



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 18 / 09/ 2018

Αριθμός Απόφασης 4139

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 24/04/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά:

1) Της υπ' αριθ. /2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7§3&5ν.4337/2015) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007

2) Της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007,

3) Της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007,

4) Της υπ' αριθ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 79§1 ν. 4472/2017) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ 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 24/04/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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./2013 έγγραφο του, το ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής, διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, το από 17-12-2013 Δελτίο Πληροφοριών και την από 25-11-2013 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ 186/1992 (ΚΒΣ), με αριθ.-.....-ΥΣΕ-1/2014 Υ.Σ.Ε., που αφορούσε την επιχείρηση “..... ΕΠΕ” - ΑΦΜ, “Χονδρικό εμπόριο άλλων βιομηχανικών χημικών προϊόντων”, με έδρα στην, επί της οδού, σύμφωνα με την οποία είχε εκδώσει, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12-2007 εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία προς την ατομική επιχείρηση ‘.....’, ΑΦΜ, αρμοδιότητας της.

Β. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, διενήργησε έλεγχο για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12-2007 με τις υπ' αριθ./2014 &/2017 εντολές μερικού ελέγχου της προϊσταμένης της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ(186/92), εισόδημα (Ν.2238/94) και ΦΠΑ (ν. 2859/00), δεδομένου ότι ο προσφεύγων είχε ήδη περαιώσει με το υπ' αριθ./2010 σημείωμα του Ν. 3888/2010, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12-2007.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω έκθεση ελέγχου και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στις 07-02-2018 στον προσφεύγοντα 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 ο προσφεύγων, στις 26-02-2018 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 στις από 21-03-2018 εκθέσεις ελέγχου:

1) Φορολογίας ΚΒΣ 2) Φορολογίας εισοδήματος, 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και 4) Πρόστιμο ΦΠΑ, με βάση τις οποίες η προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

Κ.Β.Σ.

Την υπ' αριθμ...../2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρο 7§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 21.625,96€(54.064,90€x 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του εννέα(9) φορολογικά στοιχεία(Τ.ΔΑ), τα οποία ήταν εικονικά, συνολικής καθαρής αξίας 54.064,90€ πλέον ΦΠΑ 10.272,33€ και τα οποία εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους από την επιχείρηση "..... ΕΠΕ" - 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./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος εισοδήματος ποσού 19.245,66€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερη κύρωση (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) 16.787,99€, ήτοι συνολικού ποσού 36.033,65€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα της κρινόμενης χρήσης κρίθηκαν **ανακριβή** και συγκεκριμένα λόγω της λήψης των εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 54.064,90€

Φ.Π.Α.

-Την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, Φ.Π.Α. ποσού

16.559,88€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερη κύρωση(άρθρο 49§1 ν. 4509/17)
14.445,18€, ήτοι συνολικού ποσού 31.005,06€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου (λόγω λήψης εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 54.064,90€,) τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα 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 τα ακαθάριστα έσοδα 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./2018 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, με την οποία επεβλήθη σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 5.136,15€ (€10.272,33x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ με βάσει των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την αρ. πρωτ./2018 ενδικοφανή προσφυγή του, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ότι οι πράξεις εκδόθηκαν, δέκα χρόνια μετά την παράβαση.
- Ότι οι Προσβαλλόμενες Πράξεις είναι άκυρες διότι είναι νομικά πλημμελείς.
- Η φορολογική αρχή πριν την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων δεν τον κάλεσε να δώσει εξηγήσεις και να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία.
- Ότι η ελεγκτική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών, ότι τελούσε σε καλή πίστη και ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν πραγματικές.

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, προΐσχύουσες 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 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 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 προκειμένη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της προϊσταμένης της ΔΟΥ ΡΕΘΥΜΝΟΥ λόγω αρμοδιότητας, με το αρ. πρωτ./2013 έγγραφο του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής, με το οποίο διαβίβασε το από 17-12-2013 Δελτίο Πληροφοριών και την από 25-11-2013 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ 186/1992 (ΚΒΣ), τα οποία αφορούν την διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2007, 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 2007 στις 31-12-2018 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραγραφής για την κρινόμενη πράξη χρήσεως 2007 απορρίπτεται..

Επειδή, στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία και ως εκ τούτου ακυρότητα εξ αυτού του λόγου, ελλείπει προσήκουσας αιτιολογίας. Στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και οι διαπιστώσεις του ελέγχου, βάσει των οποίων στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση..

Επειδή, είναι αιτιολογημένη η πράξη του προστίμου, γιατί στο σώμα της πράξης γίνεται σύντομη περιγραφή των παραβάσεων που αποδίδονται στον προσφεύγοντα, ενώ στην έκθεση ελέγχου διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά που συγκροτούν τις εν λόγω παραβάσεις (Τρ Δ Πρ Σύρου 1/97).

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. Σάκουλα 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 εμπεριστατωμένα. 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 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 περιλαμβάνουν οι προσβαλλόμενες πράξεις. Επίσης ορίζεται ότι ταυτόχρονα με την πράξη, η έκθεση ελέγχου, η οποία και περιλαμβάνει την αιτιολόγηση της πράξης, επιδίδεται μαζί με τη σχετική πράξη προσδιορισμού φόρου>>.

Στην προκειμένη περίπτωση στην από 25-11-2013 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής, αναγράφονται με λεπτομέρειες οι διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με την εικονικότητα των επίδικων συναλλαγών και στην συνέχεια στην από 21-03-2018 έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, επί των οποίων ερείδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, γίνεται εκτεταμένη αναφορά στο πόρισμα της προαναφερθείσας έκθεσης του ΣΔΟΕ και επιπλέον γίνεται αναλυτική και εμπειριστατωμένη αναφορά στις ισχύουσες και εφαρμοζόμενες διατάξεις, αναγράφεται κάθε στάδιο της διαδικασίας ελέγχου.

Επίσης αιτιολογείται επαρκώς στην έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ο νέος προσδιορισμός των καθαρών κερδών της χρήσης και στην έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. η απόρριψη των αγορών που περιέλαβε η ελεγχόμενη στις δηλώσεις Φ.Π.Α. της κρινόμενης χρήσης.

Κατά συνέπεια οι διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου προέκυψαν κατόπιν διενέργειας όλων των αναγκαίων ελεγκτικών επαληθεύσεων και διασταυρώσεων.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι επικαλούμενοι λόγοι του προσφεύγοντα περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων <<ανεπαρκούς- πλημμελούς αιτιολογίας και αοριστίας της έκθεσης ελέγχου.>>, απορρίπτονται ως αβάσιμοι .

Επειδή, 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 εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η

οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.» Τα ανωτέρω ισχύουν από 01-01-2014 σύμφωνα με το άρθρο 73 του ιδίου Νόμου.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή της ως άνω διάταξης κοινοποίησε στον προσφεύγοντα στις 07-02-2018 το υπ' αριθ./2018 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου των άρθρων 28 & 62 του Ν. 4174/2013, με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις, ήτοι, την υπ' αριθ./2018 πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ την υπ' αριθ./2018 πράξη προσωρινού προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 7§3,5 του ν. 4337/2015, την υπ' αριθ./2018 πράξη προσωρινού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ και την υπ' αριθ./2018 πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με το οποίο του γνωστοποίησε τις διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και τον καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να διατυπώσει τις απόψεις του. Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων στις 26-02-2018 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. τις αντιρρήσεις του και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του ότι η φορολογική αρχή δεν τον κάλεσε να δώσει εξηγήσεις και να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία (περί μη κλήσης σε ακρόαση) είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων 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 25-11-2013 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής αναγράφονται με λεπτομέρειες οι διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με την εικονικότητα των επίδικων συναλλαγών και στην συνέχεια, στην από 21-03-2018 έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ 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 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 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 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 25-11-2013 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ 186/1992 (ΚΒΣ) του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής και στην από 21-03-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογικού Ελέγχου (ΚΒΣ ΠΔ 186/92) της Δ.Ο.Υ ΡΕΘΥΜΝΟΥ, για την εκδότρια, “..... ΕΠΕ” με ΑΦΜ, αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

«..... Την μη εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της, από ενάρξεως μέχρι και σήμερα και ειδικότερα: Ως προς την υποβολή δηλώσεων:

Πέραν της υποβολής ορισμένων περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., οι οποίες υποβλήθηκαν ανακριβώς, χωρίς να προκύπτει καμιά υποχρέωση καταβολής φόρου εκ μέρους της επιχείρησης και με σκοπό να παραπλανηθούν οι ελεγκτικές αρχές, δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος, Εκκαθαριστικές Δηλώσεις Φ.Π.Α., Οριστικές και προσωρινές δηλώσεις Φ.Μ.Υ. και Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών - Προμηθευτών.

Ως προς την διαφύλαξη των τηρούμενων φορολογικών Βιβλίων και στοιχείων: Σύμφωνα με την με αρ. πρωτ./13 Υπεύθυνη Δήλωση της διαχειρίστριας και νόμιμου εκπροσώπου κα η επιχείρηση δεν διαφύλαξε και ως εκ τούτου δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου προκειμένου να γίνουν οι απαραίτητες επαληθεύσεις ως είχε υποχρέωση, όλα τα τηρούμενα φορολογικά Βιβλία, τα στοιχεία και συγκεκριμένα:

- πέντε (5) στελεχών Τιμολογίων Πώλησης Δελτίων Αποστολής με αρίθμηση από Νο 1 έως Νο 250 και με Π.Θ...../07 (φύλλα 1-5), Π.Θ./07 (φύλλα 6-20), Π.Θ./07 (φύλλα 21-50), Π.Θ./07(φύλλα 51-75), Π.Θ./07 (φύλλα 76-100) και Π.Θ./07 (φύλλα 101-150) και/07 (φύλλα 151-250),

- δύο (2) στελεχών Δελτίων Αποστολής, με αρίθμηση από Νο 1 έως Νο 100 και με Π.Θ...../07 (φύλλα 1-50) και Π.Θ./07 (φύλλα 51-100),

- άγνωστο πλήθος ληφθέντων φορολογικών στοιχείων των χρήσεων 2007 και 2008.

-Κατά το χρονικό διάστημα που φέρονται να έχουν λάβει χώρα οι συναλλαγές της επιχείρησης (όπως αυτές απεικονίζονται στις υποβληθείσες τις συναλλασσόμενες επιχειρήσεις, συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων Προμηθευτών, ή όπως περιγράφονται σε κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία ληπτριών επιχειρήσεων), η επιχείρηση «..... Ε.Π.Ε.», με Α.Φ.Μ.

..... ήταν ουσιαστικά ανύπαρκτη και δεν ασκούσε καμία εμπορική δραστηριότητα από την δηλωμένη έδρα της, με δεδομένη την αποχώρηση της απ' αυτήν σύμφωνα με την ένορκη κατάθεση της ιδιοκτήτριας και έγγραφα Δημόσιων Υπηρεσιών (Πρωτοδικείο Αθηνών, Ειρηνοδικείο Ελευσίνας). Επίσης, το γεγονός ότι ούτε σε άλλο τόπο προκύπτει δραστηριότητα της επιχείρησης καθώς:

α) στα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της, ως τόπος αποστολής των εμπορευμάτων αναφέρεται η δηλωμένη έδρα και β) δεν υπεβλήθη καμία δήλωση μεταβολής της έδρας ή δήλωση νέας εγκατάστασης στην αρμόδια ΔΟΥ.

-Σχετικά με τις «αγορές εμπορευμάτων» της επιχείρησης, όπως αυτές εμφανίζονται στις υποβληθείσες Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών τρίτων επιχειρήσεων (όπως προαναφέρθηκε η επιχείρηση δεν έχει υποβάλλει ποτέ καμία δήλωση) διαπιστώνεται ότι συγκριτικά με τις υποτιθέμενες πωλήσεις της αποτελούν ελάχιστο ποσοστό αυτών και ουσιαστικά δεν έχει πραγματοποιήσει αγορές εμπορευμάτων.

-Σχετικά με τις «πωλήσεις εμπορευμάτων» που φέρεται να πραγματοποιήσει η επιχείρηση, δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο όπως αναφέρθηκε πιο πάνω να έχουν πραγματοποιηθεί αντίστοιχες αγορές. Τα εμπορεύματα που αναγράφονται σε πάρα πολλά και μεγάλης αξίας επίμαχα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία, είναι παντελώς άσχετα με την δηλωθείσα δραστηριότητα στην αρμόδια ΔΟΥ.

Επίσης, για τις υποτιθέμενες «πωλήσεις» η επιχείρηση έχει εκδώσει πλαστά φορολογικά στοιχεία αφού έχει νομίμως θεωρήσει στην αρμόδια ΔΟΥ Ελευσίνας Δελτίο Αποστολής, φύλλα 1-100, με Π.Θ.

...../07 και/07 και Τιμολόγιο Πώλησης - Δελτίο Αποστολής φύλλα 1-250, με Π.Θ.

...../07,/07,/07,/07,/07,/07 και/07 ενώ έχει εκδώσει πολύ μεγαλύτερο πλήθος στοιχείων, όπως αυτά δηλώνονται από τρίτες επιχειρήσεις στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Προμηθευτών.

Ειδικότερα, τα νομίμως θεωρημένα από την αρμόδια ΔΟΥ Τιμολόγια Πώλησης - Δελτία Αποστολής φέρουν ίχνος διάτρησης ΧΚ, ΗΤ, ΚΒ και ΡΗ

Ωστόσο κατά τους διενεργηθέντες ελέγχους στις λήπτριες επιχειρήσεις έχουν κατασχεθεί μεταξύ άλλων και ένα (1) Τιμολόγιο Πώλησης Δελτίο Αποστολής της χρήσης 2007 και ογδόντα πέντε (85) Τιμολόγια Πώλησης Δελτία Αποστολής της χρήσης 2008 τα οποία είναι πλαστά, φέρουν διάτρηση

ΑΚ, ΒΑ, ΑΒ, ΡΗ, ΡΗ,

ΒΡ, ΑΚ, ΑΚ, ΑΒ, διαφορετική από τη νόμιμη της αρμόδιας ΔΟΥ.

-Τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία διακίνησης εκδόσεως της επιχείρησης

α) είτε δεν αναγράφουν τον αριθμό κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου,

β) είτε αναγράφουν αριθμό κυκλοφορίας ανύπαρκτου αυτοκινήτου

γ) είτε αναγράφουν την ένδειξη "ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΗ" χωρίς να υπάρχουν φορτωτικά έγγραφα,

δ) είτε αναγράφουν ως μεταφορικό μέσο το με αριθμό κυκλοφορίας επιβατικό Ι.Χ.

αυτοκίνητο το οποίο δεν εκτέλεσε τις μεταφορές των εμπορευμάτων που αποτυπώνονται.

Τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία έχουν εκδοθεί σε αξία μικρότερη από το όριο των 15.000,00 ευρώ που ορίζεται από τις διατάξεις η εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με έκδοση επιταγών έτσι ώστε η μετρητοίς εξόφληση αυτών να μην μπορεί να επαληθευτεί από τον έλεγχο.

-Τη μη απασχόληση προσωπικού σύμφωνα με το αρχείο του υποκαταστήματος του αρμοδίου υποκαταστήματος Ι.Κ.Α. Ελευσίνας.

Απόδειξη ότι τα εκδοθέντα στοιχεία της επιχείρησης « Ε.Π.Ε.» καλύπτουν εικονικές συναλλαγές, αποτελεί η υποβολή Σημειώματος βάσει των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 12 του Ν. 3888/2010 από τις επιχειρήσεις «Α.Ε.» και «..... Ο.Ε.» δηλώνοντας ως μη νόμιμα τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «..... Ε.Π.Ε.» Από όλους τους παραπάνω λόγους κρίνεται από τους ελεγκτές ότι η επιχείρηση «..... Ε.Π.Ε», με Α.Φ.Μ. και με δηλωμένη έδρα, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας εξέδωσε εικονικά στο σύνολο τους φορολογικά στοιχεία και πλήθος αυτών είναι και πλαστά για πωλήσεις εμπορευμάτων οι οποίες ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από την ουσιαστικό ΑΝΥΠΑΡΚΤΗ επιχείρηση και εκδόθηκαν δε με σκοπό η εκάστοτε λήπτρια επιχείρηση:

α) Να εμφανίσει στα τηρούμενα βιβλία της αυξημένες αγορές και δαπάνες μειώνοντας με τον τρόπο αυτό τα κέρδη της και κατ' επέκταση, την μειωμένη φορολόγηση αυτών.

β) Να ιδιοποιηθεί, σε συνεργασία με τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων,, μέρος ή και ολόκληρο, τον φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που εξέπεσε και δεν αποδόθηκε από την επιχείρηση (εκδότρια) στο Δημόσιο.

Με τα συγκεκριμένα εικονικά, φορολογικά στοιχεία, προφανέστατα καλύφθηκαν άλλες ανάγκες των ληπτριών επιχειρήσεων.

Η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, αποτελεί μέθοδο καταδολίευσης των συμφερόντων του Δημοσίου, αφού με τον τρόπο αυτό, δεν καταβάλλονται από τους συναλλασσόμενους (εκδότες και λήπτες) οι αναλογούντες και οφειλόμενοι φόροι (εισοδήματος, Φ.Π.Α. κλπ.).

Συνοψίζοντας, κατά την διαδικασία του ελέγχου, οι φορολογικές παραβάσεις που διαπιστώθηκαν για την επιχείρηση «..... Ε.Π.Ε.», με Α.Φ.Μ....., παρατίθενται για την χρήση 2007 ως ακολούθως:

Έκδοση τριακοσίων σαράντα τριών (343) εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων (Τιμολογίων- Τιμολογίων Πώλησης Δελτίων Αποστολής), συνολικής καθαρής αξίας δύο εκατομμυρίων τετρακοσίων σαράντα επτά χιλιάδων εκατόν ενός ευρώ και τριάντα επτά λεπτών (2.447.101,37 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 455.894,53 ευρώ) εκ των οποίων τουλάχιστον ένα φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας τριάντα χιλιάδων οχτακοσίων πενήντα ευρώ (30.850,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 5.861,50 ευρώ) είναι και πλαστό.

Μη υποβολή Συγκεντρωτικών Καταστάσεων Τιμολογίων Πελατών και Προμηθευτών για το ημερολογιακό έτος 2007 ».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω ο εκδότης, δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καθώς ο εκδότης εμφανίζεται φορολογικά υπαρκτός στην κρινόμενη χρήση 2007, είναι αβάσιμος.

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ Πόρισμα Ελέγχου ” της από 21-03-2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογικού Ελέγχου (ΚΒΣ ΠΔ 186/92), της Δ. Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ αναφέρεται ότι :

«..... η ατομική επιχείρηση (ο προσφεύγων) δεν προσκόμισε στον έλεγχο, στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση της συνολικής μεταξύ των προσώπων που αναγράφονται στα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία, όπως ο τρόπος και τα αποδεικτικά πληρωμής των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων (επιταγές, τραπεζικές καταθέσεις κ.λπ.), σχετιζόμενα δελτία φορτωτικών, ημερολόγια μεταφοράς και ζυγολόγια εφόσον τηρούνταν ή άλλο στοιχείο που να σχετίζεται με την πραγματοποίηση των ως άνω ελεγχόμενων συναλλαγών, προκύπτει ότι, η ατομική επιχείρηση “ ” ουδεμία συναλλαγή είχε με την εκδότρια επιχείρηση “ΕΠΕ” καθόσον η προμηθεύτρια της υπήρξε επί της ουσίας επιχείρηση “ εμπορίας και κατασκευής ” Εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις, επομένως όλα τα φορολογικά στοιχεία είναι στο σύνολο τους εικονικά..... ».

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 η παράβαση που διαπιστώθηκε αφορά την χρήση 2007 και επομένως πρέπει να υπαχθεί στις ανωτέρω διατάξεις (άρθρο 7§3β του Ν. 4337/2015), ήτοι σωστά επιβλήθη το πρόστιμο αυτό, καθόσον η εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη που επικαλείται ο προσφεύγων, δεν αποδεικνύεται από τα στοιχεία που είχε στην διάθεση της η αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 25-11-2013 έκθεση ελέγχου –εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερική Δ/ση Αττικής και τις από 21-03-2018 εκθέσεις μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, 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./24-04-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Α) Ως προς τα πρόστιμα Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού: 21.625,96€ (54.064,90€χ40%).

Β) Ως προς την φορολογία εισοδήματος

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2008
Διαφορά φόρου εισοδήματος	19.245,66
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	16.787,99
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	36.033,65

Γ) Φ.Π.Α.

ΧΡΗΣΗ	2007
Διαφορά φόρου	16.559,88
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	14.445,18
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	31.005,06

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007

Πρόστιμο άρθρου 79 Ν.4472/2017 ποσού:5.136,15€(10.272,33χ50%)

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.
