.//**17-05-2018** Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§§3,5ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε'ΠΕΙΡΑΙΑ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007

-Της υπ' αριθμ.//**17-05-2018** Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§§3,5ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε'ΠΕΙΡΑΙΑ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008

-Της υπ' αριθμ.//**17-05-2018** Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§§3,5ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε'ΠΕΙΡΑΙΑ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε'ΠΕΙΡΑΙΑ των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **05/06/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου..... ενδικοφανούς προσφυγής του '..... του’ 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

A. Με το με αρ. πρωτ...../23-09-2014 έγγραφο του, το ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής, διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. Ε'ΠΕΙΡΑΙΑ (αρ. πρωτ.//01-10-2014 της Δ.Ο.Υ.), την “Εκθεση Ελέγχου – Επεξεργασίας [εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ 186/1992 (ΚΒΣ)], με αριθ. υπόθεσης/2014., που αφορούσε την ατομική επιχείρηση “.....” - ΑΦΜ, “ΠαραγωγήΠροϊόντων”, με έδρα στον Αγ. Ιωάννη -Ρέντη, επί της οδού, σύμφωνα με την οποία είχε εκδώσει, για την χρήση 2007 οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής καθαρής αξίας 15.254,60€, για την χρήση 2008 είκοσι (20) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής καθαρής αξίας 52.204,60€ και για την χρήση 2009 δέκα έξι (16) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής καθαρής αξίας 61.869,50€, προς την ατομική επιχείρηση ‘..... του’, ΑΦΜ, αρμοδιότητας της.

B. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. Ε'ΠΕΙΡΑΙΑ, διενήργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01 -31/12-2007, 01/01 -31/12-2008 & 01/01 -31/12-2009 με την υπ' αριθ.....-03-05-2017 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ(186/92), δεδομένου ότι ο προσφεύγων είχε ήδη περαιώσει με το σημείωμα του Ν. 3888/2010, για τα οικ. έτη

2008, 2009 & 2010.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την ελέγκτρια, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου –Επεξεργασίας του Σ.Δ.Ο.Ε. και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στις 13-03-2018 στον προσφεύγοντα το με υπ’ αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 και μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων, στις 02-04-2018 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του το υπόμνημα του προσφεύγοντα εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στην από 27-05-2018 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου (άρθρου 7§§3,5 ν. 4337/2015), ακολούθως ο προϊστάμενος της ίδιας Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις ΚΒΣ:

-Την υπ’ αριθμ...../22-05-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρο 7§§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 6.105,84€(15.264,60€x 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του οκτώ (8) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο των συναλλαγών, συνολικής καθαρής αξίας 15.254,60 εκδόσεως της ατομικής επιχείρηση “.....” - ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14,18§§§1,2,9&30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β’ του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

-Την υπ’ αριθμ...../22-05-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρο 7§§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 20.881,76€(50.204,40€x 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του είκοσι (20) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο των συναλλαγών, συνολικής καθαρής αξίας 52.204,60€ εκδόσεως της ατομικής επιχείρηση “.....” - ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14,18§§§1,2,9&30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β’ του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

-Την υπ’ αριθμ...../22-05-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρο 7§§3&5 ν. 4337/2015), για

την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 24.743,80€(61.859,50€x 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του δέκα έξι (16) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο των συναλλαγών, συνολικής καθαρής αξίας 61.869,50€ εκδόσεως της ατομικής επιχείρηση “.....” - ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14,18§§§1,2,9&30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β΄ του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ΠΕΙΡΑΙΑ , προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων για τις κρινόμενες χρήσεις.
- Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών.
- Η εφαρμογή των προστίμων να γίνουν με τις επεικέστερες διατάξεις.
- Έλλειψη αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου.
- Παραβίαση των συνταγματικών αρχών.

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«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 του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α΄ 170), 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», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του **άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006** (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, 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, 2) ..., 3) ... 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, ...», σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 17 § 2 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων»

Με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), 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 προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο 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.

Περαιτέρω με τις διατάξεις του **άρθρου 9§ 4 του Ν. 3888/2010** ορίζεται ότι:

«Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊστάμενου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφισμένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη

κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί».

Επιπλέον, με την υπ' αριθμ. **102/2001 γνωμοδότηση** του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. **1020145/ΠΟΛ1100 /10-04-2001**, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων».

Εξάλλου 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 ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως ΣΤΕ 2397/1990 και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία ΣΤΕ **1426/2000**.

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. 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 εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις **ΣΤΕ 1426/2000**).

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή

στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος **ΣτΕ 2122/2012**.

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **1738/2017** απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη σκέψη 8 της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ΠΕΙΡΑΙΑ λόγω αρμοδιότητας, με το αριθ. πρωτ./23-09-2014 έγγραφο του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής με το οποίο διαβίβασε την Έκθεση Ελέγχου –Επεξεργασίας [εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ 186/1992 (ΚΒΣ)], η οποία αφορούσε τις χρήσεις 2007, 2008 & 2009, οι οποίες είχαν περαιωθεί με το υπ' αριθ./2/30-11-2010 σημείωμα με το Ν. 3888/2010.

Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2007 στις 31-12-2018, για την χρήση 2008 στις 31-12-2019 και για την χρήση 2009 στις 31-12-2020 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραγραφής για τις κρινόμενες πράξεις, χρήσεως 2007, 2008 & 2009 απορρίπτεται.

Επειδή, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της **παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97** ορίζεται ότι : *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** ορίζεται ότι :

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου. ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ ορίζεται ότι : « Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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, 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). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία ικανά, να αποδείξουν τους ισχυρισμούς του.

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 απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία

η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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).

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από Έκθεση Ελέγχου –Επεξεργασίας [εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ 186/1992 (ΚΒΣ)]του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής και στην από 27-05-2018 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ(άρθρο 7§§3&5 ν.4337/2015) της Δ.Ο.Υ Ε΄ΠΕΙΡΑΙΑ, για τον εκδότη με ΑΦΜ, αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

«..... Η κα *** ***** με Α.Δ.Τ. *****, κάτοικος ***** στην οδό ***** , ιδιοκτήτρια του ακινήτου επί της οδού- Άγιος Ιωάννης Ρέντης και έδρα της ατομικής επιχείρησης, στην με αριθμό πρωτ...../02-11-2012 υπεύθυνη δήλωση της προς την υπηρεσία του ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής δηλώνει:

“ Βεβαιώνω ότι ο με Α.Φ.Μ. εν έτη 1988 μισθωτήριο συμβόλαιο 24-10-1099 μίσθωση ισογείου στεγασμένου χώρου 100 τ.μ. ιδιοκτησίας μου επί της οδού, Άγιος Ιωάννης Ρέντης. Ο πλήρωσε μίσθωμα επί τέσσερις ή πέντε μήνες (δεν θυμάμαι ακριβώς), δεν πλήρωσε πλέον και κατόπιν δικαστικής έξωσης δεν κατέβαλε ούτε την ορισθείσα αποζημίωση του δικαστηρίου και εξαφανίστηκε. Την δικαστική έξωση την έκανα δύο χρόνια μετά. Έκτοτε το ακίνητο (1990) παρέμεινε κλειστό μέχρι να αγοραστεί από τον Δήμο Αγίου Ιωάννη Ρέντη με συμβολαιογραφική πράξη τον Ιούλιο του 2011”.

Από την εκτύπωση των στοιχείων φορολογούμενου από δηλώσεις τρίτων, τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και τις εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ που υπέβαλε η ατομική επιχείρηση προκύπτουν ανά χρήση τα κάτωθι:

ΧΡΗΣΗ 2007

Έχει δηλωθεί ως προμηθευτής από 37 επιχειρήσεις εκδίδοντας 509 φορολογικά στοιχεία αξίας συνολικής καθαρής αξίας 2.408.093,63€ (πωλήσεις) ενώ έχει δηλωθεί ως πελάτης από μία επιχείρηση λαμβάνοντας ένα φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 415,40€. Αντίθετα σύμφωνα με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος για την χρήση 2007 τα δηλωμένα ακαθάριστα έσοδα είναι 297.476,49€ και οι συνολικές δηλωμένες αγορές είναι 284.997,99€. Και επομένως προκύπτει σαφής αναντιστοιχία ανάμεσα στις αγορές και τις πωλήσεις αλλά και ανακρίβεια ως προς την υποβληθείσα δήλωση εισοδήματος.

ΧΡΗΣΗ 2008

Έχει δηλωθεί ως προμηθευτής από 26 επιχειρήσεις εκδίδοντας 397 φορολογικά στοιχεία αξίας συνολικής καθαρής αξίας 2.003.916,30€ (πωλήσεις) ενώ έχει δηλωθεί ως πελάτης από μία επιχείρηση λαμβάνοντας ένα φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 1.386,56€. Αντίθετα σύμφωνα με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος για την χρήση 2008 τα δηλωμένα ακαθάριστα έσοδα είναι 289.278,84€ και επομένως προκύπτει σαφής ανακρίβεια ως προς την υποβληθείσα δήλωση εισοδήματος.

Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν τους εστάλη αντίγραφο του εντύπου Ε3 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και δεν γνωρίζουνε τις συνολικά δηλωθείσες αγορές του ελεγχόμενου.

ΧΡΗΣΗ 2009

Έχει δηλωθεί ως προμηθευτής από 36 επιχειρήσεις εκδίδοντας 302 φορολογικά στοιχεία αξίας συνολικής καθαρής αξίας 1.631.335,25€ (πωλήσεις) ενώ έχει δηλωθεί ως πελάτης από είκοσι μία επιχειρήσεις λαμβάνοντας τέσσερα φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.288,81€. Αντίθετα σύμφωνα με την δήλωση φορολογίας εισοδήματος για την χρήση 2009 τα δηλωμένα ακαθάριστο έσοδα είναι 259.463,81€ και οι συνολικές δηλωμένες αγορές είναι 248.696,10€. Και επομένως προκύπτει σαφής αναντιστοιχία ανάμεσα στις αγορές και τις πωλήσεις αλλά και ανακρίβεια ως προς την υποβληθείσα δήλωση εισοδήματος.

-Ο σκοπός της υποβολής των ανακριβών δηλώσεων εισοδήματος για όλες αυτές οι χρήσεις είναι η δυνατότητα θεώρησης στοιχείων.

Από την έρευνα του ελέγχου, στο πληροφοριακό σύστημα Ενδοκοινοτικού ΦΠΑ για την ατομική επιχείρηση ".....", προκύπτει ότι δεν υπάρχει καμία ενδοκοινοτική απόκτηση για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Από τα ανωτέρω αναφερόμενα προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση δεν είχε σημαντικές αγορές, εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και επομένως ήταν αδύνατο να πραγματοποιεί πωλήσεις σημαντικής αξίας όπως προκύπτει από τα κατασχεμένα φορολογικά στοιχεία αλλά και από την διασταύρωση των συγκεντρωτικών δηλώσεων προμηθευτών τρίτων επιχειρήσεων.

- Ο δεν απασχολούσε προσωπικό, καθώς σε δύο υπεύθυνες δηλώσεις του προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Μοσχάτου στις 30-05-2002 και στις 25-10-2006 (αρ. πρωτ./25-10-2006) δηλώνει ότι δεν απασχολεί προσωπικό στην επιχείρηση του.

Επίσης ο έλεγχος με το με αριθμό πρωτ./30-04-2014 έγγραφο προς το ΙΚΑ-ΕΤΑΜ Καμινιών, ζήτησε να τους γνωρίσει αν η ατομική επιχείρηση "....." έχει απογραφεί ως εργοδότης και σε θετική απάντηση να τους γνωρίσει οποιοδήποτε στοιχείο όσον αφορά το απασχολούμενο προσωπικό.

Το ΙΚΑ-ΕΤΑΜ Καμινιών στο με αριθμό πρωτ./2014 απαντητικό του έγγραφο αναφέρει, ότι ο εργοδότης δεν έχει υποβάλλει αναλυτική περιοδική δήλωση για απασχόληση προσωπικού από τον 07/1997 έως σήμερα.

Επίσης με τις με αριθμό-L.....A-KTX-1,-E.....F-KTX-1 και/-E.....F-KTX-1 εκθέσεις κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων στην επιχείρηση *****κατασχέθηκαν αποδείξεις πληρωμής και αντίγραφα επιταγών με τις οποίες η λήπτρια επιχείρηση *****φέρεται να εξόφλησε τα φορολογικά στοιχεία αξίας έκδοσης του

- Στην συνέχεια με τα με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ,.....,.....,.....,..... και/19-11-2012 ο έλεγχος ζήτησε από τις αρμόδιες τράπεζες να τους αποστείλουν φωτοαντίγραφα και των δύο όψεων των αντίστοιχων επιταγών έκδοσης ***** ώστε να γνωρίσουν τα πρόσωπα τα οποία εισέπραξαν τις ανωτέρω επιταγές.

Οι τράπεζες ανταποκρίθηκαν στα ανωτέρω αιτήματα τους και αντίστοιχα με τα με αριθμό πρωτ. της υπηρεσίας τους ΕΜΠ/10-12-2012,/11-12-2012,/11-12-2012,/16-01-2013,/19-12-2012,...../30-12-2012,...../14-01-2013 και/28-12-2012 τους απέστειλαν φωτοαντίγραφα των δύο όψεων των συγκεκριμένων επιταγών.

Από αυτές προκύπτει ότι αυτές έχουν εισπραχθεί από τους ***** τηλ. ***** Α.Δ.Τ. ***** τηλ. ***** ΑΔΤ ***** τηλ. ***** Α.Δ.Τ. *****; τηλ. ***** πλην ελαχίστων επιταγών και ειδικότερα των ποσού 2.500,00€, ποσού 4.500,00€, ποσού 4.000,00€, ποσού 2.800,00€ και ποσού 3.000,00€ που εισπράχθηκαν από τους, του και του

Η πλειονότητα όμως των επιταγών εισπράχθηκαν από τους/...../..... και Όλοι οι ανωτέρω δηλώνουν ως τηλέφωνο επικοινωνίας το το οποίο ανήκει στην λήπτρια των φορολογικών στοιχείων

Επίσης σύμφωνα με τις οριστικές δηλώσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών για τα οικ. Έτη 2006,2007,2008 και 2009 οι ***** και ***** έχουν δηλωθεί από την ***** ως εργαζόμενοι σε αυτή. Επίσης ο ***** δηλώνει ως τηλ. της ***** και διεύθυνση κατοικίας, ***** και από τις ανωτέρω οριστικές δηλώσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών προκύπτει ότι δύο παιδιά του , ***** και ***** εργάζονται στην *****και δηλώνουν και αυτοί ως διεύθυνση κατοικίας

Από όλα τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι επιταγές αυτές ιδιαίτερα μεγάλης αξίας, και οι οποίες εκδόθηκαν για την εξόφληση των φορολογικών. στοιχείων αξίας που έλαβε η ***** από τον, ουσιαστικά εισπράχθηκαν από την ***** και τα χρήματα επέστρεψαν σε αυτήν και ουδέποτε εισπράχθηκαν από τον

- Ο αν και δύο φορές ως ανωτέρω αναφέρεται, κλήθηκε από την υπηρεσία του ΣΔΟΕ, να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία του, δεν ανταποκρίθηκε ποτέ .

Και στις δύο περιπτώσεις συντάχθηκε από την υπηρεσία του Σ.Δ.Ο.Ε.Π.Δ. Απτικής έκθεση ελέγχου για την μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων.

- Από όλα τα παραπάνω αναφερόμενα προκύπτει, ότι η ατομική επιχείρηση ‘’’’ εγκατέλειψε την έδρα από το 1990 χωρίς να δηλώσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μεταφορά της έδρας σε άλλη διεύθυνση,

-ότι δεν είχε αγορές εμπορευμάτων, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, και εισαγωγές από τρίτες χώρες,
-ότι δεν απασχολούσε προσωπικό το οποίο θα μπορούσε να πραγματοποιήσει τις εργασίες που αναφέρονται στα Τ.Π.Υ. που εξέδωσε,
-ότι έχει υποβάλλει ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, εκκαθαριστικές και περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. με σκοπό την θεώρηση στοιχείων καθώς και ότι δεν έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών για καμία από τις ελεγχόμενες χρήσεις .
-Επίσης οι επιταγές με τις οποίες φέρεται να εξοφλήθηκαν σε μεγάλο ποσοστό τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ατομική επιχείρηση προς την *****όπως αναλυτικά ανωτέρω αναφέρεται εισπράχθηκαν από υπαλλήλους της λήπτριας επιχείρησης, δηλ. τα χρήματα επέστρεψαν στην ατομική επιχείρηση *****που εξέδωσε τις εν λόγω επιταγές σε διαταγή του ελεγχόμενου .

Από όλα τα ανωτέρω προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση «.....» είναι μία εικονική επιχείρηση η οποία δημιουργήθηκε με μοναδικό σκοπό την έκδοση εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων.

Η αξία των εκδοθέντων πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι ιδιαίτερα μεγάλη όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία.

Η ωφέλεια αυτή προκύπτει τόσο με την εμφάνιση διογκωμένων εξόδων όσο και με την έκπτωση του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία και κατά συνέπεια την μείωση του Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να καταβληθεί στο δημόσιο.

Πέραν των κατασχεθέντων φορολογικών στοιχείων για τα υπόλοιπα στοιχεία ο καταλογισμός των παραβάσεων γίνεται με βάση τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων οι οποίοι έχουν δηλώσει την ατομική επιχείρηση ως προμηθευτή τους.

Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου εκδόθηκε οίκοθεν το με αριθμό/11-03-2014 Υ.Σ.Ε.

Επομένως η ατομική επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.εξέδωσε:

- 1) κατά την χρήση 2007 509 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.400.311,63€
- 2) κατά την χρήση 2008 397 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.003.916,30€
- 3) κατά την χρήση 2009 300 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.631.485,25€
.....»

έτσι ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καθώς ο εκδότης εμφανίζεται φορολογικά συνεπής τις κρίνόμενες χρήσεις 2007, 2008 & 2009, είναι αβάσιμος.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από Έκθεση Ελέγχου –Επεξεργασίας [εφαρμογής των διατάξεων

του Π.Δ 186/1992 (ΚΒΣ) του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής και στην από 27-05-2018 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ(άρθρο 7§§3&5 ν.4337/2015) της Δ.Ο.Υ Ε'ΠΕΙΡΑΙΑ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά για τις κρινόμενες χρήσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 §3περ.β&§ 5 του Ν. 4337/2015 (ισχύ από 17-10-2015) 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:

.....

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.

.....

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) ».

Στην προκείμενη περίπτωση οι παραβάσεις που διαπιστώθηκαν αφορούν τις χρήσεις 2007,2008 &2009 και επομένως πρέπει να υπαχθεί στις ανωτέρω διατάξεις (άρθρο 7§3β του Ν. 4337/2015), ήτοι σωστά επεβλήθησαν αυτά τα πρόστιμα.

Επειδή είναι αιτιολογημένες οι πράξεις των προστίμων, γιατί στο σώμα των πράξεων γίνεται σύντομη περιγραφή των παραβάσεων που αποδίδονται στην προσφεύγουσα ενώ στην έκθεση ελέγχου διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά που συγκροτούν τις εν λόγω παραβάσεις (Τρ Δ Πρ Σύρου/97).

Επειδή, πλην της μνείας των παραβάσεων και των επιβαλλόμενων γι' αυτές προστίμων, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων, ως τυπικό στοιχείο του κύρους των, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα τις πράξεις έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. (ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 Δι Δικ 13, 182, ΣτΕ 115`/1998 Δι Δικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 Δι Δικ 12,1218).

Στην προκειμένη περίπτωση, κάθε μια έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης

(Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην κάθε έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστικά. Στην ίδια έκθεση γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στη προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης δεν είναι αόριστη και εντελώς ανεπαρκής.

Επειδή στο άρθρο 37 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» του ν.4174/2013 αναφέρονται ρητά όλες οι πληροφορίες που πρέπει να περιλαμβάνει η πράξη προσδιορισμού φόρου, τις οποίες και περιλαμβάνει η προσβαλλόμενη πράξη, καθώς επίσης και ότι η έκθεση ελέγχου, η οποία και περιλαμβάνει την αιτιολόγηση της πράξης και τα στοιχεία καθενός από τα υπό κρίση τιμολόγια, επιδίδεται μαζί με τη σχετική πράξη προσδιορισμού φόρου>> .

Στην προκειμένη περίπτωση στην από Έκθεση Ελέγχου –Επεξεργασίας [εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ 186/1992 (ΚΒΣ)] του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής, αναγράφονται με λεπτομέρειες οι διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με την έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων από την προμηθεύτρια ατομική επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ..... και στην συνέχεια στην από 27-05-2018 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ(άρθρο 7§§3&5 ν.4337/2015) της Δ.Ο.Υ Ε΄ΠΕΙΡΑΙΑ, επί των οποίων ερείδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, γίνεται εκτεταμένη αναφορά στο πόρισμα της προαναφερθείσας έκθεσης και επιπλέον γίνεται αναλυτική εμπειριστική αναφορά στις ισχύουσες και εφαρμοζόμενες διατάξεις, αναγράφεται κάθε στάδιο της διαδικασίας ελέγχου,. Κατά συνέπεια οι διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου προέκυψαν κατόπιν όλων των αναγκαίων ελεγκτικών επαληθεύσεων και διασταυρώσεων.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, οι επικαλούμενοι λόγοι του προσφεύγοντα περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω ανεπαρκούς-πλημμελούς αιτιολογίας και αοριστίας έκθεσης ελέγχου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι .

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από Έκθεση Ελέγχου – Επεξεργασίας [εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ 186/1992 (ΚΒΣ)] του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής και στην από 27-05-2018 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ(άρθρο 7§§3&5 ν.4337/2015) της Δ.Ο.Υ Ε΄ΠΕΙΡΑΙΑ, επί της οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις κρίνονται βάσιμες,

αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ...../05-06-2018 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε ο του με ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ.β' του ν.4337/2015: 15.264,60€ X 40% =6.105,84€

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ.β' του ν.4337/2015: 52.204,40€ X 40% =20.881,76€

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2009

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ.β' του ν.4337/2015: 61.859,50€ X 40% =24.743,80€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης**

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Επανεξέτασης

ΦΑΚΟΣ 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 .