



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Καλλιθέα 27/12/2016

Αριθμός απόφασης: 4509

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604529
ΦΑΞ : 213 1604567

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 με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/ 30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 27/07/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ ..., κατοίκου ... ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός ..., κατά α) της υπ' αριθμ. .../24-06-2016 (.../27-06-2016) Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-

31/12/2004, β) Της υπ' αριθμ. .../24-06-2016 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, οικονομικού έτους 2005, γ) Της υπ' αριθμ. .../24-06-2016 (.../28-06-2016) Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004- 31/12/2004, και δ) Της υπ' αριθμ. .../24-06-2016 (.../28-06-2016) Πράξεως Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004- 31/12/2004, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ. .../24.06.2016 (.../27-06-2016) Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004- 31/12/2004, β) την υπ' αριθμ. .../24-06-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, οικονομικού έτους 2005, γ) την υπ' αριθμ. .../24-06-2016 (.../28-06-2016) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004- 31/12/2004, και δ) την υπ' αριθμ. .../24-06-2016 (.../28-06-2016) Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004- 31/12/2004, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 23/06/2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 27/07/2016 και 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Α) Με την υπ' αριθμ. .../24-06-2016 (.../27-06-2016) προσαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 14.600,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004- 31/12/2004 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 7§1, 12 και 18§9 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2523/1997, καθόσον έλαβε πέντε (5) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, και συγκεκριμένα τα κάτωθι:

Α/Α	Στοιχείο/Ημνία εκδόσεως	Εκδότης	ΑΦΜ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
1	ΤΔΑ 502/7-5-04	...	...	5.500,00	990,00	6.490,00
2	ΤΠΥ 5/7-10-04	...	...	8.000,00	1.440,00	9.440,00

3	ΤΠΥ 22/4-10-04	...	...	6.800,00	1.224,00	8.024,00
4	ΤΠΥ 24/6-10-04	...	...	7.600,00	1.368,00	8.968,00
5	ΤΠΥ 25/7-10-04	...	...	<u>8.600,00</u>	<u>1.548,00</u>	<u>10.148,00</u>
				<u>36.500,00</u>	<u>6.570,00</u>	<u>43.070,00</u>

Β) Με την υπ' αριθμ. .../24-06-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, οικονομικού έτους 2005, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 12.840,00 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 15.408,00 €, ήτοι συνολικό ποσό 28.248,00 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία του προσφεύγοντος ανακριβή για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2004) με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4,7 και 8 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' του Ν 22.../94 και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 του Ν 22.../94.

Γ) Με την υπ' αριθμ. .../24-06-2016 (.../28-06-2016) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 8.825,35 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 10.590,42 €, ήτοι συνολικό ποσό 19.415,77 €. Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων βάσει του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000, καθόσον για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), και των φορολογητέων εισροών ως τις δηλωθείσες αφαιρουμένων των ποσών που αντιστοιχούν στην αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Δ) Με την υπ' αριθμ. .../24-06-2016 (.../28-06-2016) Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο Φ.Π.Α ποσού 19.710,00 € καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο ως προς το Φ.Π.Α. διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων στη χρήση 2004 διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών, ποσού 6.570,00 ευρώ, ως λήπτης εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 43.070,00 €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση των προσβαλλόμενων πράξεων και την ακύρωση και εξαφάνιση τους, άλλως την τροποποίηση και μεταρρύθμιση αυτών επί τα βελτίω, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Οι εκδοθείσες καταλογιστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής, οι οποίες αφορούν στη χρήση 2004, τυγχάνουν παράνομες και ακυρωτέες, ως αναφερόμενες σε

χρήση, ως προς την οποία, κατά τον χρόνο εκδόσεως των εν λόγω πράξεων (2016), έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για την επιβολή φόρων και προστίμων.

2. Οι φερόμενες ως παραβάσεις λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων στερούνται παντελώς νομίμου ερείσματος, με αποτέλεσμα οι εκδοθείσες επί τη βάσει αυτών καταλογιστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής να αποβαίνουν παράνομες και ακυρωτές, καθόσον η Φορολογική Αρχή αποτυγχάνει να ανταποκριθεί στο επωμιζόμενο από αυτή βάρος αποδείξεως μιας εκάστης των συναλλαγών, παραγνωρίζει την ουσία αυτών και προβαίνει σε συλλογιστικά άλματα, που καθιστούν τους ισχυρισμούς της έωλους και αβάσιμους. Ειδικότερα:

α. Καίτοι, η Φορολογική Αρχή φέρει το βάρος αποδείξεως των γεγονότων, που επικαλείται στο Σημειώμά της, αρκείται για τη στήριξη των απόψεών της περί δήθεν εικονικότητας των ληφθέντων από την επιχείρησή μου φορολογικών στοιχείων στην επίκληση της φερομένης ως παραβατικής φορολογικής συμπεριφοράς των αντισυμβαλλομένων μας επιχειρήσεων, χωρίς καμιά ελεγκτική διασταύρωση στην επιχείρησή μου.

β. Η Φορολογική Αρχή απορρίπτει τον τραπεζικό τρόπο εξοφλήσεως των επίμαχων τιμολογίων με καθ' όλα αόριστη και αυθαίρετη επιχειρηματολογία, ήτοι επειδή δήθεν τις πραγματοποιηθείσες καταθέσεις ακολουθούσαν αντίστοιχες αναλήψεις, χωρίς, ωστόσο, σε καμιά περίπτωση τυχόν να αποδεικνύει ότι τα κατατεθέντα χρήματα επέστρεψαν στον προσφεύγοντα και χωρίς, βεβαίως, επ' ουδενί να ενδιαφέρει ο περαιτέρω προορισμός των χρημάτων στο πλαίσιο της οικονομικής διαχειρίσεως των εκδοτριών εταιρειών.

γ. Από καμιά διάταξη νόμου δεν απαιτείται η σύνταξη εγγράφου ιδιωτικού συμφωνητικού για την παροχή τέτοιου είδους υπηρεσιών.

δ. Πλήρως αγνοείται το γεγονός ότι, δυνάμει του από 08-10-2003 Ιδιωτικού Συμφωνητικού Μίσθωσης Γραφείου, μίσθωσε έναν επαγγελματικό χώρο, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως επαγγελματική εγκατάσταση στο πλαίσιο της ασκήσεως της ατομικής του επιχειρήσεως, διαμορφώνοντάς τον, σύμφωνα με τις ανάγκες του, εξ ου και πλήρως να αιτιολογούνται οι κατασκευαστικές εργασίες, που διενεργήθηκαν από την κατασκευαστική εταιρεία «...».

ε. Ομοίως αγνοείται από τη Φορολογική Αρχή ότι οι συμβατικές του υποχρεώσεις έναντι της εταιρείας «...», απαιτούσαν την υπεργολαβική ανάθεση μέρους του αναληφθέντος έργου, ως προς το οποίο δεν διέθετε τις τεχνικές δυνατότητες ατομικής υλοποίησής του, εξ ου και πλήρως αιτιολογούνται τα όσα οι εταιρείες «...» και «...» του παρείχαν και περιγράφονται στα αντίστοιχα τιμολόγια. Το σύνολο των προαναφερθέντων πλήρως επιβεβαιώνεται διά Υπεύθυνης Δηλώσεως τρίτου, ανεξαρτήτου προσώπου, την οποία προσκομίζει και επικαλείται.

Επειδή στο άρθρο 72§11 εδάφιο 1^ο του ν. 4174/2013 (όπως αναριθμήθηκε το άρθρο 66 σε 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) ορίζεται ότι:

«11. 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν. 22.../94:

«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.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 22.../94 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή, ή

γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της ΕΕ ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή στο άρθρο 84§4 του ως άνω νόμου αναφέρεται ότι:

«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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

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

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

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

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 57§2 του Κώδικα Φ.Π.Α., όπως κυρώθηκε με το ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

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

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 49§3 εδάφιο 1ο του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α) 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 Δ.Ο.Υ., 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4337/2015 περί παράτασης προθεσμιών παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για

υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17§2 του ν. 3296/2004:

«2. 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 "αυτοελεγχόμενες" 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις υπ' αριθμ. 102/2001 και 100/2006 γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ και κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ (βλ. 1426/2000, 1425/2000, 14/94,279/92, κ.α.), συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία αυτά που περιέχονται στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής (έκθεση άλλης Δ.Ο.Υ. ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα), όταν από αυτά αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, που ήταν μεν στη διάθεση του οικονομικού εφόρου πλην, όμως, δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά τη συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή χωρίς τις σχετικές διασταυρώσεις η ανακάλυψη της εικονικότητας.

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων περαίωσε τη χρήση 2004 με τις διατάξεις του ν. 3296/2004, με τη διαδικασία του αυτοελέγχου.

Επειδή, στη Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας περιήλθαν τα υπ. αριθμ. πρωτ. .../20-06-2011 και .../11-02-2013 Πληροφοριακά Δελτία του Σ.Δ.Ο.Ε. καθώς και το υπ. αριθ. πρωτ. .../18-05-2009 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Π.Ε.Ε., τα οποία αποτελούν νέα- συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, και ως εκ τούτου ορθώς διενεργήθηκε επανέλεγχος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004, βάσει των αποτελεσμάτων του οποίου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή για τη διενέργεια του ως άνω επανελέγχου εκδόθηκε, εντός της δεκαετούς προθεσμίας, η υπ' αριθμ. .../17.12.2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, η υπό κρίση περίπτωση καταλαμβάνεται από την ενιαύσια παράταση του άρθρου 22 του ν.4337/2015.

Επειδή συνεπώς οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν εντός του χρόνου που το Δημόσιο είχε το δικαίωμα προς τούτο σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής είναι αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή στο άρθρο 19 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι:

«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, ...8, 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).

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) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από 23/06/2016 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ./Ε.Λ.Π. της ελεγκτούς της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, συγκεκριμένα στην ως άνω έκθεση ελέγχου ως προς την εκδότηρια επιχείρηση «...», Α.Φ.Μ. ..., με αντικείμενο εργασιών «Λιανικό εμπόριο τηλεπικοινωνιακού υλικού», αναφέρονται τα ακόλουθα:

- Δεν είχε καμία απολύτως δυνατότητα άσκησης εμπορικής ή άλλης δραστηριότητας καθώς δεν λειτουργούσε ως οργανωμένη επιχείρηση, δεν διατηρούσε εγκαταστάσεις, δεν απασχολούσε προσωπικό και ως εκ τούτου δεν υφίσταται καμία αμφιβολία ότι όλα τα φορολογικά της είναι εικονικά τα οποία εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.
- Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α., δηλώσεις Φ.Μ.Υ., αμοιβές τρίτων, συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών- προμηθευτών (ΚΕ.Π.Υ.Ο.) κ.τ.λ. και γενικά απέφευγε να εκπληρώσει τις προς το Δημόσιο υποχρεώσεις της.
- Ουδείς εκ των ληπτών των στοιχείων που εξέδωσε η ... κατέθεσε ότι γνώριζε ή συναλλάχθηκε ποτέ με την φερόμενη ως διαχειρίστριά της
- Από το περιεχόμενο των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εν λόγω επιχείρησης γίνεται αντιληπτό ότι αυτή παρουσιάζει απίθανο πολυμερισμό καθώς καταλαμβάνει πάσης φύσεως εμπορεύματα και υπηρεσίες. Με άλλα λόγια, πουλάει σε τεράστιες ποσότητες πάσης φύσεως είδη, παρέχει πάσης φύσεως υπηρεσίες (διαφημιστικές, επισκευής υπολογιστών, συντήρησης δικτύων, διεξαγωγής σεμιναρίων, επιμόρφωσης υπαλλήλων, επισκευής ψυγείων, συντήρησης τροφίμων, κατασκευές ιστοσελίδων, τοποθέτησης ηλεκτρολογικού εξοπλισμού κ.λ.π.), σύμφωνα πάντα με τις ανάγκες και το αντικείμενο εργασιών της εκάστοτε λήπτριας επιχείρησης σε εικονικά τιμολόγια.
- Ο σκοπός λειτουργίας της εν λόγω επιχείρησης υπήρξε αποκλειστικά και μόνο η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, ενώ είναι απολύτως βέβαιο ότι τα φορολογικά στοιχεία στο σύνολό τους εκδόθηκαν από αυτήν για να αποτελέσουν στοιχεία ευκολίας, με αποκλειστικό σκοπό την χρησιμοποίησή τους από τους αντισυμβαλλόμενους προκειμένου να ιδιοποιηθούν τον αναλογούντα Φ.Π.Α. και παράλληλα να εφαρμόσουν διογκωμένα έσοδα και έξοδα αντίστοιχα.

Επειδή περαιτέρω ως προς την εκδότρια επιχείρηση «...», Α.Φ.Μ. ..., με αντικείμενο εργασιών «κατασκευαστική εταιρεία», στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρονται τα ακόλουθα:

- Στη χρήση 2004 εξέδωσε φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 480.460,00 € ενώ από τα δεδομένα των καταστάσεων πελατών- προμηθευτών δεν προκύπτουν αγορές.
- Σύμφωνα με την από 17/01/2008 έκθεση ελέγχου της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων, η ως άνω εκδότρια επιχείρηση: α) υπέβαλε την υπ. αριθ. .../02-09-2004 δήλωση έναρξης εργασιών στη Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά, με αντικείμενο εργασιών Υπηρεσίες εκπόνησης τεχνικών μελετών, β) δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και δηλώσεις Φ.Μ.Υ., γ) έχει υποβάλει μόνο ορισμένες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. στις χρήσεις 2004, 2005 και 2006, δ) δεν έχει υποβάλει δήλωση μεταβολής ή διακοπής εργασιών, ε) δε βρέθηκε να λειτουργεί ποτέ, αν και αναζητήθηκε επανειλημμένως από τον έλεγχο, στη δηλωθείσα ως έδρα της, στ) το συμφωνητικό μίσθωσης της επαγγελματικής έδρας υπέγραψε ο του ... με Α.Φ.Μ. ..., ζ) η ιδιοκτήτρια του ακινήτου δήλωσε προφορικά ότι η επιχείρηση δεν λειτούργησε ποτέ στην εν λόγω διεύθυνση και είχε εξαφανιστεί αφήνοντας χρέη (κοινόχρηστα και ενοίκια).

- Περαιτέρω στην ως άνω έκθεση ελέγχου αναφέρονται τα ακόλουθα: «Σύμφωνα με το συγκεντρωθέν από την Ασφάλεια προανακριτικό υλικό, ομάδα ατόμων, κυρίως Κυπρίων υπηκόων, ιδρύοντας εταιρείες- φαντάσματα και εκδίδοντας εικονικά φορολογικά στοιχεία, συμμετείχαν σε έκνομες ενέργειες, όπως λαθρεμπορία πολύτιμων μετάλλων, τροφοδότηση άλλων επιχειρήσεων με εικονικά τιμολόγια, ιδιοποίηση Φ.Π.Α. κ.λ.π.. Από την έρευνα της Ασφάλειας διαπιστώθηκε, ότι οι εταιρείες που ίδρυσαν: α) υφίστανται, ως προς την συγκρότηση και σύστασή τους, β) άλλες είναι ανύπαρκτες στις διευθύνσεις, που εμφανίζονται ότι εδρεύουν, γ) άλλες είναι υπαρκτές αλλά ανενεργές και υφίστανται στις διευθύνσεις, που εμφανίζονται ότι εδρεύουν, πλην όμως χωρίς καμία δραστηριότητα, ενώ τα ενοικιαζόμενα ακίνητα είναι κενά, χωρίς εμπορεύματα, και σε αυτά προσέρχονταν κατά καιρούς διάφορα άτομα, τα οποία παραλάμβαναν μόνο την αλληλογραφία και αποχωρούσαν, δ) κοινό χαρακτηριστικό των εταιρειών αυτών είναι ότι χρησιμοποιούν ίδιες σταθερές και κινητές τηλεφωνικές γραμμές οι περισσότερες των οποίων εκτρέπονται σε τηλεφωνικές γραμμές οι οποίες φέρονται ως τηλέφωνα επικοινωνίας κάποιων εκ των «εταιρειών» αυτών. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η λειτουργία των επιχειρήσεων αυτών, πραγματοποιείται μέσω τηλεφώνων και όχι από τις δηλωθείσες έδρες τους, φαινόμενο που υφίσταται σε παρόμοιες υποθέσεις φοροδιαφυγής (τύπου CAROUSEL). Το συγκεκριμένο κύκλωμα των Κυπρίων υπηκόων έχει απασχολήσει από χρόνια την Υπηρεσία μέσω εταιρειών που ίδρυε, είτε με την έκδοση εικονικών τιμολογίων, είτε με την συμμετοχή του σε λαθρεμπορία χρυσού, αργυρού και πολύτιμων μετάλλων.

- Επιπλέον οι επιχειρήσεις αυτές εμπλέκονται σε εικονικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές χρυσού και αργυρού, σε εικονικές συναλλαγές εμπορίας οικοδομικών υλικών, αγροτικών και κτηνοτροφικών προϊόντων, καρτών χρόνου κινητής τηλεφωνίας καθώς και παροχή υπηρεσιών σε κατασκευαστικές επιχειρήσεις και οικειοποιούνται τον οφειλόμενο Φ.Π.Α.

- Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. .../05.04.2006 ΕΜΠ έγγραφο της ΔΥΟ Ε' Πειραιά, η οποία διενήργησε έλεγχο μετά την προσπάθεια ίδρυσης εταιρειών στη χωρική της αρμοδιότητα, από μέλη του κυκλώματος, «οι παρακάτω ... του ..., ... του ... και ... -, διακινούσαν έγγραφα, σφραγίδες, πιστωτικές κάρτες πολλών επιχειρήσεων και προσώπων μεταξύ των οποίων και της εταιρείας ...- ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ - ..., ΠΕΙΡΑΙΑΣ, με Α.Φ.Μ. ..., αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Α' Πειραιά. Αυτό προέκυψε από το γεγονός ότι στοιχεία της επιχείρησης βρέθηκαν στην κατοχή τους κατά τον έλεγχο της ασφάλειας το έτος 2006... Επίσης η επιχείρηση ..., δε δραστηριοποιήθηκε ποτέ, ούτε βρέθηκε, όπως προκύπτει από την πορισματική αναφορά. Επίσης δεν εμφανίζει καθόλου αγορές. Από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος, καθώς και τα όσα ετέθησαν υπόψη του κατά τη διαδικασία της αναζήτησης των στοιχείων της υπόθεσης, οδηγούν στο ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ ότι η επιχείρηση ... εκδίδει εικονικά τιμολόγια για συναλλαγές οι οποίες είτε δεν πραγματοποιήθηκαν, είτε πραγματοποιήθηκαν από διαφορετικά πρόσωπα, με

σκοπό να διευκολύνει τις λήπτριες επιχειρήσεις ώστε να εμφανίζουν αυξημένες δαπάνες, με συνέπεια την μείωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων...»

Επειδή από την από 23/06/2016 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ./Ε.Λ.Π. της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, ως προς την επιχείρηση «...», Α.Φ.Μ. ..., με αντικείμενο εργασιών «Εμπόριο λογισμικού – επεξεργασία δεδομένων», προκύπτουν τα κάτωθι:

- Το πληροφοριακό δελτίο για την εταιρεία «...» με Α.Φ.Μ. ..., προέρχεται από την ίδια έρευνα που διενεργήθηκε και στην ως άνω αναφερόμενη εταιρεία «...», η οποία συντελέστηκε βάσει της με αριθμό ... Εισαγγελικής Παραγγελίας του Πρωτοδικείου Αθηνών με αντικείμενο τον έλεγχο της νομιμότητας της λειτουργίας διαφόρων εταιρειών.

- Στην από 20/07/2011 Έκθεση Ελέγχου του ΣΔΟΕ αναφέρονται τα εξής: «....Από την ανωτέρω έρευνα της υπηρεσίας μας, σε εξήντα τρεις (63) από τις εταιρείες που αναφέρονται στα κατασχεθέντα έγγραφα – μεταξύ των οποίων και οι εκδότριες εταιρείες – οπισθογράφοι των επίμαχων επιταγών – προέκυψαν τα ακόλουθα: α) υφίστανται ως προς τη συγκρότηση – σύστασή τους με έναρξη των δραστηριοτήτων τους, οι πλείστες κατά το χρονικό διάστημα από το έτος 2004 έως το 2005, β) είτε είναι ανύπαρκτες στις διευθύνσεις όπου εμφανίζεται ότι εδρεύουν και γ) είτε είναι υπαρκτές, ωστόσο όμως ανενεργές, υφίστανται δηλαδή στις υπό εξακριβωση διευθύνσεις, πλην όμως χωρίς καμία δραστηριότητα, παρά μόνο ως ενοικιαζόμενα ακίνητα στα οποία στεγάζονται και είναι κενά, χωρίς δηλαδή εμπορεύματα. Όπως εξακριβώθηκε, στις εταιρείες αυτές προσέρχονται κατά καιρούς διάφορα άτομα μόνο για την αλληλογραφία, την οποία παραλαμβάνουν και αποχωρούν. Στα κατασχεθέντα από την Διεύθυνση Ασφαλείας Αττικής την 05/09/2006 βρέθηκε η σφραγίδα της ελεγχόμενης « ...» (στα ίδια κατασχεθέντα είχε βρεθεί και η σφραγίδα της εταιρείας ...).

- Επιπλέον, από την ίδια ως άνω έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι, «....οι παρακάτω αναφερόμενοι, ..., ... και ..., διακινούσαν έγγραφα, σφραγίδες, πιστωτικές κάρτες κ.τ.λ. πολλών (εκατόν εξήντα περίπου) επιχειρήσεων και προσώπων, μεταξύ των οποίων και της ελεγχόμενης ..., εμπορία λογισμικού – επεξεργασία δεδομένων. Αυτό προέκυψε από το γεγονός ότι στοιχεία της εν λόγω επιχείρησης βρέθηκαν στην κατοχή των τριών προαναφερθέντων προσώπων κατά τον έλεγχο της ασφάλειας το έτος 2006. Επίσης ο ..., ερωτηθείς σχετικά με τις εταιρείες που αναφέρονται στα κατασχεθέντα έγγραφα, κατέθεσε ότι δεν γνωρίζει τον αριθμό και τις επωνυμίες αυτών, ωστόσο όμως γνωρίζει ότι ουδέποτε λειτούργησαν. ... Επίσης η επιχείρηση ..., **δεν** δραστηριοποιήθηκε ποτέ, ούτε και βρέθηκε όπως προκύπτει από την επισυναπτόμενη πορισματική αναφορά. Επίσης δεν εμφανίζει καθόλου αγορές (ενώ από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών προκύπτει ότι εξέδωσε σαράντα οχτώ (48) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας € 576.468,43). Από τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος, καθώς και τα όσα ετέθησαν υπόψη του κατά την διαδικασία της αναζήτησης των στοιχείων της υπόθεσης, οδηγούν στο συμπέρασμα ότι η επιχείρηση ... εκδίδει εικονικά τιμολόγια, για συναλλαγές οι οποίες, είτε δεν

πραγματοποιήθηκαν, είτε πραγματοποιήθηκαν από διαφορετικά πρόσωπα, με σκοπό να διευκολύνει τις λήπτριες επιχειρήσεις ώστε να εμφανίζουν αυξημένες δαπάνες, με συνέπεια τη μείωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.»

Επειδή στη σελίδα 18 της από 23/06/2016 οικείας έκθεσης ελέγχου αναφέρεται ότι κατά τον έλεγχο των χειρόγραφα εκδιδόμενων αποδείξεων είσπραξης των εταιρειών «...» και «...» για τις οποίες έγινε αναφορά ανωτέρω, διαπιστώθηκε ότι αυτές έχουν εκδοθεί από το ίδιο πρόσωπο, την ίδια μέρα, καθότι έχουν τον ίδιο γραφικό χαρακτήρα, γεγονός που καταδεικνύει ότι ανήκουν στο ίδιο κύκλωμα έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων και εικονικής εξόφλησης των συναλλαγών αυτών.

Επειδή εκ των ανωτέρω σαφώς συνάγεται ότι οι εκδότριες επιχειρήσεις «...» και «...» σε καμία περίπτωση δεν ήταν σε θέση να υλοποιήσουν τις εργασίες, που υπεργολαβικά φέρεται ότι τους ανέθεσε ο προσφεύγων, καθόσον ο ίδιος δεν διέθετε τις τεχνικές δυνατότητες ατομικής υλοποίησής τους, ο σχετικός ισχυρισμός του προβάλλεται αβάσιμα.

Επειδή, περαιτέρω, από τα αναφερόμενα στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι όλες οι εκδότριες επιχειρήσεις δεν διέθεταν τη δυνατότητα να διενεργήσουν ουδεμία εκ των επίμαχων συναλλαγών, καθώς δεν ήταν συναλλακτικά υπαρκτές, αλλά δημιουργήθηκαν αποκλειστικά και μόνο για την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία στο σύνολό τους εκδόθηκαν για να αποτελέσουν στοιχεία ευκολίας, με αποκλειστικό σκοπό την χρησιμοποίησή τους από τους αντισυμβαλλόμενους προκειμένου να ιδιοποιηθούν τον αναλογούντα Φ.Π.Α. και παράλληλα να εφαρμόσουν διογκωμένα έσοδα και έξοδα αντίστοιχα.

Επειδή από τον έλεγχο του ΣΔΟΕ προέκυψαν τα κάτωθι:

1. Ως προς την εταιρεία «...»: «... Η επιχείρηση έχει ανοίξει τους παρακάτω λογαριασμούς: ... Στην τράπεζα EUROBANK τον υπ. αριθ. ... λογαριασμό όψεως. Διαβιβάσθηκε σχετικό δελτίο πληροφοριών αριθμός πρωτ. .../08-03-2011 στην τράπεζα για περισσότερες πληροφορίες. Η εν λόγω τράπεζα με το με αριθμό πρωτ. ... έγγραφό της μας διαβίβασε την κίνηση του λογαριασμού, από τον οποίο προκύπτει ότι κάθε κατάθεση την ακολουθούσε μια αντίστοιχη ανάληψη. Οι καταθέσεις αφορούν τους εμφανιζόμενους ως πελάτες της ελεγχόμενης».

2. Ως προς την εταιρεία «...»: «... Η επιχείρηση έχει ανοίξει σε τράπεζες τους παρακάτω λογαριασμούς , για τους οποίους διαβιβάσθηκαν σχετικά έγγραφα για παροχή πληροφοριών σχετικά με αυτούς στις αντίστοιχες τράπεζες: ... 2)ALPHA BANK λογαριασμός όψεως ... και στάλθηκε το με αριθμό πρωτ. .../08-03-2011 έγγραφο για παροχή πληροφοριών. Η εν λόγω τράπεζα έως και την ημέρα σύνταξης της παρούσας έκθεσης δεν μας είχε ενημερώσει για την κίνηση του πιο πάνω λογαριασμού. ... Από τα μέχρι τώρα στοιχεία που μας διαβίβασαν οι τράπεζες προκύπτει ότι η ελεγχόμενη, προκειμένου να παρουσιάσει τις συναλλαγές της ως πραγματικές, προσπαθεί να δημιουργήσει μόνη της εικονικά αποδεικτικά τραπεζικά στοιχεία,

καταθέτοντας η ίδια στους τραπεζικούς της λογαριασμούς χρήματα, για τα οποία ταυτόχρονα προβαίνει στην ανάληψή τους ή τη μεταφορά τους στο λογαριασμό της ...».

Επειδή ο προσφεύγων, σχετικά με την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων εκδόσεως των ως άνω εκδοτριών επιχειρήσεων, προσκομίζει δελτία κατάθεσης σε λογαριασμούς αυτών ως κάτωθι:

1. Για το ΤΠΥ 5/07-10-2004, εκδόσεως της εταιρείας «...», συνολικής αξίας € 9.440,00, Δελτίο Κατάθεσης στον λογαριασμό πελάτη «...» ..., ολικής εξόφλησης του ανωτέρω τιμολογίου την 03/12/2004, στο υποκατάστημα της Τράπεζας EUROBANK στο Σύνταγμα (Φιλελλήνων) (υπ' αριθ. .../03-12-2004 χειρόγραφη απόδειξη εισπραξης από την εκδότρια εταιρεία).

2. Για τα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών 22/04-10-2004, 24/06-10-2004 & 25/07-10-2004 εκδόσεως της εταιρείας «...» συνολικής αξίας € 8.024,00, € 8.968,00 και € 10.148,00 αντίστοιχα, Δελτία Κατάθεσης στον λογαριασμό πελάτη «Α...» ..., ολικής εξόφλησης των ανωτέρω τιμολογίων την 03/12/2004, στο υποκατάστημα της Τράπεζας ALPHA BANK στο Σύνταγμα (Φιλελλήνων) (υπ' αριθ. .../03-12-2004 αποδείξεις εισπράξεως από την εκδότρια εταιρεία).

Επειδή συνεπώς ορθώς η Ελεγκτική Αρχή απέρριψε τον τραπεζικό τρόπο εξοφλήσεως των επίμαχων τιμολογίων, καθόσον προκύπτει ότι το κύκλωμα εκδόσεως εικονικών τιμολογίων είχε ανοίξει πληθώρα τραπεζικών λογαριασμών, μεταξύ των οποίων και οι ανωτέρω, για να προσδώσει αληθοφάνεια στις συναλλαγές που πραγματοποιούσε.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση και σύμφωνα με πάγια νομολογία, η κρίση περί της εικονικότητας μια συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται η φορολογική αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε στοιχείου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 27/07/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2004- 31/12/2004:

α) Κ.Β.Σ.:

Πρόστιμο του άρθρου 7§3 περ. ζ' του Ν. 4337/2015: $36.500,00 * 40\% = 14.600,00 \text{ €}$

β) ΕΙΣΟΔΗΜΑ:

Φόρος Εισοδήματος	12.840,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	15.408,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	28.248,00 €

γ) Φ.Π.Α.:

Φ.Π.Α.	8.825,35 €
--------	------------

Πρόσθετος Φ.Π.Α. λόγω ανακρίβειας (120%)	10.590,42 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	19.415,77 €

δ) Ειδικό πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν. 2523/1997: $6.570,00 \text{ €} \times 3 = 19.710,00 \text{ €}$

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι 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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).