



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Α. ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : .
ΦΑΞ : .

Καλλιθέα 30/12/2016

Αριθμός πρωτ.: 4627

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. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. 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.
- ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατά:

1) Της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006

2) Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006,

3) Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006,

4) Της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6ν.2523/97) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου..... ενδικοφανούς προσφυγής 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:

A. (ΙΣΤΟΡΙΚΟ). Με το με αρ. πρωτ. έγγραφο του, το ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ., το από Δελτίο Πληροφοριών και την από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ 186/1992 (ΚΒΣ) , με αριθ. που αφορούσε την επιχείρηση , σύμφωνα με την οποία είχε εκδώσει, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12-2006 εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία προς την ατομική επιχείρηση '....., αρμοδιότητας της. Βάσει των ανωτέρω (του Δελτίου Πληροφοριών και της έκθεσης ελέγχου), εξεδόθη από την προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθ. εντολή μερικού ελέγχου, για την διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92, του ν. 2238/94 και του Ν. 2859/00, δεδομένου ότι ο προσφεύγων είχε ήδη περαιώσει με το υπ' αριθ. σημείωμα του Ν. 3697/2008, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12-2006.

B. Με την υπ' αριθμ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. επεβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 39.999,18€(99.997,95€x 40%), το οποίο βεβαιώθηκε στις διότι

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του εννέα(9) Τ.ΔΑ, τα οποία ήταν εικονικά, συνολικής καθαρής αξίας 99.997,95€ και τα οποία εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους από την επιχείρηση, 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.

Γ. Με την υπ' αριθμ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2007 καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα, φόρος εισοδήματος κύριος ποσού 37.228,90€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 44.674,68€, ήτοι συνολικού ποσού €81.903,58 το οποίο βεβαιώθηκε στις

Η διαφορά φόρου προέκυψε βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου, σύμφωνα με τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης της ανωτέρω χρήσης κρίθηκαν **ακριβή και επαρκή** και προσδιορίστηκαν τα Καθαρά Κέρδη λογιστικώς, μετά την προσθήκη σε αυτά των λογιστικών διαφορών ελέγχου (οι οποίες προέρχονται από την αξία των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων, που έχουν καταχωρηθεί σαν αγορές) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994(ΚΦΕ) ποσού 99.9997,95€. Τα Καθαρά Κέρδη βάσει ελέγχου προσδιορίστηκαν σε 110.173,52€.

Δ. - Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα Φ.Π.Α. ποσού 18.999,61€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 22.799,53€, ήτοι συνολικού ποσού 41.799,14€, το οποίο βεβαιώθηκε στις

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω της υφιστάμενης παράβασης ΚΒΣ, βάσει της οποίας ο προσφεύγων έλαβε εικονικά τιμολόγια συνολικής αξίας 99.997,95€ πλέον ΦΠΑ αξίας 18.999,61€.. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 Ν. 2859/00, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των ως άνω εικονικών τιμολογίων από τον φόρο εκροών.

Ε. -Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής **Προστίμου Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επεβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο Φ.Π.Α. ποσού 56.998,83€ (18999,61x3), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ με βάσει εικονικά τιμολόγια, το οποίο βεβαιώθηκε στις

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

- 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 οι πράξεις εκδόθηκαν, δέκα χρόνια μετά την παράβαση.
- 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, 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. 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 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 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Διεύθυνση, αναγράφονται με λεπτομέρειες οι διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με την εικονικότητα των επίδικων συναλλαγών και στην συνέχεια στην από έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων ερεΐδονται 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 .

2.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 ίδιου Νόμου.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή της ως άνω διάταξης κοινοποίησε στον προσφεύγοντα στις το υπ' αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου των άρθρων 28 & 62 του Ν. 4174/2013, με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις, ήτοι την υπ' αριθ. πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, την υπ' αριθ.

πράξη προσωρινού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ και την υπ' αριθ. 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 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, με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994** [ΦΕΚ Α' 151/16-09-94], ορίζεται ότι:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ... γ) ... δ) Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70»,

Με τις διατάξεις του **άρθρου 9 § 5 του Ν. 3259/2004** [ΦΕΚ Α' 149/04-08-2004], ορίζεται ότι: *«Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά **συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου** και **συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.**»,*

Με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του Ν. 3697/2008** [ΦΕΚ Α' 194/25-09-2008] τροποποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 1 έως 11 του Ν. 3259/2004 και επεκτάθηκε η περαίωση και στις εκκρεμείς υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι και τις 31.12.2006, 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 καταχωρίζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος **ΣτΕ 2122/2012**.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΡΕΘΥΜΝΟΥ λόγω αρμοδιότητας, με το αρ. πρωτ. έγγραφο του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση με το οποίο διαβίβασε το από Δελτίο Πληροφοριών και την από 14-02-2014 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ 186/1992 (ΚΒΣ), τα οποία αφορούν την διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006, η οποία **είχε περαιωθεί** με βάση το υπ' αριθμ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του **N. 3697/2008**. Τα νέα αυτά στοιχεία

αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του **άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994** και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.3259/2004, **εκδίδεται συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου**.

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».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994)**, 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, ...», και επομένως η υπόθεση της χρήσης 2006 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 § 4 περιπτ. β' του Ν. 2238/1994, παραγράφεται στις 31/12/2017.Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, δεν τίθεται θέμα παραγραφής, ορθώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.*

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 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Διεύθυνση αναγράφονται με λεπτομέρειες οι διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με την εικονικότητα των επίδικων συναλλαγών και στην συνέχεια, στην από έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου

Εφαρμογής Διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ....., περιέχονται επαρκή στοιχεία και η απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, τα οποία εκθέτονται σ' αυτές, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που διαπιστώθηκαν από την ελεγκτική διαδικασία και καταλήγουν στο συμπέρασμα 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 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 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:

- Προσκόμισε μέρος μόνο των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων, έξι (6) από τα συνολικά εννέα(9), χωρίς όμως να έχει διαφυλάξει κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο των συναλλαγών όπως πινάκιο ή φωτοτυπία των επιταγών, καταστάσεις με ημερομηνίες πληρωμών, καταθέσεις κ.λ.π.

- Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία κατασχέθηκαν με την υπ. αριθ. έκθεση κατάσχεση βιβλίων &στοιχείων του ΣΔΟΕ και διαπιστώθηκαν τα εξής:

α. Δεν αναγράφεται σε κανένα από τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία αριθμός κυκλοφορίας του μέσου με το οποίο έγινε η μεταφορά.

β. Όσον αφορά τον τρόπο μεταφοράς των προϊόντων που αναγράφονται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, υπάρχει μία σφραγίδα της εταιρείας «..... στην οποία δεν αναφέρεται ο Α.Φ.Μ. της εν λόγω εταιρείας. Πέραν αυτής της σφραγίδας, δεν υπάρχει κάποιο άλλο στοιχείο σχετικό με τον τρόπο μεταφοράς. Απορίας άξιον είναι το γεγονός ότι δεν υπάρχει έγγραφο μεταφοράς (φορτωτική) του άρθρου 16 του Π.Δ. 186/92 της ανωτέρω εταιρείας «..... και ως εκ τούτου δεν μπορεί να ελεγχθεί αν πραγματοποιήθηκε η μεταφορά των προϊόντων. Στην περίπτωση αυτής της μη έκδοση "φορτωτικής" δεν ακολουθήθηκε η νόμιμος διαδικασία. Η ύπαρξη μίας και μόνον σφραγίδας μίας φορτωτικής εταιρείας - στην οποία ΔΕΝ αναγράφεται ο Α.Φ.Μ. -, στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, έγινε με μοναδικό σκοπό να προσδώσει νομιμοφάνεια στις φερόμενες συναλλαγές.

γ. Κατόπιν έρευνας στο ηλεκτρονικό σύστημα της Δ.Ο.Υ., για τηεταιρεία «. προέκυψε ότι φέρει Α.Φ.Μ. καθώς και ότι είναι εκδότρια και ιδίως λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων μεγάλης καθαρής αξίας, η οποία ξεπερνά ανά φορολογική περίοδο το ποσό του 1.500.000,00 €.

δ. Το γεγονός ότι τα φορολογικά στοιχεία που κατασχέθηκαν φέρουν ημερομηνία συνεχόμενη, ήτοι 11, 12, 13, 14, 15 και 18 Σεπτεμβρίου, ο έλεγχος θεωρεί ότι σχετίζεται με τον τρόπο πληρωμής των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, καθόσον η εκδότρια επιχείρηση προκειμένου να αποφεύγει την καταστρατήγηση των διατάξεων του αρθρ. 18§2 Π.Δ. 186/92, στις οποίες ορίζεται ότι: *«Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από τον λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000,00 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή» και για να προσδώσει νομιμοφάνεια στις συναλλαγές της*, φρόντιζε να εκδίδει τα φορολογικά της στοιχεία έτσι ώστε η συνολική αξία ενός εκάστου στοιχείου να υπολείπεται ελάχιστα του ορίου των 15.000,00 ευρώ που ορίζεται από τις ανωτέρω διατάξεις.

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 συναλλακτικός 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκειμένη περίπτωση, στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ ΠΔ 186/92) της Δ.Ο.Υ....., για την εκδότρια,, αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι: «..... υπήρξε μία φορολογικά "ανύπαρκτη" επιχείρηση, με την έννοια ότι δεν πραγματοποίησε πραγματικές εμπορικές συναλλαγές και ότι ουσιαστικά πρόκειται για μία **επιχείρηση "εμπορίας" εικονικών** φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις, με ελάχιστες αγορές και ασύμμετρα ογκώδεις πωλήσεις.

- Διάφορα στοιχεία καταδεικνύουν την ανυπαρξία της εκδότριας επιχείρησης, μεταξύ των οποίων κάποια αφορούν τη δομή και λειτουργία της, όπως:

α. Η μη άσκηση καμίας εμπορικής δραστηριότητας δεδομένης της αποχώρησης από τις εγκαταστάσεις της - σύμφωνα με τους ιδιοκτήτες των ακινήτων -,

β. Η παραδοχή από άλλη λήπτρια επιχείρηση (..... ότι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την εκδότρια «..... είναι μη νόμιμα, κατόπιν υποβολής σχετικού Σημειώματός της στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με το οποίο ζήτησε να ενταχθεί στις ευνοϊκές διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 3888/2010.

γ. η μη ύπαρξη προσωπικού,

δ. η μη ύπαρξη αγορών κ.α.,

Άλλα στοιχεία που προέκυψαν από τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. παρουσιάζουν τις πραγματικές σχέσεις μεταξύ των εταίρων και τους υποκρυπτόμενους διαχειριστές της εκδότριας, όπως:

ε. Τα κατατεθέντα υπομνήματα (τρία στον αριθμό) του διαχειριστή της εκδότριας επιχείρησης «....., με τα οποία υποστηρίζει σθεναρά ότι ουδέποτε άσκησε διαχείριση στην εν λόγω εκδότρια και κατονομάζει με απόλυτο και αδιαμφισβήτητο τρόπο τον.....,, ως τον μοναδικό και αληθινό υποκρυπτόμενο διαχειριστή της «..... Δηλώνει ότι, όλα τα εικονικά παραστατικά τα εξέδωσε ο σε συνεργασία με τρίτα πρόσωπα, άγνωστα στον ίδιο και σε άγνοιά του, καθώς επίσης ότι άσκησε έγκληση ενώπιον του κου Εισαγγελέως Πλημ/κωνγια τις τελεσθείσες εις βάρος του αξιόποινες πράξεις.

στ. Επίσης, ο υποκρυπτόμενος διαχειριστής βρίσκεται έγκλειστος σε σωφρονιστικό κατάστημα εκτίοντας ποινή φυλάκισης λόγω καταδικαστικών αποφάσεων που οφείλονται σε σωρεία

αδικημάτων, όπως αυτά αναφέρονται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., ήτοι: έκδοση εικονικών-πλαστών φορολογικών στοιχείων κατ' εξακολούθηση, παράβαση του άρθρου 25 του ν. 1882/1990 και του άρθρου 19 του ν. 2523/1997 κατ' εξακολούθηση, φοροδιαφυγή, μη καταβολή χρεών στο Δημόσιο, πλαστογραφία κατ' εξακολούθηση και απάτη κ.α..... ».

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 2006, είναι αβάσιμος

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ Πόρισμα Ελέγχου” στην σελίδα της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων ΠΔ 186/92(ΚΒΣ), της Δ. Ο.Υ..... αναφέρεται ότι :
«..... η ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση (ο προσφεύγων) ουδεμία συναλλαγή είχε με την εκδότρια επιχείρηση «..... καθόσον η προμηθευτριά της υπήρξε επί της ουσίας **επιχείρηση "εμπορίας και κατασκευής" ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ** φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις, επομένως όλα τα προαναφερθέντα φορολογικά στοιχεία είναι στο σύνολό τους εικονικά.

Επειδή, η λήψη 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. κ.λ.π.).

Δηλαδή, στην προκειμένη περίπτωση, σαν λήπτης των εικονικών στοιχείων, του δόθηκε η δυνατότητα να εκπέσει από τον ΦΠΑ των εκροών του, τον αναγραφόμενο στα ληφθέντα εικονικά στοιχεία ΦΠΑ εισροών, με αποτέλεσμα να καταβάλλει λιγότερο ΦΠΑ, ενώ στη φορολογία εισοδήματος να εμφανίσει. μεγαλύτερα έξοδα και λιγότερα καθαρά κέρδη κατά τα ποσά της καθαρής αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

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 2006 και επομένως πρέπει να υπαχθεί στις ανωτέρω διατάξεις (άρθρο 7§3β του Ν. 4337/2015), ήτοι σωστά επεβλήθη 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 έκθεση ελέγχου – εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερική Δ/ση και τις από εκθέσεις μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ..., 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. ενδικοφανούς προσφυγής του

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

Α) Ως προς τα πρόστιμα Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού: 39.999,18€ (99.997,95€x40%).

Β) Ως προς την φορολογία εισοδήματος

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2007
Διαφορά φόρου εισοδήματος	37.228,90
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	44.674,68
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	81.903,58

Γ) Φ.Π.Α.

ΧΡΗΣΗ	2006
Διαφορά φόρου	18.999,61
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	22.799,53
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	41.799,14

Δ) Πρόστιμα Φ.Π.Α (άρθρου 6 ν. 2523/1997)

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006

Πρόστιμο άρθρου 6 Ν.2523/1997 ποσού: 56.998,83€ (18.999,61€ X 3).

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

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).