



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 24/06/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2352

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

ΦΑΞ : 2131604567

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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου Αθηνών, συνοικία «.....», οδός, κατά των υπ' αριθ.: α)2016 (αρ. Ελεγκτικής2016) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2000-31/12/2000, β)2016 (αρ. Ελεγκτικής2016) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001 και γ)2016 (αρ. Ελεγκτικής2016) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις υπ' αριθ.: α)2016 (αρ. Ελεγκτικής2016) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2000-31/12/2000, β)2016 (αρ. Ελεγκτικής2016) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001 και γ)2016 (αρ. Ελεγκτικής2016) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από2016 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2016 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ.2016 (αρ. Ελεγκτικής2016) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2000-31/12/2000, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 142.482.955 δρχ (418.145,14 €) πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 170.979.546 δρχ (501.774,16 €).

β) Με την υπ' αριθ.2016 (αρ. Ελεγκτικής2016) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 156.663.889 δρχ (459.761,96 €) πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 187.996.667 δρχ (551.714,36 €).

γ) Με την υπ' αριθ.2016 (αρ. Ελεγκτικής2016) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-

31/12/2002, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 102.015,37 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 122.418,44 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν έπειτα την από2016 οικεία έκθεση ελέγχου, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της οποίας, ο προσφεύγων έλαβε ογδόντα δύο (82) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 717.866.400 δρχ στη χρήση 2000, ογδόντα εννέα (89) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 803.755.310 δρχ στη χρήση 2001 και δεκαεννέα (19) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 524.545,82 € στη χρήση 2002. Συνεπεία αυτού κρίθηκαν τα βιβλία του προσφεύγοντος ανακριβή και επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές και εισροές.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή δικαιώματος Δημοσίου προς έκδοσης όλων των προσβαλλομένων πράξεων που αφορούν στις χρήσεις 2000-2002. Ειδικότερα η χρήση 2000 παραγράφηκε στις 31/12/2012, η χρήση 2001 παραγράφηκε στις 31/12/2013 και η χρήση 2002 παραγράφηκε στις 31/12/2015 και οι επόμενες παρατάσεις των ως άνω χρήσεων τυγχάνουν ανεφάρμοστες.
- Παντελής έλλειψη πραγματικής βάσης επιστηρίζουσας την απόδοση των παραβάσεων λήψης εικονικών στοιχείων. Ανεπίτρεπτη απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών στη βάση υποθετικών συλλογισμών. Ουδείς έλεγχος έγινε στην επιχείρησή μου αλλά ο έλεγχος στηρίχθηκε αποκλειστικά στα δελτία πληροφοριών που αφορούν τις εκδότριες και αυτό δεν δικαιολογείται από το γεγονός της μη προσκόμισης βιβλίων καθόσον νομίμως είχα καταστρέψει τα βιβλία και στοιχεία χρήσεων 2000-2002 λόγω περαίωσης.
- Επικουρικά, ως προς την ουσία, έγερση της ένστασης της παρ. 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997. Οι καταλογιστικές πράξεις πρέπει να εκδίδονται σε βάρος του υποκρυπτόμενου προσώπου και όχι σε βάρος του φερόμενου επιτηδευματία. Εν προκειμένω, η ατομική μου επιχείρηση δεν ανήκε ποτέ σε εμένα, παρά στον πατέρα μου και στην οποία ουδαμώς αναμείχθηκα. Συνεπώς, οι όποιες φορολογικές παραβάσεις (αν ευσταθούν) της ατομικής μου επιχείρησης όφειλαν να καταλογισθούν σε βάρος του πραγματικού φορέα της –υποκρυπτόμενου πατρός μου- και όχι σε βάρος μου.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997: *«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 κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία....»*

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 68 παρ. 2 του ν.2238/1994: «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 ή β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή...»

Επειδή σύμφωνα με την 2122/2012 απόφαση του ΣτΕ: Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣτΕ 451/1991).

Επειδή συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στην διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον για αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. (βλ. ΣτΕ 402/2014).

Επειδή ο προσφεύγων περαίωσε μεν με το υπ' αριθ.2003 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης τις χρήσεις 2000, 2001 και 2002 στις2005, πλην όμως περιήλθαν μεταγενέστερα στη Δ.Ο.Υ. τα ακόλουθα δελτία πληροφοριών:

α) το υπ' αριθ. 2009 Δελτίο Πληροφοριών του με συνημμένη την σχετική έκθεση ελέγχου ΚΒΣ για την επιχείρηση "....." με ΑΦΜ, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της οποίας η ως άνω επιχείρηση εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα στη χρήση 2001 πενήντα τέσσερα (54) εικονικά ως προς την συναλλαγή τιμολόγια πώλησης (ΤΠ-ΔΑ) συνολικής καθαρής αξίας 529.683.310 δρχ (ήτοι 1.554.463,13 €), ενώ στη χρήση 2002 εξέδωσε προς την επιχείρηση του προσφεύγοντος (5) πέντε

εικονικά ομοίως ως προς τη συναλλαγή τιμολόγια πώλησης-δελτία αποστολής συνολικής καθαρής αξίας 216.766,57 ευρώ.

β) το με αρ. πρωτ.2010 έγγραφο του με συνημμένη την έκθεση ελέγχου ΚΒΣ για την επιχείρηση "....." με ΑΦΜ, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της οποίας ο προσφεύγων έλαβε από την ως άνω εκδότρια επιχείρηση κατά τη χρήση 2000 εξήντα τρία (63) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 526.347.900 δρχ (ήτοι 1.544.674,69 €), ενώ κατά τη χρήση 2001 έλαβε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 6.460.000 δρχ (ήτοι 18.985,18 €).

γ) το με αρ. πρωτ.2010 έγγραφο του με συνημμένη έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) για την επιχείρηση "....." με ΑΦΜ....., σύμφωνα με την οποία η εν λόγω επιχείρηση εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα στη χρήση 2000 ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 10.140.000 δρχ (ήτοι 29.757,88 €).

γ) το υπ' αρ. πρωτ.2010 έγγραφο του με συνημμένη έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) για την επιχείρηση "....." με ΑΦΜ:....., σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της οποίας εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα στη χρήση 2000 δεκαοκτώ (18) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 171.025.000 δρχ (ήτοι 501.907,55 €) και στη χρήση 2001 τριάντα τέσσερα (34) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 267.612.000 δρχ (ήτοι 785.361,70 €).

δ) το υπ' αριθ. πρωτ.2014 έγγραφο της Δ.Ο.Υ η οποία απέστειλε στη Δ.Ο.Υ λόγω αρμοδιότητας, Δελτίο Πληροφοριών του με αριθμό πρωτοκόλλου2014. Σύμφωνα με τον έλεγχο που διενήργησε τοστην επιχείρηση "....." με ΑΦΜ διαπιστώθηκε ότι η ως άνω επιχείρηση εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα στη χρήση 2002 δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 287.057,25 €.

ε) το υπ' αριθ. πρωτ.2014 έγγραφο της Δ.Ο.Υ η οποία απέστειλε στη Δ.Ο.Υ λόγω αρμοδιότητας, το με αριθμό πρωτοκόλλου2014 Δελτίο Πληροφοριών του, σύμφωνα με το οποίο ύστερα από έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ διαπιστώθηκε ότι εξέδιδε εικονικά τιμολόγια και μεταξύ των ληπτριών ήταν κατά τη χρήση 2002 και η επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία έλαβε τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 20.749,00 €.

Ως εκ τούτου, ορθώς τα ανωτέρω πληροφοριακά δελτία θεωρήθηκαν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, βάσει των οποίων το εισόδημα του προσφεύγοντος ήταν μεγαλύτερο από το δηλωθέν, κατέστησαν οι κρινόμενες χρήσεις 2000-2002 ελεγκτές και εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθ.2013 και εν συνεχεία η υπ' αριθ. 2014 εντολή επανελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 36 παρ. 1 Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.): «Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε

άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου. Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στην έδρα της Δ.Ο.Υ. ή της ελεγκτικής υπηρεσίας μετά από έγγραφη πρόσκληση του προϊσταμένου αυτής.»

Επειδή όπως ορίζεται στο άρθρο 1 παρ. 1 ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ): «Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.»

Επειδή περαιτέρω με το αρ. 9 παρ. 2 ν.4093/2012 ορίζεται ότι: «Κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και μέχρι την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα βιβλία τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, φυλάσσονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν και επιδεικνύονται άμεσα στο φορολογικό έλεγχο. Με γνωστοποίηση στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών μπορεί τα βιβλία να τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, να φυλάσσονται σε άλλο τόπο, με την προϋπόθεση ότι επιδεικνύονται στην προθεσμία που ορίζεται από την αρμόδια φορολογική αρχή. Επίσης, με τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, μπορεί τα βιβλία να ενημερώνονται σε άλλο τόπο με τα πρωτογενή φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, τα οποία , μετά την ενημέρωσή τους, επιστρέφονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν. Οι πληροφορίες της παραγράφου 23 του άρθρου 4 και των αποφάσεων που έχουν εκδοθεί, κατ' εξουσιοδότηση του παρόντος νόμου, τηρούνται στην επαγγελματική εγκατάσταση που ασκείται η σχετική δραστηριότητα.»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 14 του ν.4174/2013:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται

μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή όπως ορίζει το άρθρο 5 παρ. 14 ν.4308/2014: «Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.»

Επειδή η φορολογική Αρχή, κοινοποίησε την υπ' αριθ.2015 πρόσκληση με την οποία ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία των χρήσεων 2000-2002. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση, πλην όμως δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία των εν λόγω χρήσεων προκειμένου να γίνουν οι αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις, επικαλούμενος ότι δεν είναι πλέον υπόχρεος στη διαφύλαξή τους καθώς έχει περαιώσει για τις ανωτέρω χρήσεις και περαιτέρω έχει παρέλθει μεγάλο χρονικό διάστημα από την ημερομηνία διακοπής της επιχείρησής του (.....2003).

Επειδή, ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής περί παραγραφής των χρήσεων 2000 έως 2002, ορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 (Φ.Ε.Κ. 143/τ.Α'/07.08.2009) ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010.»

Ακολουθώντας με τις διατάξεις του άρθρου 82 του ν. 3842/2010 ορίστηκε ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων, φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) και ειδικού φόρου επί των ακινήτων (άρθρα 15 - 17 του ν. 3091/2002)».

Εν συνεχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12§7 του ν.3888/2010 «Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για την αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» ισχύει ότι : «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία, μεταβίβασης ακινήτων και φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.)».

Ακολουθήσαν οι διατάξεις του άρθρου 18§2 του ν. 4002/2011 βάσει των οποίων: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012».

Τέλος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 2§§1 και 2 του ν. 4098/2012:

«1. Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.

2. Παρατείνεται μέχρι 31.12.2013 η προθεσμία παραγραφής των πάσης φύσεως βεβαιωμένων στις Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) και τα Τελωνεία χρεών που παραγράφονται εντός των ετών 2012 και 2013».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 22 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)..... και 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 το άρθρο 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, εν προκειμένω, η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου της Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε στις2013 και ακολούθως απεστάλη στον προσφεύγοντα η με αρ. πρωτ.2013 Γνωστοποίηση περί τακτικού φορολογικού ελέγχου και περί παράτασης παραγραφής των χρήσεων, εφόσον η εντολή ελέγχου εκδόθηκε πριν τις 31/12/2013. Στη συνέχεια εκδόθηκε από την ίδια Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου στις2014 και η έκδοση των υπό κρίση πράξεων έγινε στις2016 ήτοι εντός των προθεσμιών που ορίζονται από τις ανωτέρω διατάξεις. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής των ανωτέρω χρήσεων, δεν ευσταθεί και απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή η παρ. 2 του άρθρου 21 του Π.Δ. 186/1992 που όριζε ότι: «Τα βιβλία και τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται έξι (6) χρόνια από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου την οποία αφορούν, «επιφυλασσομένων των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 39 του παρόντος διατάγματος» τροποποιήθηκε με το άρθρο 20 του ν.3296/2004 (ΦΕΚ Α 253/14-12-2004) ως εξής:

«Οι διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84 Α) τροποποιούνται, αντικαθίστανται και συμπληρώνονται ως ακολούθως:

1....

.....

10. Στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 21 η φράση «έξι (6) χρόνια από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που αφορούν» αντικαθίσταται σε: «στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.»

....

19. Οι διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για τα βιβλία και τα στοιχεία, για τα οποία μέχρι τη δημοσίευση του νόμου αυτού δεν έχει παρέλθει ο χρόνος διαφύλαξής τους με τις προϊσχύουσες διατάξεις του άρθρου 21 παράγραφος 2 και της παραγράφου 3 του άρθρου 39 του ίδιου Κώδικα.»

Επειδή περαιτέρω με το υπ' αριθ. 1076918/493/0015/19.9.2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), όπως ισχύουν από 14/12/2004 μετά την τροποποίησή τους με τις παραγράφους 10 και 11 του άρθρου 20 του Ν.3296/2004, τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.»

Οι πιο πάνω διατάξεις έχουν εφαρμογή σύμφωνα με την παράγραφο 19 του άρθρου 20 του ν.3296/2004 για τα βιβλία και τα στοιχεία για τα οποία μέχρι τη δημοσίευση αυτού του νόμου (14/12/2004) δεν έχει παρέλθει ο χρόνος διαφύλαξής τους με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις.

Επειδή εν προκειμένω το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου στις ανωτέρω χρήσεις παραγράφεται στις 31/12/2016. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις δεν είχε παρέλθει για τον προσφεύγοντα στις2004 ο χρόνος που όφειλε να διαφυλάξει τα βιβλία και τα στοιχεία του, καθόσον αποδέχτηκε το σημείωμα περαίωσης του ν. 3296/2004 στις2005 και αυθημερόν κατέβαλε το ποσό φόρου που προέκυψε. Συνεπώς εφόσον η περαίωση των κρινόμενων χρήσεων έγινε μετά την 14/12/2004, ο προσφεύγων όφειλε να τηρήσει τα βιβλία και τα στοιχεία μέχρι τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου ήτοι μέχρι την 31/12/2016. Ως εκ τούτου, ο προσφεύγων όφειλε να διαφυλάξει και να επιδείξει στην ελεγκτική αρχή τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία των χρήσεων 2000-2002 προκειμένου να γίνουν όλες οι αναγκαίες επαληθεύσεις. Βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του ότι δεν ήταν υπόχρεος σε διαφύλαξή τους απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30§4 περ. γ του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α)..... γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία,..... στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30§2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.....»

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 32 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.....»

Επειδή τα ακαθάριστα έσοδα και τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994) κατά περίπτωση, συγκρίνονται και λαμβάνονται υπόψη τα μεγαλύτερα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος καθώς και για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων, ορθώς η Δ.Ο.Υ. προχώρησε σε φορολόγηση των λογιστικών κερδών τα οποία ήταν μεγαλύτερα από τα εξωλογιστικώς προσδιοριζόμενα.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του Ν.2859/2000: «Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή περαιτέρω με την παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) 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 σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. 116/2013 απόφαση 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).

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. 506/08-02-2012 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας: 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).

Επειδή σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από2016 Έκθεσης Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., ο προσφεύγων:

α) κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2000-31/12/2000 ζήτησε και έλαβε εξήντα τρία (63) εικονικά, ως προς τη συναλλαγή, φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 536.701.400 δρχ (ήτοι 1.575.059 €), από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ ένα (1) εικονικό ως προς τη συναλλαγή φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 10.140.000 δρχ (ήτοι 29.757,84 €) και από την επιχείρηση με ΑΦΜ δεκαοκτώ (18) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 171.025.000 δρχ (ήτοι 501.907,55 €).

β) κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2001-31/12/2001 ζήτησε και έλαβε από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ πενήντα τέσσερα (54) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 529.683.310 δρχ (ήτοι 1.554.463 €), από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ ένα (1) εικονικό ως προς τη συναλλαγή φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 6.640.000 δρχ (ήτοι 18.958 €) και από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ τριάντα τέσσερα (34) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 267.612.000 δρχ (ήτοι 785.362,00 €)

γ) κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2002-31/12/2002 έλαβε από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 287.030,25 €, από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ πέντε (5) εικονικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 216.766,57 € και από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ τέσσερα (4) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 20.749,00 €.

Οι εκδότριες επιχειρήσεις των επίμαχων τιμολογίων ήταν, σύμφωνα με τα σχετικά Δελτία Πληροφοριών και τις διαπιστώσεις των οικείων Εκθέσεων Ελέγχου ανύπαρκτες συναλλακτικά επιχειρήσεις, δεν πραγματοποίησαν καμία επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά δημιουργήθηκαν αποκλειστικά για την

έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων με σκοπό να διευκολύνουν τις λήπτριες επιχειρήσεις ώστε να εμφανίζουν αυξημένες δαπάνες, με συνέπεια τη μείωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων. Ως εκ τούτου, συνάγεται ότι στην προκειμένη περίπτωση, που οι ως άνω εκδότριες είναι επιχειρήσεις συναλλακτικώς ανύπαρκτες, όπως αναλυτικά περιγράφεται και με σαφήνεια προκύπτει από τις σχετικές εκθέσεις, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης των εικονικών στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 40 του ν.3220/2004 *«Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη.»*

Επειδή σύμφωνα με το έγγραφο ΥΠΟΙΚ 1018993/1053/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1093/16.4.1999 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 84/1999 Γνωμοδότηση του Δ' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών και σύμφωνα με την οποία επί δήλωσης έναρξης επιτηδεύματος εκ μέρους Φυσικού Προσώπου φερομένου κατά φαινόμενο και μόνο ως επιτηδευματία, καθώς και επί εικονικής εταιρίας, ως προς την εταιρική σύμβαση ή τα ποσοστά συμμετοχής των εταίρων ή οποιουδήποτε Νομικού Προσώπου Ιδιωτικού Δικαίου, οι καταλογιστικές πράξεις πρέπει να εκδίδονται σε βάρος του ασκούντος πράγματι την επιχείρηση και όχι σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι την ασκεί.

Στην ίδια ΠΟΛ επισημαίνεται, ότι *«το θέμα του χαρακτηρισμού του πραγματικού φορέα της επιχείρησης θα πρέπει να αντιμετωπίζεται από τις αρμόδιες Φορολογικές Υπηρεσίες με ιδιαίτερη προσοχή και, κατ' επέκταση, η κοινοποιούμενη Γνωμοδότηση θα εφαρμόζεται εφόσον πράγματι, από τα υφιστάμενα στοιχεία, στοιχειοθετείται πλήρως και αποδεικνύεται η εικονικότητα του προσώπου που φέρεται ως φορέας της επιχείρησης.»*

Επειδή περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1091/29-4-2013 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 525/2012 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και σύμφωνα με την οποία: *Στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιοσδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιοσδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιοσδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υποχρέου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές.*

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε κατά τη διενέργεια του ελέγχου στη φορολογική αρχή, ούτε και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή στην Υπηρεσία μας, οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο προς επίρρωση του ισχυρισμού του ότι πραγματικός υποκρυπτόμενος και φορέας της ατομικής του επιχείρησης ήταν ο πατέρας του και όχι ο ίδιος.

Συνεπώς, δεν αρκεί ο προσφεύγων, μόνο να επικαλείται ότι υποκρύπτεται άλλος πίσω από τις επίμαχες συναλλαγές, αλλά, οφείλει να αποδείξει, πράγμα το οποίο δεν έπραξε, με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του.

Επιπροσθέτως, η παραδοχή ότι στην πράξη λήπτης των εικονικών τιμολογίων ήταν ο πατέρας του, σημαίνει ότι ο προσφεύγων όχι μόνο δεν αμφισβήτησε, αλλά τουναντίον αποδέχτηκε την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων. Το γεγονός αυτό δεσμεύει τον προσφεύγοντα και δημιουργεί σε βάρος του τεκμήριο γνώσεως και έμμεσης αποδοχής ότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Άλλωστε, σε κάθε περίπτωση, η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα, πλάνη δεν μπορεί να γίνει αποδεκτή, καθόσον κάθε επιτηδευματίας οφείλει να γνωρίζει τους νόμους και τις διατάξεις που ρυθμίζουν τους τομείς στους οποίους δραστηριοποιείται και η επικαλούμενη άγνοια δεν μπορεί να αποτελέσει λόγο καταστρατήγησής τους. Ως εκ τούτου, ο σχετικός προβαλλόμενος λόγος, απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή οι προβαλλόμενοι από τον προσφεύγοντα λόγοι είναι αόριστοι και στερούμενοι αποδεικτικής δύναμης και πέραν τούτου δεν προσκομίσθηκαν αποδεικτικά στοιχεία για την απόδειξη των περί αντιθέτου ισχυρισμών του.

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν την κρινόμενες πράξεις της φορολογικής αρχής άκυρες.

Επειδή οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως αυτά καταγράφονται στην από2016 έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, κρίνονται βάσιμες, επαρκείς, 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 από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

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

1. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2000-31/12/2000

Διαφορά φόρου	142.482.955 δρχ (418.145,13 €)
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	170.979.546 δρχ (501.774,16 €).
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	313.462.501 δρχ (919.919,29 €)

2. Οικονομικό έτος 2002 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2001-31/12/2001)

Διαφορά φόρου	156.663.889 δρχ (459.761,95 €)
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	187.996.667 δρχ (551.714,35 €).
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	344.660.556 δρχ (1.011.476,00 €)

3. Οικονομικό έτος 2003 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2002-31/12/2002)

Διαφορά φόρου	102.015,37 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	122.418,44 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	224.433,81 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).