



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 29/10/ 2018

Αριθμός Απόφασης 4516

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 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 **29/05/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση με ΑΦΜ, που έχει έδρα στην, επί της οδού κατά:

1) Της υπ' αριθ./01-03--2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7§3&5ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α'ΛΑΡΙΣΑΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009.

2) Της υπ' αριθ./01-03--2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α'ΛΑΡΙΣΑΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009.,

3) Της υπ' αριθ./01-03-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α'ΛΑΡΙΣΑΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009.

4) Της υπ' αριθ./30-03-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 79§1 ν. 4472/2017) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α'ΛΑΡΙΣΑΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009.

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α'ΛΑΡΙΣΑΣ 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 29/05/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

(ΙΣΤΟΡΙΚΟ). Α. Με το με αρ. πρωτ./18-07-2017 έγγραφο της, η Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. Α'ΛΑΡΙΣΑΣ (αρ. πρωτ. εισερχομένου/26-07-2017) την από 06-07-2017 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92(ΚΒΣ)-Ν. 4092/2012(ΚΦΑΣ), από την οποία προκύπτει ότι η επιχείρηση, με ΑΦΜ (η προσφεύγουσα) είναι λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων για την χρήση 2009 εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης με ΑΦΜ

Β. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. Α'ΛΑΡΙΣΑΣ, διενήργησε έλεγχο για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12-2009 με την υπ' αριθ./06-09-2017 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ(186/92), εισόδημα (Ν.2238/94) και ΦΠΑ (ν. 2859/00), δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είχε ήδη περαιώσει με το υπ' αριθ./04-11-2010 σημείωμα του Ν. 3888/2010, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12-2009.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την ελέγκτρια, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω έκθεση ελέγχου και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε

και κοινοποιήθηκε στις 22-01-2018 με συστημένη επιστολή στην προσφεύγουσα το με υπ' αριθ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 και μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί των ως άνω Σημειωμάτων η προσφεύγουσα, στις 09-02-2018 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του, το υπόμνημα της προσφεύγουσας, εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 14-03-2018 εκθέσεις ελέγχου:

1) Φορολογίας ΚΒΣ 2) Φορολογίας εισοδήματος, 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και 4) Πρόστιμο ΦΠΑ, με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α'ΛΑΡΙΣΑΣ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

Κ.Β.Σ.

Την υπ' αριθμ./01-03-2018 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 της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 10.000,00€(25.000,00€x 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο των συναλλαγών και συγκεκριμένα, τα 1) Τιμ. Νο/30-11-2009.καθαράς αξίας 5.000,00€,

2) Τιμ. Νο/10-21-2009.καθαράς αξίας 10.000,00€ & 3) Τιμ. Νο/10-12-2009 καθαράς αξίας 10.000,00€, εκδόσεως της ατομικής με 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.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Την υπ' αριθμ./01-03-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 6.250,00€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) 5.406,25€, ήτοι συνολικού ποσού 11656,25€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας της κρινόμενης χρήσης κρίθηκαν **ανακριβή** και συγκεκριμένα λόγω της λήψης των τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαράς αξίας 25.000,00€

Φ.Π.Α.

Την υπ' αριθμ.**/01-03-2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, Φ.Π.Α. ποσού 4.750,00€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) 4.108,75€, ήτοι συνολικού ποσού 8.858,75€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου [λόγω λήψης τριών(3) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 25.000,00€,] τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για την κρινόμενη χρήση κρίθηκαν **ανακριβή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92(Κ.Β.Σ.), με συνέπεια τα ακαθάριστα έσοδα να προσδιοριστούν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Επίσης οι εκροές ως προς το ΦΠΑ, προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000.

Για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η αξία και το ΦΠΑ των εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

-Την υπ' αριθ.**/30-03-2018** προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, με την οποία επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 2.375,00€ (€4.750,00x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ με βάσει των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την αρ. πρωτ.**/29-05-2018** ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου περί επιβολής προστίμων, φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, για το φορολογικό έτος 2009.

-Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, το γεγονός ότι δεν έλαβε γνώση της έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών με το πόρισμα της, που αφορά στον εκδότη των ανωτέρω τιμολογίων που κρίθηκαν εικονικά (άρθρο 20Σ & άρθρο 28 ν.4174/2013).

-Ότι η ελεγκτική αρχή έχει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής και δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών και ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν είναι πραγματικές και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

-Ότι για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καταργείται ολόκληρη η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013, η οποία προέβλεπε την οικεία παράβαση και επέβαλε το σχετικό πρόστιμο, ενώ επίσης καταργούνται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, που εφαρμόζονταν για παραβάσεις

που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρ. 54 και 55 του Ν. 4174/2013.

-Μη νόμιμη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 κατά την επιβολή προστίμου ανακρίβειας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, αντί του ευμενέστερου άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 παρ. 7 του Ν. 4337/2015.

-Μη νόμιμη επιβολή προστίμων για παράνομη έκπτωση ΦΠΑ και μη νόμιμη επιβολή προστίμων σύμφωνα με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017 αντί του ευμενέστερου άρθρου 3 παρ.4 του Ν. 4337/2015.

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, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί», 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 προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, ...»

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέχονται 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 προϊσταμένου 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, συμψηφιζομένου 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, σύμφωνα με τις διατάξεις των:

1) Άρθρο 49 § 3 Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε 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. »

2) Άρθρο 57 §§1,2 περ. γ' Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η

προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις 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) β)

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49. »

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 προϊστάμενου της ΔΟΥ Α' ΛΑΡΙΣΑΣ λόγω αρμοδιότητας, με το αρ. πρωτ. /18-07-2017 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, με το οποίο διαβίβασε την από 05-07-2017 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ 186/1992 (ΚΒΣ), η οποία αφορούσε την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009, η οποία είχε περαιωθεί με το σημείωμα του 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 καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ και ΦΠΑ και συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2009 στις 31-12-2020 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραγραφής για την κρινόμενη πράξη χρήσεως 2009 απορρίπτεται..

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 85 παρ 2 του Ν. 2238/1994**, ορίζεται ότι:

«Οι φορολογικές δηλώσεις, τα φορολογικά στοιχεία, οι εκθέσεις, οι πράξεις προσδιορισμού αποτελεσμάτων, τα φύλλα ελέγχου, οι αποφάσεις του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και κάθε στοιχείο του φακέλου που έχει σχέση με τη φορολογία ή άπτεται αυτής είναι απόρρητα και δεν επιτρέπεται η γνωστοποίησή τους σε οποιονδήποτε άλλον εκτός από το φορολογούμενο στον οποίο αφορούν αυτά. ».

Με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του Ν. 4174/2013** [ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013], ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. 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 εμπειριστатωμένα 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.»Τα ανωτέρω ισχύουν από 01-01-2014 σύμφωνα με το άρθρο 73 του ιδίου Νόμου.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, δεν ήταν δυνατή η κοινοποίηση της από 06-07-2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών, καθώς σε αυτήν αναφέρονταν στοιχεία τρίτων, παραβλάπτοντας με αυτό τον τρόπο το απόρρητο.

Επίσης στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, κοινοποίησε στην προσφεύγουσα στις 22-01-2018 με συστημένη επιστολή, το υπ' αριθ./2018 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου των άρθρων 28 & 62 του Ν. 4174/2013, με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις, με το οποίο της γνωστοποίησε τις διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου (έχουν συμπεριληφθεί αναλυτικά όλα τα κρίσιμα σημεία της ανωτέρω έκθεσης που αφορούσαν στην προσφεύγουσα επιχείρηση) και την καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής της, να διατυπώσει τις απόψεις της.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα στις 09-02-2018 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. τις αντιρρήσεις της, χωρίς να ζητήσει οποιαδήποτε περεταίρω στοιχεία και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, καθόσον στην έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται η αιτιολογία των πραγματικών και νομικών λόγων, που οδήγησαν τη Διοίκηση στην απόφαση της και η παράθεση των κριτηρίων βάσει των οποίων άσκησε η Διοίκηση τη διακριτική της ευχέρεια, γεγονός το οποίο κατά την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, όταν τα πρόσωπα είναι υπαρκτά, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της για εικονικότητα έκδοσης και λήψης στοιχείων.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 06-07-2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ αναγράφονται με λεπτομέρειες οι διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με την εικονικότητα των επίδικων συναλλαγών και στην συνέχεια, στην από 14-03-2018 έκθεση Ελέγχου Φορολογίας ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΛΑΡΙΣΑΣ παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους.

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 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** *« 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 η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία ικανά, να αποδείξουν τους ισχυρισμούς της.

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 προκειμένη περίπτωση, στην 06-07-2017 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ 186/1992 (ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ και στην από 14-03-2018 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) της Δ.Ο.Υ Α' ΛΑΡΙΣΑΣ, για τον εκδότη με ΑΦΜ αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

«..... με κύρια δραστηριότητα εργασίες τοποθέτησης κινητών χωρισμάτων και ψευδοροφών σε κατασκευές και ως δευτερεύουσα άλλες κατασκευαστικές εργασίες, που δεν κατονομάζονται ειδικά, με ίδια υλικά , με έδρα την με Α.Φ.Μ., όπως προέκυψε από την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών και από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την ίδια Δ.Ο.Υ. κατόπιν του με αριθμό πρωτ. /16-12-2009 εγγράφου της ΔΟΥ Νάξου :

-Ως έδρα της ατομικής επιχείρησης δηλώθηκε η οδός Από την επιτόπια αυτοψία που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών δεν βρέθηκε να λειτουργεί η ατομική επιχείρηση και από πληροφορίες των περιοίκων ο ελεγχόμενος έχει αναχωρήσει προς άγνωστη κατεύθυνση πριν από χρόνια.

-Δεν δήλωσε μεταβολή έδρας και δεν υπέβαλε δήλωση για τη διακοπή των εργασιών.

- Θεώρησε σύμφωνα με το ηλεκτρονικό σύστημα βιβλίο εσόδων-εξόδων Β΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

-Δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2013 έως σήμερα.

-Δεν υπέβαλε περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τα έτη 2013 έως σήμερα.

-Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών για κανένα έτος από το 2013 έως σήμερα, ενώ δήλωσε στην συγκεντρωτική κατάσταση πελατών για την ελεγχόμενη χρήση 2009, την εταιρεία για ποσό συνολικής αξίας 25.000€.

-Δεν δήλωσε κανένα επαγγελματικό φορτηγό μεταφοράς αγαθών, ή οποιοδήποτε άλλο όχημα, κάτι που θα προϋπόθετε η δηλωθείσα δραστηριότητα του ελεγχόμενου.

-Δεν έχει υποβάλλει για καμία από τις ελεγχόμενες χρήσεις φόρο μισθωτών υπηρεσιών υπαλλήλων ή εργατών, γεγονός ασυνήθιστο για επιχειρήσεις που έχουν ως αντικείμενο εργασιών, παροχή υπηρεσίας (τοποθέτηση χωρισμάτων και ψευδοροφών), εξάλλου και το ΙΚΑ Πατησίων με το αριθμ. Πρωτ.

...../2016 έγγραφό του, ενημέρωσε τη ΔΟΥ ΙΓ΄ Αθηνών πως δεν υπάρχει απογεγραμμένη επιχείρηση με αυτή την επωνυμία.

-Δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο ύστερα από γραπτή πρόσκληση, η οποία θυροκολλήθηκε, εφόσον δεν ευρέθη ο ελεγχόμενος, τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης, καθώς και όλα τα παραστατικά που τυχόν έλαβε με αποτέλεσμα να καταστεί αδύνατος οποιοσδήποτε έλεγχος ή επαλήθευση.

Συνακόλουθα κρίθηκε ότι η ατομική επιχείρηση, με Α.Φ.Μ.:

Δεν είχε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή και το εργατικό δυναμικό για να πραγματοποιήσει τις ανάλογες εργασίες ή να παρέχει οποιεσδήποτε υπηρεσίες. Ειδικότερα στην ελεγχόμενη χρήση 2009, στην συγκεντρωτική κατάσταση πελατών ο είχε δηλώσει (30) πελάτες και σύνολο αξίας συναλλαγών 418.132,95 ευρώ, γεγονός που καθιστά αδύνατη την εκτέλεση εργασιών από επιχείρηση που δεν απασχολεί κανένα εργαζόμενο. Επιπλέον μετά τη χρήση του έτους 2012 δεν θεώρησε βιβλία & στοιχεία, δεν πραγματοποίησε αγορές, δεν διέθετε προσωπικό, δεν υπέβαλε δηλώσεις για κανένα φορολογικό αντικείμενο, δεν διέθετε επαγγελματικές εγκαταστάσεις ανάλογες της δραστηριότητας κλπ.) και εν τέλει έστησε ένα οργανωμένο κύκλωμα λήψης και διακίνησης εικονικών φορολογικών στοιχείων με αποκλειστικό σκοπό την αποκόμιση οικονομικής ωφέλειας. Οι μοναδικές δηλωθείσες του δαπάνες προέρχονται από (25) εικονικά φορολογικά στοιχεία από την προμηθεύτρια επιχείρηση για την χρήση 2009, (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία για τη χρήση 2010, (13) εικονικά για τη χρήση 2011 και (2) εικονικά για τη χρήση 2012. Επιπλέον όπως προκύπτει από τα ηλεκτρονικά συστήματα ο επίσης δηλωμένος ως προμηθευτής του ανωτέρω «» με ΑΦΜ. είναι εκδότης πλαστών και εικονικών στοιχείων.

Επιπλέον, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία και ειδικότερα τα με αριθμ./30-11-2009,/10-12-2009 &/21-12-2009 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών φέρεται να έχουν εξοφληθεί

«τοις μετρητοίς», κατά παραδοχή και της ίδιας της προσφεύγουσας, πράγμα μη σύνηθες στην καθημερινή πρακτική, καθώς η πλειοψηφία των συναλλαγών, ιδίως αυτών που αφορούν μεγάλα ποσά, γίνονται με μεταχρονολογημένες επιταγές ή και στην περίπτωση της εξόφλησης «τοις μετρητοίς», μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, πολλώ δε μάλλον όταν η έδρα των συναλλασσόμενων βρίσκεται σε διαφορετικές πόλεις, όπως εν προκειμένω, γεγονός που καθιστά ιδιαίτέρως δυσχερή την πληρωμή τοις μετρητοίς κάθε εβδομάδα. Άλλωστε, το γεγονός ότι, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, οι εργάτες ήταν σχεδόν στο σύνολό τους αλλοδαποί και δεν ήθελαν να πληρώνονται μέσω τραπεζικών λογαριασμών, ουδόλως θα έπρεπε να επηρεάζει τον τρόπο πληρωμής μεταξύ του εργολάβου και του υπεργολάβου, η οποία θα μπορούσε εύκολα να λάβει χώρα μέσω τραπεζής, ανεξαρτήτως αν στη συνέχεια ο υπεργολάβος εξοφλούσε τους εργάτες που ο ίδιος είχε προσλάβει τοις μετρητοίς. Εξάλλου, στο ίδιο το από 14-12-2009 Ιδιωτικό Συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας και του, με το οποίο ανατίθενται στο δεύτερο οι εργασίες αποξηλώσεων, καθαιρέσεων και επισκευών στο κατάστημα, ορίζεται ρητά ότι από την προκύπτουσα αξία των εκτελεσθεισών εργασιών θα καταβάλλεται στον υπεργολάβο το 90% της αξίας κατά το 1/3 σε μετρητά και κατά τα 2/3 σε επιταγές λήξεως τεσσάρων έως πέντε μηνών από την έκδοση των αντίστοιχων τιμολογίων, ενώ το υπόλοιπο 10% θα καταβληθεί στον υπεργολάβο με την παραλαβή του έργου από την τράπεζα, γεγονός που όπως αναφέρθηκε ουδέποτε έλαβε χώρα.

Επιπλέον, σχετικά με την διακίνηση υλικών, αναφέρεται στις απόψεις της επιχείρησης κατά τη διενέργεια του ελέγχου, πως υλικά δεν ενσωματώθηκαν στο έργο, σε αντίθεση με το τιμολόγιο προσφοράς στην για το κατάστημα, που αναφέρει αποκατάσταση σκυροδέματος με βλήτρα και χυτό οπλισμένο σκυρόδεμα. Η επιχείρηση ισχυρίζεται ότι η εργασία αυτή απαιτούσε ελάχιστα υλικά που μπορούσε να προσκομίσει ο υπεργολάβος με δικό του Ι.Χ. που όμως σύμφωνα με την έκθεση της ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών για τον, ο εν λόγω δεν διέθετε αυτοκίνητο. Επίσης στο ίδιο τιμολόγιο αναφέρεται μεταφορά των αποξηλωμένων υλικών στους κάδους απομάκρυνσης με φορτωτή, γεγονός που επίσης η εταιρεία ισχυρίζεται ότι δεν προβλεπόταν στο συμφωνητικό της και δεν χρησιμοποιήθηκε.

Επισημαίνουμε, τέλος, ότι στο ως άνω από 14-12-2009 Ιδιωτικό Συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας και του, αναφέρεται ότι στην αμοιβή του υπεργολάβου συμπεριλαμβάνονται όλες εν γένει οι δαπάνες και τα έξοδα για την εκτέλεση των ανατιθέμενων εργασιών, μεταξύ των οποίων η δαπάνη για την αγορά, μίσθωση και εν γένει διάθεση και μεταφορά στο έργο κάθε είδους απαιτούμενων μηχανημάτων, εργαλείων, ικριωμάτων κλπ που είναι απαραίτητα για την απρόσκοπτη και σύμφωνα με τους όρους ασφαλείας εκτέλεση των εργασιών (π.χ. αξία προμήθειας, μεταφοράς, αποσβέσεις, μισθώματα κλπ), ως και κάθε δαπάνη για τη λειτουργία του εξοπλισμού. Ωστόσο, σύμφωνα με τα προσκομιζόμενα από την ίδια την προσφεύγουσα τιμολόγια της και τα αντίστοιχα δελτία αποστολής περί μίσθωσης κάδων (μπάζα) όπου και εναποθέτονταν τα οικοδομικά υλικά που αποξηλώνονταν κατά τη διάρκεια των εργασιών στα καταστήματα της στη και στη, η προσφεύγουσα μίσθωσε η ίδια τους ανωτέρω κάδους παρά το ότι, όπως προκύπτει από το ανωτέρω ιδιωτικό συμφωνητικό, αποτελούσε συμβατική υποχρέωση του υπεργολάβου.

Εξ όλων των ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν έλαβε οποιουδήποτε είδους υπηρεσία από την επιχείρηση, η οποία είναι σαφέστατα εικονική, όπως αποτυπώνεται αναλυτικά στην έκθεση ΚΒΣ της ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών, απλώς ζήτησε και έλαβε (3) φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, προκειμένου να αυξήσει την αξία των δαπανών της και κατά συνέπεια να μειώσει τον φόρο εισοδήματος και τον Φ.Π.Α. που έπρεπε να αποδώσει στο Δημόσιο με ίδιο οικονομικό όφελος.

Τα ανωτέρω δηλαδή φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν από την επιχείρηση κρίνονται εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών. ».

Συνεπώς η επιχείρηση με ΑΦΜ δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καθώς ο εκδότης εμφανίζεται φορολογικά συνεπής στην κρινόμενη χρήση 2009, **είναι αβάσιμος.**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 §3 περ.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 η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καταργείται ολόκληρη η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013, η οποία προέβλεπε την οικεία παράβαση και επέβαλε το σχετικό πρόστιμο, ενώ επίσης καταργούνται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, που εφαρμόζονταν για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρ. 54 και 55 του Ν. 4174/2013, ωστόσο όμως αντικαταστάθηκε με το άρθρο

7§3 του ν. 4337/2015 και επομένως σωστά επεβλήθη το πρόστιμο (€25.000,00x40%=10.000,00€) και συνεπώς ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **58 του ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι:

«1) Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση», με τις διατάξεις του **άρθρου 59§2** του ίδιου νόμου ότι: «2. Σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς δήλωσης παρακρατούμενου φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς του φόρου.» και με τις διατάξεις του **άρθρου 53** του ίδιου νόμου, ότι: «1) Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση και με τις διατάξεις του άρθρου **72§17 του ίδιου νόμου**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από 01/01/2018 με τις διατάξεις του άρθρου **49§1 του ν. 4509/2017 (Α' 201)** ότι: «Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Στην προκειμένη περίπτωση οι διατάξεις των άρθρων 58, 58α παρ. 2 ή 59 ΚΦΔ είναι ευμενέστερες των αντιστοίχων του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997 που επιβάλλει αντί του πρόσθετου φόρου του ως άνω άρθρου, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58α παρ. 2 ή 59 πλέον του τόκου του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Συγκεκριμένα, στην υπ' αριθ. **493/2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., όσον αφορά στο ποσό του πρόσθετου φόρου που επιβλήθηκε, προέκυψε κατόπιν της εφαρμογής της παρ. 1

του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, το ποσό των 4.108,75€, ήτοι: €4.750,00 χ 50% = 2.375,00€ (Πρόσθετος Φόρος ΦΠΑ βάσει του άρθρ. 58α του ΚΦΔ) + 1.733,75€ (Τόκοι του άρθρ. 53 του ΚΦΔ για 50 μήνες από την 1-1-2014 έως 01/03/2018) = 4.108,75€, κύρωση που είναι ευμενέστερη από το ποσό των 5.700,00€ που θα προέκυπτε δυνάμει του άρθρ. 1 του Ν. 2523/1997 (€4.750,00χ120%).

Επιπλέον, στην υπ' αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος όσον αφορά στο ποσό του πρόσθετου φόρου που επιβλήθηκε, προέκυψε κατόπιν της εφαρμογής της παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, το ποσό των 5.406,25€, ήτοι: €6.250,00 χ 50% = 3.125,00€ (Πρόσθετος Φόρος Εισοδήματος βάσει του άρθρ. 58 του ΚΦΔ) + 2.281,25€ (Τόκοι του άρθρ. 53 του ΚΦΔ για 50 μήνες από την 1-1-2014 έως 01/03/2018) = 5.406,25€, κύρωση που είναι ευμενέστερη από το ποσό των 7.500,00€ που θα προέκυπτε δυνάμει του άρθρ. 1 του Ν. 2523/1997 (€6.250,00 χ 120%).

Ως εκ τούτου σύμφωνα με τις διατάξεις των ανωτέρω νόμων, ορθώς εκδόθηκαν οι ανωτέρω πράξεις, ως όφειλε η Δ.Ο.Υ. με την ευμενέστερη διάταξη για όλες τις παραπάνω περιπτώσεις και συνεπώς ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **79 §1 του ν. 4472/2017** ορίζεται ότι:

«1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α`179) και της περίπτωσης δ` της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α`170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. »

Στην προκείμενη περίπτωση η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καταργείται ολόκληρη η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013, η οποία προέβλεπε την οικεία παράβαση και επέβαλε το σχετικό πρόστιμο. Ωστόσο, όμως σύμφωνα με το άρθρο 79 παρ. 1 του Ν.4472/2017, δεν καταργούνται οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013, αλλά αντικαθίστανται από αυτόν και ως εκ τούτου ορθώς εκδόθηκε η ανωτέρω πράξη, ως όφειλε η Δ.Ο.Υ. με την επιβολή προστίμου ποσού ίσου με το 50% της αξίας του φόρου, ήτοι, συνολικά: 4.750,00€ χ50% = 2.375,00€ και συνεπώς ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 06-07-2017 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ 186/1992 (ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ΑΘΗΝΩΝ και στις από 14-03-2018 εκθέσεις μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α΄ΛΑΡΙΣΑΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες 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./29-05-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης..... με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση

Α) Ως προς τα πρόστιμα Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2009

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού: 10.000,00€ (25.000,00€x40%).

Β) Ως προς την φορολογία εισοδήματος

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2010
Διαφορά φόρου εισοδήματος	6.250,00
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	5.406,25
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.656,25

Γ) Φ.Π.Α.

ΧΡΗΣΗ	2009
Διαφορά φόρου	4.750,00
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	4.108,75
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.858,75

Δ) Πρόστιμα Φ.Π.Α (άρθρο 79 ν.4472/2017)

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2009

Πρόστιμο άρθρου 79 Ν.4472/2017 ποσού: 2.375,00€(4.750,00χ50%)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**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.