



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604529
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 22/11/2016

Αριθμός απόφασης: 3910

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 αριθμ. 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 με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων - Αρθρ. 7 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 - 31/12/2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων - Αρθρ. 7 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 - 31/12/2008, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 πρόστιμο συνολικού ποσού 290.812,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 7§3 του ν.4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 18§2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§ 4 και 20§5 του ν. 2523/1997.

Οι παραβάσεις αφορούν σε :

- λήψη από τον προσφεύγοντα είκοσι πέντε (25) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 290.812,00 € πλέον Φ.Π.Α. 55.244,88 €, βάσει της υποβληθείσας συγκεντρωτικής κατάστασης τιμολογίων πελατών-προμηθευτών, έκδοσης των επιχειρήσεων, ΑΦΜ και, ΑΦΜ
- συνέργεια στην έκδοση πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων, αξίας >880,00 € εκδόσεως της επιχείρησης και ενενήντα τριών (93) εικονικών φορολογικών στοιχείων, αξίας >880,00 € εκδόσεως της επιχείρησης

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου που αναφέρονται στην από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ.

Αφορμή για τη διενέργεια του ελέγχου αποτέλεσαν οι από 30/10/2015 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ με ID, ID και ID που αφορούν την προσφεύγουσα επιχείρηση, ΑΦΜ, από τις οποίες προκύπτει ότι η εν λόγω επιχείρηση υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

- Βάσει της έκθεσης ΚΒΣ με ID.....: α) έλαβε πέντε (5) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία στη χρήση 2004 από την επιχείρηση με ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 61.105,00 € πλέον Φ.Π.Α. 10.998,90 €, β) έλαβε δεκαέξι (16) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία στη χρήση 2005 από την επιχείρηση με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 185.911,70 € πλέον Φ.Π.Α. 35.323,22 €, γ) έλαβε εικοσιπέντε (25) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία στη χρήση 2007 από τις επιχειρήσεις με ΑΦΜ και με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 306.552,00 € πλέον Φ.Π.Α. 58.224,88 € και δ) έλαβε εικοσιπέντε (25) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία τιμολόγια στη χρήση 2008 από την επιχείρηση με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 290.812,00 € πλέον Φ.Π.Α. 55.254,28 €.

- Βάσει της έκθεσης ΚΒΣ με ID.....: α) στη χρήση 2007 συνήργησε στην έκδοση δέκα (10) εικονικών φορολογικών στοιχείων, β) στη χρήση 2008 συνήργησε στην έκδοση ενενήντα τριών (93) εικονικών φορολογικών στοιχείων, γ) στη χρήση 2009 συνήργησε στην έκδοση είκοσι (20) εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της επιχείρησης
- Βάσει της έκθεσης ΚΒΣ με ID.....: α) στη χρήση 2007 συνήργησε στην έκδοση τριάντα τεσσάρων (34) εικονικών φορολογικών στοιχείων, β) στη χρήση 2008 συνήργησε στην έκδοση πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων, γ) στη χρήση 2009 συνήργησε στην έκδοση οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της επιχείρησης

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Παραγραφή δικαιώματος Δημοσίου :

Η εντολή ελέγχου εξεδόθη το έτος 2016 και διενεργήθηκε ο έλεγχος, ενώ η επιχείρησή του έχει παύσει τη λειτουργία της από το έτος 2009, οπότε πρέπει να τεθεί η υπόθεση στο αρχείο.

2. Ο ίδιος δεν ήταν υποκρυπτόμενο πρόσωπο εικονικών φορολογικών στοιχείων για λογαριασμό της επιχείρησης και

- Όσα τιμολόγια έχουν εκδοθεί από τον προς αυτόν είναι αληθή κατά περιεχόμενο, καθώς κάθε φορολογικό στοιχείο, τιμολόγιο- δελτίο αποστολής, που εκδιδόταν προς αυτόν, αποτελούσε πραγματική αγορά ή παρεχόμενη υπηρεσία, πάντα δια μέσου του, μέσω άλλωστε του οποίου γνώρισε τον Αντίστοιχα ό,τι συναλλαγές πραγματοποιούσε με την επιχείρηση του και όποια παραγγελία ήθελε να πραγματοποιήσει επικοινωνούσε με τον εμφανιζόμενο σε εμένα ως υπάλληλο του

- Όσα τιμολόγια έχουν εκδοθεί από τον προς αυτόν είναι αληθή κατά περιεχόμενο, καθώς κάθε φορολογικό στοιχείο, τιμολόγιο- δελτίο αποστολής , που εκδιδόταν προς αυτόν, αποτελούσε πραγματική αγορά ή παρεχόμενη υπηρεσία, πάντα δια μέσου του Εάν υπήρχε εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη των φορολογικών στοιχείων που ιστορείται στο υπηρεσιακό σημείωμα ελέγχου δεν μπορούσε να το ελέγξει και κατά συνέπεια ούτε να το γνωρίζει.

Επειδή, με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ.11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών προστίμων, προΐσχουσες 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 της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Ν 2523/97, ορίζεται ότι:

«5. 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 Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρ. 84§§1 και 4 περ.β' και του ν.2238/1994 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.»

«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:

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 68§2 περ. α και β του ν.2238/94 (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 Ν.3522/2006, (ΦΕΚ Α 276/22.12.2006) και ισχύει σύμφωνα με την περίπτ. ζ' του άρθρου 39 του ιδίου νόμου για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από την δημοσίευση του παρόντος (22.12.06) και μετά), 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 οποιοδήποτε 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...»

Επειδή με τους παρακάτω νόμους παρατάθηκε διαδοχικά το δικαίωμα του δημοσίου ως ακολούθως :

- Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 παρ.5 του ν. 4141/2013 «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά».
- Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22§β' του ν. 4203/2013 οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:
 - α).....

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 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 22 του ν.4337/2015 :

«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 72§3 του ν.4174/2013 :

«3. Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογούμενου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία.

Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.»

Επειδή, όπως αναγράφεται στη σελ. 45 της οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. «...η επιχείρηση έχει περαιώσει με το σημείωμα του Ν3888/2010 για τις χρήσεις 2004 έως και 2009.....».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 9§4 του ν.3888/2010 :

«4. 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.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1147/2010 «Περαίωση Ν.3888/10-Οδηγίες εκούσιας κατάργησης φορολογικών διαφορών» στο κεφάλαιο 9 περίπτωση 4 εδάφια πρώτο και δεύτερο :

«4. 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 νόμου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος.

Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την 13.10.2010 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 επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία που είχαν παραληφθεί ή κατασχεθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχε ολοκληρωθεί ο έλεγχος τους μέχρι την ημερομηνία αυτή.

.....».

Επειδή κατά την έννοια των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 68 του ΚΦΕ και 49§3 ν.2859/2000, «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, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣτΕ 279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986).

Επειδή γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμοδίου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπ' όψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ 2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ 588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣτΕ 2985-88/1981).

Επειδή ιδιαιτέρως 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 στη 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 μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως** (ΣτΕ 1426/2000).

Επειδή, με την αρ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (ΠΟΛ 1100/10-4-2001) έγινε δεκτό ότι:

α) Κατά την έννοια των άρθρ. 68 παρ. 2 του ν.2238/94 και 39 παρ. 3 ν.1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παρ. 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 ύπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στη με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ 1069048 ΕΞ 2014/2-5-2014 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ :

«9. Στις περιπτώσεις που στις Δ.Ο.Υ. έχουν διαβιβασθεί **εκθέσεις ελέγχου από το Σ.Δ.Ο.Ε.** με ημερομηνία θεώρησης μέχρι 31.12.2013 και δεν έχουν εκδοθεί καταλογιστικές πράξεις μέχρι την ως άνω ημερομηνία, επειδή από 1.1.2014 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του ν.4174/2013, **οι εκθέσεις ελέγχου θα θεωρούνται από τη Δ.Ο.Υ. δελτία πληροφοριών** θα εκδίδεται νέα εντολή ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. (σχετ. διατ. ν.4254/2014 Κεφ.Α άρθρο. πρώτο, παράγραφος Δ, υποπαράγραφος Δ2) θα κοινοποιείται στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου ή προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου και γενικά θα ακολουθείται χωρίς παρέκκλιση η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του ν.4174/2013 λαμβάνοντας σε κάθε περίπτωση υπόψη τις απόψεις του φορολογούμενου. **Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν εφαρμογή και για τις εκθέσεις ελέγχου του ΣΔΟΕ με ημερομηνία θεώρησης μετά την 1/1/2014** εφόσον δεν τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 και 62 του ν. 4174/2013.».

Επειδή, από τα στοιχεία του φυσικού φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι το ΣΔΟΕ κατόπιν των με αριθμ., και εντολών διενήργησε έλεγχο στους, και για έκδοση ΥΣΕ από επεξεργασία συγκεντρωτικών καταστάσεων. Ο έλεγχος προέβη σε σειρά **ελεγκτικών ενεργειών και διασταυρωτικών επαληθεύσεων** μέσα από τις οποίες διαπίστωσε ότι τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από τους ως άνω, είναι εικονικά. Κατά την εξέλιξη δε της ελεγκτικής διαδικασίας προέκυψε η σχέση του προσφεύγοντος με τις ανωτέρω διαπιστώσεις, λαμβάνοντας υπ'όψιν και **εκθέσεις ένορκης εξέτασης μαρτύρων.**

Συνετάγη δε η με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ σύμφωνα με την οποία ο είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων, η οποία αποτέλεσε αφορμή για τη διενέργεια του **επανελέγχου** στον προσφεύγοντα – λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Εκδόθηκε δε η υπ'αριθμ. **/15-09-2015** εντολή ελέγχου από την ίδια ως άνω Υπηρεσία στον προσφεύγοντα-λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων και ενώ ήταν ήδη σε εξέλιξη ο έλεγχος και για τους εκδότες και Σύμφωνα με τις με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεις ελέγχου της ίδιας ως άνω Υπηρεσίας, οι και είναι εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων και μεταξύ των πελατών τους περιλαμβάνεται και ο προσφεύγων.

Επειδή 1) η με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ με ελεγχόμενο τον, 2) η με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ με ελεγχόμενο τον και 3) η με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ με ελεγχόμενο τον, αποτελούν **συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρ. 68§2 του ν.2238/1994.**

Επειδή μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου από το ΣΔΟΕ στον προσφεύγοντα συνετάγησαν οι από 30/10/2015 εκθέσεις ελέγχου-επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ με ID 1), 2) και 3), των ελεγκτών της ίδιας Υπηρεσίας και, οι οποίες απεστάλησαν αντίστοιχα με τα με αριθμ., και δελτία πληροφοριών στη Δ.Ο.Υ.

Ακολούθως η Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την αριθμ./22-03-2016 **εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου** εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων προς τον προσφεύγοντα για τις χρήσεις 2004 έως και 2009 κατά το χρόνο ισχύος των διατάξεων του άρθρου 22 του ν.4337/2015.

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το 2016 και **εντός της προβλεπόμενης από τις ανωτέρω διατάξεις νόμου προθεσμίας του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση αυτής, κατ'εφαρμογή των διατάξεων του άρθρ. 84§2 του ν.2238/1994.**

Επειδή επικουρικά όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, με τις διατάξεις του με τις μεταβατικές διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παρ.11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«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 της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 :

«3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 περ. ε' του ν.4174/2013 :

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

ε) η έκδοση **εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών**. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση.

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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 73 του ιδίου ως άνω νόμου :

« Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ'ιδίαν διατάξεις.».

Επειδή εν προκειμένω, για τη χρήση 2008, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής του άρθρ. 84 του ν.2238/1994, καθόσον πρόκειται για συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρ. 68§2 του ν.2238/1994. Επομένως, κατά τη θέση του ν.4174/2013 σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί και έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 περί εικοσαετούς παραγραφής.

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω εκτεθέντων όλοι οι εκ του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 εδάφιο πρώτο του Ν 2523/97 :

«**4.**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 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§2 του ν.186/1992 :

«**2.** Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να **στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού** ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή στην παράγραφο 9 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ (π.δ. 186/92) ορίζεται ότι :

«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, όπως προκύπτει από την από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., η κρίση περί της εικονικότητας στο σύνολό τους των επίμαχων

φορολογικών στοιχείων, προήλθε κατόπιν του συνόλου των διαπιστώσεων, του διενεργηθέντος ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. στον προσφεύγοντα, ο οποίος έλαβε υπόψιν του το πόρισμα του διενεργηθέντος ελέγχου από το Σ.Δ.Ο.Ε. στον προσφεύγοντα, στον και στον

Συγκεκριμένα από τον διενεργηθέντα από το Σ.Δ.Ο.Ε. στον προσφεύγοντα αναφορικά με την εκδότρια επιχείρηση, προκύπτει με πλήρη τεκμηρίωση ότι αυτός είναι **συναλλακτικώς ανύπαρκτος** και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, καθόσον :

1. Η επιχείρηση δήλωσε έναρξη εργασιών την 17/12/2007.

2. Έχει θεωρήσει τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία.

3. Έχει υποβάλλει εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ και δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τα έτη 2007, 2008 και 2009 και έχει υποβάλει συγκεντρωτική κατάσταση πελατών-προμηθευτών έτους 2009. Το έτος 2007 στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος δήλωσε ακαθάριστα έσοδα ύψους 207.065,00 €, το έτος 2008 ύψους 959.682,37 € και το έτος 2009 ύψους 268.301,03 €.

4. Από τον έλεγχο συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών τρίτων επιχειρήσεων διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση δηλώνεται ως πελάτης με τη συνολική καθαρή αξία συναλλαγών κατά τα έτη 2007 έως και 2009 να ανέρχεται στο ποσό των 15.949,36 €. Παρ'όλα αυτά βάσει συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών τρίτων επιχειρήσεων εμφανίζεται να έχει πωλήσεις σε καθαρή αξία 1.224.226,00 €. Οι πωλήσεις όπως δηλώνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών τρίτων επιχειρήσεων συμπίπτουν με τα ακαθάριστα έσοδα όπως δηλώνονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος των αντίστοιχων ετών. Αυτό που δεν συμβαδίζει είναι τα δηλωθέντα έξοδα αφού οι αγορές όπως αποτυπώνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών-προμηθευτών τρίτων επιχειρήσεων είναι ελάχιστες σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος. Στον παρακάτω πίνακα αποτυπώνεται το περιεχόμενο των υποβληθεισών δηλώσεων φόρου εισοδήματος :

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΧΡΗΣΗ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΚΕΡΔΗ
2010	2009	207.065,00	22.710,16 €
2009	2008	959.682,37	11.030,19 €
2008	2007	268.301,03	29.513,11 €
	ΣΥΝΟΛΑ	1.435.048,40	63.253,46 €

Το έτος 2009 είναι το μοναδικό έτος που η επιχείρηση υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση τιμολογίων πελατών-προμηθευτών και δηλώνει ως προμηθευτές επιχειρήσεις που έχουν κριθεί από τον έλεγχο ως εκδότες πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ή επιχειρήσεις που συγκεντρώνουν ισχυρές ενδείξεις εικονικότητας αφού δεν εμφανίζουν αγορές και έχουν πωλήσεις καθαρής αξίας εκατοντάδων χιλιάδων ευρώ. Καμία από τις φερόμενες ως προμηθευτές έτους 2009 δεν δηλώνουν την επιχείρηση ως πελάτη τους.

5.Ο έλεγχος με την υπ'αριθμ. εντολή μετέβη στη δηλωθείσα έδρα της επιχείρησης επί της οδού Βάσει υπεύθυνης δήλωσης του κ., πατέρα του ιδιοκτήτη του εν λόγω ακινήτου, ο κ. δραστηριοποιήθηκε στη συγκεκριμένη διεύθυνση έδρας για τρεις περίπου μήνες. Στην εν λόγω υπεύθυνη δήλωση ο κ., ο οποίος διαμένει επί της οδού, οδός κάθετη

στην έδρα της, δηλώνει ότι δεν παρατηρήθηκε ουδέποτε συναλλακτική δραστηριότητα σε χονδρικό εμπόριο.

6. Ο έλεγχος απέστειλε το με αριθμ. πρωτ. /24-09-2013 έγγραφο στο ΙΚΑ και το αρμόδιο υποκατάστημα με το με αριθμ. πρωτ. /11-06-2015 έγγραφο πληροφόρησε τον έλεγχο η εν λόγω επιχείρηση είναι αναπόγραφη, ήτοι δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό. Παρ'όλα αυτά από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία φέρεται να έχει πραγματοποιήσει ηλεκτρολογικές εργασίες σε διάφορα μέρη της επικράτειας μεγάλης αξίας, έργα που απαιτούν εργατικό προσωπικό.

7. Το σύνολο των τιμολογίων φέρεται να εξοφλήθηκαν με μετρητά.

8. Ο κ. στην από έκθεση ένορκης εξέτασης μάρτυρα κατέθεσε ότι δεν λειτούργησε ποτέ η ατομική του επιχείρηση και αρνείται ότι έχει εκδώσει αυτός τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

Επιπροσθέτως, από τον διενεργηθέντα από το Σ.ΔΟ.Ε. στον προσφεύγοντα αναφορικά με την εκδότρια επιχείρηση, προκύπτει με πλήρη τεκμηρίωση ότι αυτός είναι **συναλλακτικός ανύπαρκτος** και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, καθόσον :

1. Η επιχείρηση δήλωσε έναρξη εργασιών την 10/09/2007.

2. Έχει υποβάλλει εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2007 και περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. τα πρώτα τρίμηνα του 2008. Κατά τη διάρκεια δραστηριότητας της ατομικής του επιχείρησης δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φόρου εισοδήματος, δηλώσεις Φ.Μ.Υ. και συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών – προμηθευτών.

3. Από τον έλεγχο συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών τρίτων επιχειρήσεων διαπιστώθηκε ότι δηλώνεται ως πελάτης μόνο από την επιχείρηση το έτος 2007 με καθαρή αξία συναλλαγών 400,00 €. Συνεπώς, κατά την ελεγχόμενη περίοδο δεν εμφανίζει αγορές εμπορευμάτων, ούτε αγορές από το εξωτερικό. Παρ'όλα αυτά βάσει συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών τρίτων επιχειρήσεων εμφανίζεται να έχει κατά τα έτη 2007-2009 συνολικές πωλήσεις σε καθαρή αξία 550.908,71 €, όπως απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα :

ΕΤΟΣ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
2007	34	404.697,51 €
2008	5	53.100,00 €
2009	8	93.111,20 €

4.Ο έλεγχος με την υπ'αριθμ. εντολή μετέβη στη δηλωθείσα έδρα του επί της οδού και δεν ευρέθη. Μετά από τηλεφωνική επικοινωνία με την ιδιοκτήτρια του γραφείου, κα, σύζυγο του κ., προσήλθε ο στα γραφεία του ΣΔΟΕ την 02/07/2015.

5. Ο κ. στην από 02/07/2015 έκθεση ένορκης εξέτασης μάρτυρα κατέθεσε ότι ποτέ δεν λειτούργησε η ατομική του επιχείρηση.

6. Ο έλεγχος απέστειλε το με αριθμ. πρωτ. /24-09-2013 έγγραφο στο ΙΚΑ και το αρμόδιο υποκατάστημα με το με αριθμ. πρωτ. /09-10-2013 έγγραφο πληροφόρησε τον έλεγχο η εν λόγω επιχείρηση είναι αναπόγραφη, ήτοι δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό.

7. Το σύνολο των τιμολογίων φέρεται να εξοφλήθηκαν με μετρητά.

Επιπλέον από τον διενεργηθέντα ως άνω έλεγχο στον προσφεύγοντα, στον οποίο απεστάλησαν ο οι υπ' αριθμ. /19-10-2012 και /19-10-2012 προσκλήσεις στις οποίες μεταξύ άλλων του ζητούσε ο έλεγχος να επιδείξει το σύνολο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων, διαπιστώθηκαν τ' ακόλουθα:

- Ο κ. με την από 12/11/2012 υπεύθυνη δήλωση δήλωσε ότι έχει απολέσει το σύνολο των εν λόγω βιβλίων και στοιχείων. Ωστόσο, ουδέποτε δήλωσε την εν λόγω απώλεια στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., αν και είχε σαφή υποχρέωση προς τούτο.
- Τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως των επιχειρήσεων και συμπεριελήφθησαν στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. και εισοδήματος του προσφεύγοντος – λήπτη, αφού το σύνολο των αγορών και των εξόδων, όπως αποτυπώνονται στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων-πελατών-προμηθευτών βρέθηκαν στα έξοδα και στις εισροές των φορολογικών δηλώσεων των οικείων ετών.
- Η εξόφληση των τιμολογίων φέρεται να γινόταν με μετρητά και ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία που να στοιχειοθετούν διαφορετικό τρόπο εξόφλησης.

Κατά συνέπεια τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων είναι εικονικά στο σύνολό τους.

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 από τη σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ προκύπτει με σαφήνεια και πληρότητα ότι ο **εκδότης του επίμαχου φορολογικού στοιχείου ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτος** και δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

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, 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).

Άλλωστε, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος. (ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων δεν επικαλείται και δεν προσκομίζει στοιχεία που να αίρουν το πόρισμα του ελέγχου και να στοιχειοθετούν τον πραγματικό χαρακτήρα της συναλλαγής.

Επειδή επιπροσθέτως, ο έλεγχος καταλόγισε στον προσφεύγοντα παραβάσεις για συνέργεια στην έκδοση των φορολογικών στοιχείων με εκδότες τους και που κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους, λαμβάνοντας υπ'όψιν του εκθέσεις ένορκης εξέτασης μαρτύρων και συγκεκριμένα των, και

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 5§7 του ν.2523/1997 :

«7. Στο πρόστιμο που ορίζεται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού υπόκεινται και ο διευθυντής ή οπωσδήποτε άλλος μισθωτός των υποχρέων της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. ή ο νομικός ή ο λογιστικός ή ο φορολογικός ή ο οικονομικός σύμβουλος και εν γένει **κάθε τρίτος, ο οποίος αποδεδειγμένα συμπράττει στις πράξεις** ή στις παραλείψεις που έχουν ως συνέπεια τα βιβλία και στοιχεία να μην εμφανίζουν την πραγματική κατάσταση.

Το ίδιο πρόστιμο επιβάλλεται και σε εκείνον που υπογράφει τον ισολογισμό και το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης λογιστή -φοροτεχνικό, εφόσον δεν έχει τέτοιο δικαίωμα.».

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν είναι υποκρυπτόμενο πρόσωπο εικονικών φορολογικών στοιχείων για λογαριασμό των επιχειρήσεων και αλυσιτελώς προβάλλεται, καθόσον στον προσφεύγοντα καταλογίστηκαν παραβάσεις για συνέργεια στην έκδοση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων εκδόσεως των ως άνω επιχειρήσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 7§3 του ν.4334/2015 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρ. 5§7 ν.2523/1997, που κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή, υπάρχει πραγματική διαπίστωση από τη φορολογική αρχή των αποδιδόμενων παραβάσεων, όπως καταγράφεται στην ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου, με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, αφού εκθέτει σε αυτή, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία και συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση των διαπιστωθεισών παραβάσεων.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, 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 ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 01/01 -31/12/2008

A) Πρόστιμο άρθρ. 7§3 περ. β' ν.4337/2015 : 116.324,80 €
[290.812,00 € X 40 %]

B) Πρόστιμο άρθρ. 7§3 περ. ζ' ν.4337/2015
σε συνδυασμό με το άρθρ. 5 του ν.2523/1997 : 195,33 €
[586,00 € X 1/3]

Γ) Πρόστιμο άρθρ. 7§3 περ. ζ' ν.4337/2015
σε συνδυασμό με το άρθρ. 5 του ν.2523/1997 : 195,33 €
[586,00 € X 1/3]

Πρόστιμο συνολικού ποσού : 116.715,46 €

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α/α**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).