



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

A2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 21/12/2018

Αριθμός Απόφασης 5120

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 24-07-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης "....." με ΑΦΜ, που εδρεύει στο Πέραμα, επί της αρ. και

εκπροσωπείται από τον διαχειριστή της του κατοίκου Πειραιά επί της οδού ...
.....αρ. κατά:

- Της υπ' αριθμ./...../17-05-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§§3,5ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε'ΠΕΙΡΑΙΑ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε'ΠΕΙΡΑΙΑ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **24/07/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης "....." με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Α. Με το με αρ. πρωτ./12-11-2013 έγγραφο του, το ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. Ε'ΠΕΙΡΑΙΑ, την από 11-07-2013 έκθεση επεξεργασίας ΚΒΣ, από την οποία προκύπτει ότι η επιχείρηση "....." με ΑΦΜ (η προσφεύγουσα), είναι λήπτρια επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 76.807,00€ πλέον ΦΠΑ για την χρήση 2007, εκδόσεως της επιχείρησης "....." με ΑΦΜ

Β Με το με αρ. πρωτ...../08-11-2013 έγγραφο του, το ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. Ε'ΠΕΙΡΑΙΑ, την από 15-04-2013 έκθεση επεξεργασίας ΚΒΣ, από την οποία προκύπτει ότι η επιχείρηση "....." με ΑΦΜ (η προσφεύγουσα), είναι λήπτρια τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 59.493,00€ πλέον ΦΠΑ για την χρήση 2007, εκδόσεως της επιχείρησης "....." με ΑΦΜ

Γ. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. Ε'ΠΕΙΡΑΙΑ, διενήργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12-2007 με την υπ'αριθ...../06-02-2018 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ(186/92), δεδομένου ότι η προσφεύγουσα

είχε ήδη περαιώσει με το σημείωμα του Ν. 3888/2010, για την χρήση 2007.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή λαμβάνοντας υπόψη αφενός τις ανωτέρω εκθέσεις επεξεργασίας ΚΒΣ και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στις 02-04-2018, στον νόμιμο εκπρόσωπο της επιχείρησης το με υπ' αριθ. /20-03-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 και μαζί με την αντίστοιχη Προσωρινή Πράξη

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα δεν απάντησε.

Εν συνεχεία ο έλεγχος εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στην από 17-05-2018 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ (εφαρμογή των διατάξεων του ΠΔ 186/92, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει σήμερα) ακολούθως ο προϊστάμενος της ίδιας Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την κατωτέρω προσβαλλόμενη Πράξη ΚΒΣ:

- Την υπ' αριθμ. /87/17-05-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§§3,5ν.4337/2015) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της, πρόστιμο συνολικού ποσού 54.520,00€[(€76.807,00x 40%=30.722,80€),(€136.300,00x 40%=23.797.20)] διότι:

-ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο των συναλλαγών, συνολικής καθαρής αξίας 76.807,00€ εκδόσεως της επιχείρησης “” με ΑΦΜ....., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 ,12§§1, 14, 18§§§1,2,9 & 30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β’ του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

-ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο των συναλλαγών, συνολικής καθαρής αξίας 59.493.00€ εκδόσεως της επιχείρησης “” με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 ,12§§1, 14, 18§§§1,2,9 & 30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β’ του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, της παραπάνω Οριστικής Πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ΠΕΙΡΑΙΑ , προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης για την κρινόμενη χρήση,

-Παράνομη έκδοση της καταλογιστικής πράξης λόγω εκπνοής του χρόνου ισχύος της οικείας εντολής

ελέγχου.

-Παράνομη και εσφαλμένη κρίση της Φορολογικής Αρχής περί δήθεν εικονικών συναλλαγών και καλή πίστη της προσφεύγουσας.

-Η εφαρμογή των προστίμων να γίνουν με τις επιεικέστερες διατάξεις.

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του **άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006** (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1) Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας, 2) ..., 3) ... 4) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου, ...», σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 17 § 2 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων

δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων»

Με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, ...»

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

Περαιτέρω με τις διατάξεις του **άρθρου 9§ 4 του Ν. 3888/2010** ορίζεται ότι:

«Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊστάμενου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί».

Επιπλέον, με την υπ' αριθμ. **102/2001 γνωμοδότηση** του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. **1020145/ΠΟΛ1100 /10-04-2001**, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων».

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου

Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως ΣΤΕ 2397/1990 και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία ΣΤΕ **1426/2000**.

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις **ΣΤΕ 1426/2000**).

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

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **1738/2017** απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη σκέψη 8 της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.Ε'ΠΕΙΡΑΙΑ λόγω αρμοδιότητας, α) με το αρ. πρωτ./12-11-2013 έγγραφο του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής, με το οποίο διαβίβασε την από 11-07-2013 έκθεση ελέγχου - επεξεργασίας και β) με το αρ. πρωτ...../08-11-2013 έγγραφο του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση

Απτικής, με το οποίο διαβίβασε την από 15-04-2013 έκθεση ελέγχου -επεξεργασίας, οι οποίες αφορούσαν την χρήση 2007, η οποία είχε περαιωθεί με το σημείωμα με του Ν. 3888/2010.

Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68§2 του Ν.2238/1994 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2007 στις 31-12-2018 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραγραφής για την κρινόμενη πράξη χρήσεως 2007 απορρίπτεται.

Επειδή, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της **παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97** ορίζεται ότι: *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** ορίζεται ότι :

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου. ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** ορίζεται ότι :

«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 του φόρου. ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ** ορίζεται ότι : *« Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει »*

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδευματός 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 η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία ικανά, να αποδείξουν τους ισχυρισμούς της.

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

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣτΕ** όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδευματός 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 πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκειμένη περίπτωση, στις από 11-07-2013 & 15-04-2013 εκθέσεις ελέγχου-επεξεργασίας του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής και στην από 17-05-2018 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ (εφαρμογή

των διατάξεων του ΠΔ 186/92, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει σήμερα) της Δ.Ο.Υ. Ε΄ΠΕΙΡΑΙΑ για τους εκδότες “.....” με ΑΦΜ και “.....” με ΑΦΜ , που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης , αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

α) Για την επιχείρηση “.....” με ΑΦΜ «.....Οι λόγοι που κρίθηκαν εικονικά τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, είναι οι εξής:

- Η επιχείρηση ουδέποτε πραγματικά λειτούργησε στις δηλωθείσες διευθύνσεις, αρχικά στην οδό αρ. στην Αθήνα και στην συνέχεια στην οδό αρ. στην Αθήνα, όπως προκύπτει από τις αυτοψίες-ελέγχους που διενεργήθηκαν από συνεργεία ελέγχου της Υπηρεσίας του ΣΔΟΕ.

Σχετικά με την αρχική έδρα της επιχείρησης, φέρεται να έχει μισθωθεί από την επιχείρηση , (η οποία όπως αναλυτικά αναφέρεται στην οικεία έκθεση), συμπεραίνεται μια συγγενική σχέση και οι συναλλαγές της έχουν κριθεί ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ. Μετά τον έλεγχο της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών που πραγματοποιήθηκε στην παραπάνω διεύθυνση και προφανώς για να μην συνδεθούν οι σχέσεις των δυο επιχειρήσεων, μετέφερε την έδρα της στην οδόαριθ. στην Αθήνα, σε ισόγειο κατάστημα 36 τμ.. Φέρεται να παρέμεινε στην παραπάνω διεύθυνση από 18/1/2007 έως 31/3/2007 όπου λύνεται η σύμβαση μονομερώς από την πλευρά του ιδιοκτήτη. Τα παραπάνω προκύπτουν και από την κατάθεση του Μέχρι σήμερα η επιχείρηση δεν έχει δηλώσει στην αρμόδια ΔΟΥ ΦΑΕΕ Αθηνών, μεταβολή έδρας της επιχείρησης.

Εν τέλει γενικότερα γίνεται φανερό ότι η επιχείρηση αποτελεί ακόμη μία περίπτωση εικονικής επιχείρησης, που όπως συμβαίνει, κατά πάγια τακτική στις εικονικές επιχειρήσεις έτσι και εδώ ενοικιάστηκε ένας χώρος προκειμένου να γίνει έναρξη εργασιών, από μια συγγενή επιχείρηση η οποία όπως αναλυτικά έχει καταδειχθεί στην από 26/1/2007 συνταχθείσα σχετική έκθεση ελέγχου έχε λάβει και εκδώσει εικονικά φορολογικά παραστατικά.

Αξιοσημείωτο επίσης σε σχέση με την έδρα είναι, ότι η επιχείρηση συνέχισε να εκδίδει φορολογικά στοιχεία αναφέροντας σ' αυτά την ίδια διεύθυνση έδρας, αριθ. -Αθήνα ακόμη και μετά την 18/1/2007 ημερομηνία μεταβολή έδρας, καθώς και μετά την αποχώρηση της από την φερόμενη νέα έδρα στην διεύθυνση αριθ. στην Αθήνα.

Τέλος η επιχείρηση πέραν του εμφανιζόμενου γραφείου - έδρας της, δεν διέθετε ποτέ από ενάρξεως εργασιών της αποθηκευτικό ή άλλο χώρο, καθόσον δεν υπέβαλε ποτέ στο αρμόδιο Τμήμα Μητρώου, σχετική δήλωση μεταβολών, καθιστώντας προφανές, ότι δεν διέθετε τον τεράστιο όγκο εμπορευμάτων που διέθεσε στην αγορά.

- Δεν προσκομίστηκαν στην υπηρεσία του ΣΔΟΕ, τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία που τηρήθηκαν, από ενάρξεως 27/12/2004 έως και 3/6/2011, για την διενέργεια και ολοκλήρωση του ελέγχου , παρά το γεγονός ότι κοινοποιήθηκε η υπ'αριθ./3-6-2011 πρόσκληση στον πρόεδρο και διευθύνοντα σύμβουλο του

-Η εκδότρια επιχείρηση , όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS της Υπηρεσίας του ΣΔΟΕ και τα με αριθ. πρωτ./6-4-2011 και/24-6-2011 έγγραφα της ΦΑΕ Αθηνών, έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος μόνο για την χρήση 24/12/2004-31/12/2005, έχει υποβάλλει εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ μόνο για την πρώτη υπερδωδεκάμηνη χρήση (12.12.2004 - 31.12.2005) και περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για το έτος 2006 και από τον Ιανουάριο του 2007 μέχρι τον Οκτώβριο του 2007, οι οποίες είναι μηδενικές και πιστωτικές . Ακόμα δεν έχει υποβάλει δηλώσεις λοιπών παρακρατουμένων φόρων.

Επίσης, έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών παρά μόνο για τη χρήση 2005

Αναφορικά με τις υποβληθείσες δηλώσεις Εισοδήματος, Φ.Π.Α. το περιεχόμενο των οποίων δεν δύναται να επαληθευτεί λόγω μη επίδειξης των βιβλίων και των εκδοθέντων αλλά και ληφθέντων στοιχείων της επιχείρησης. Επίσης βάση των ανωτέρω καταθέσεων του, τα δεδομένα των φορολογικών δηλώσεων που υποβλήθηκαν, δεν ήταν αληθή.

Η λογική της συμπλήρωσης των υποβληθέντων δηλώσεων είναι προφανές ότι γίνεται στην εξής βάση: Συμπλήρωση των εκροών με μεγάλα ποσά που πιθανόν να ανταποκρίνονται - καλύπτουν τα εκδοθέντα εικονικά στοιχεία και αυθαίρετη συμπλήρωση των εισροών με ποσά κατά το δοκούν καθόσον είναι πρόδηλο ότι στην επιχείρηση δεν υφίστανται παραστατικά αγορών - δαπανών αυτού του ύψους -παρά μόνο ορισμένα ομοίως εικονικά-, για την δημιουργία και εξυπηρέτηση «ισχυρών» άλλοθι και σκοπιμοτήτων, με σημαντικότερη εξ αυτών την δυνατότητα θεώρησης στοιχείων.

Συμπερασματικά προκειμένου τόσο για την νομιμοφανή λειτουργία της επιχείρησης αλλά και προκειμένου να καλυφθούν οι προϋποθέσεις που απαιτούνται για την θεώρηση βιβλίων και στοιχείων υποβάλλονταν για το έτος 2006 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστική ΦΠΑ καθώς και περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α για την περίοδο 1/1/2006 μέχρι 31/10/2007.

- Δεν έχει εκπληρώσει τις προς το δημόσιο υποχρεώσεις της (υποβολή δηλώσεων εισοδήματος, δηλώσεων Φ.Π.Α κ.λ.π). πλην όσων αναφέρθηκαν παραπάνω.

-Η επιχείρηση , σύμφωνα με το αρ. πρωτ./2011 έγγραφο, της ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΩΝ, ΤΜΗΜΑ ΧΟΡΗΓΗΣΗΣ ΑΔΕΙΩΝ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ δεν διέθετε δικά της μεταφορικά μέσα για την μεταφορά των φερομένων πωλήσεων της, αλλά ούτε Μηχ/μα Έργων που να έχει ταξινομηθεί και απογραφεί από ΔΤΕ Περιφερειακής Ενότητας της Χώρας

-Τα μέλη της επιχείρησης, όπως προκύπτει από το έγγραφο υπόμνημα του διευθύνοντα συμβούλου είναι μόνιμοι κάτοικοιΜεσολογγίου, ενός απομακρυσμένου χωριού στην Αιτωλο-ακαρνανίας, με ελάχιστες γραμματικές γνώσεις (απολυτήριο δημοτικού) με μόνιμη απασχόληση τα χωράφια και τα ζώα. Σύμφωνα με τις καταθέσεις των,, και, δεν γνωρίζουν τον και ούτε έχουν πάρει ποτέ εντολές από αυτόν.

Άρα είναι αδύνατο να λειτουργήσει η επιχείρηση χωρίς την φυσική παρουσία των εταίρων της καθώς και χωρίς να αναγνωρίζονται από το προσωπικό της επιχείρησης.

Η επιχείρηση έχει απογραφεί στο υποκατάστημα Ι.Κ.Α. Ν. Κόσμου και έχει υποβάλει Α.Π.Δ. από το πρώτο τρίμηνο του 2005 μέχρι και το β τρίμηνο του 2007. Φέρεται να έχει απασχολήσει κατά διαστήματα υπαλληλικό προσωπικό, χωρίς ωστόσο να έχει υποβάλλει οριστικές δηλώσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών στην αρμόδια ΔΟΥ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

- Η επιχείρηση, δεν έχει υποβάλει στο αρμόδιο ΤΜΗΜΑ ΕΜΠΟΡΙΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ της ΓΕΝΙΚΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ οικονομικές καταστάσεις πλην της πρώτης διαχειριστικής χρήσης· και συνεπώς εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 1 εδ.δ του Κ.Ν. 2190/20 περί λύσεως της.

Επίσης η υπογραφές που έχουν τεθεί στις οικονομικές καταστάσεις στο όνομα ελεγκτή, δεν αναγνωρίζονται και δεν έχουν τεθεί από τον ίδιο σύμφωνα με έγγραφο υπεύθυνη δήλωση που υπέβαλε ο στην υπηρεσία τους .

- Για την χρήση 2007 η επιχείρηση δεν υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση τιμολογίων.

Σύμφωνα με την Γενική Γραμματεία Πληροφ. Συστημάτων, η επιχείρηση παρουσιάζει αγορές-δαπάνες 43.274,44 ευρώ όπου περιλαμβάνονται αγορές από επιχειρήσεις με αντικείμενο εργασιών, επικοινωνίες, μεταφορά εγγράφων, ενοικίαση αυτοκινήτων, υπηρεσίες κατασκευής, εργασίες.

Οι πωλήσεις της σύμφωνα με την Γενική Γραμματεία Πληροφ. Συστημάτων είναι 5.217.532,88 ευρώ.

- Η επιχείρηση , δεν διαθέτε τα εμπορεύματα τα οποία φέρεται ότι πούλησε διότι :

1.Παρουσιάζει ιδιαίτερα ελάχιστες αγορές οι οποίες να προέρχονται από σχετικά συναφείς επιχειρήσεις με το αντικείμενο εργασιών της.

2.Δεν έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές , ή παρουσιάζει ελάχιστες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Αναλυτικότερα:

Οι αγορές,(52.398,55€), οι οποίες προέρχονται από σχετικά συναφείς επιχειρήσεις με το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης, είναι ελάχιστες σε σχέση με τις πωλήσεις (6.741.063,10€).

Το ότι η επιχείρηση δεν διαθέτε τα εμπορεύματα τα οποία φέρεται ότι πούλησε, προκύπτει και από τις καταθέσεις:

A) του λογιστή της επιχείρησης, όπου μεταξύ άλλων στην κατάθεση του, αναφέρει: «τηρούσανε <Αποθήκη> στον ηλεκτρονικό υπολογιστή της επιχείρησης στο λογιστικό πρόγραμμα Κεφάλαιο. Κάθε τέλος του μήνα συγκεντρώνανε τα αρνητικά υπόλοιπα των ειδών εμπορευμάτων και τα δίνανε στον Αυτός μετά από μια εβδομάδα τους έφερνε τα τιμολόγια αγοράς από την εταιρεία με ημερομηνία την πρώτη του μήνα που παρουσιάζονταν τα αρνητικά υπόλοιπα. Δεν γνωρίζει ποιος τα εξέδιδε, γνωρίζει όμως ότι τους τα έφερνε ο στο λογιστήριο για να καταχωρηθούν».

B) Της κ., όπου μεταξύ άλλων στην κατάθεση της , αναφέρει : «η τιμολόγηση των

πωλήσεων πραγματοποιούνταν σύμφωνα εντολές που δίνονταν από τον με χειρόγραφα σημειώματα πάνω στο οποίο δίνονταν κωδικοί εμπορευμάτων και το τελικό ποσό, η άλλες φορές μόνο το τελικό ποσό του τιμολόγησης. ».

Από τα παραπάνω συμπεραίνεται ότι η έκδοση τιμολογίων γίνονταν ανάλογα τις εκάστοτε ανάγκες των ληπτών επιχειρήσεων.

- Η αξία που περιέχουν τα εκδοθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι ιδιαίτερα μεγάλη, όπως επίσης και ο αναλογών Φ.Π.Α. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία.

Η ωφέλεια δε αυτή προκύπτει, τόσο με την εμφάνιση διογκωμένων εξόδων, όσο και με την έκπτωση του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται στα εκδοθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, από τον Φ.Π.Α. των εκροών και κατά συνέπεια από τον Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να καταβληθεί στο Δημόσιο.

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

- Από τους ελέγχους που διενεργήθηκαν σε λήπτες φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης κανείς δεν μπόρεσε να δικαιολογήσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

- Την αποκάλυψη του ρόλου του υποκρυπτόμενου προσώπου, μέσα από συγκεκριμένα στοιχεία που έφερε στο φως η έρευνα και τα πραγματικά περιστατικά των ελέγχων που πραγματοποιήθηκαν, όπως ένορκες καταθέσεις, υπογεγραμμένα συμφωνητικά, εισπράξεις χρημάτων, έκδοση και διακίνηση εικονικών στοιχείων , επαγγελματική κάρτα και όλα όσα αναλυτικά αναφέρονται στα οικεία κεφάλαια.

- Είναι προφανές ότι σκοπός της επιχείρησης με δ.τ., με ΑΦΜ και του υποκρυπτόμενου , ήταν να προβεί σε έναρξη επιχείρησης προκειμένου να της δοθεί η δυνατότητα να θεωρήσει βιβλία και κυρίως στοιχεία, χωρίς να ασκεί πραγματική εμπορική δραστηριότητα,.....».

β) Για την επιχείρηση,’’ με ΑΦΜ οι λόγοι που κρίθηκαν εικονικά τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, είναι οι εξής:

«..... η επιχείρηση ουδέποτε πραγματικά λειτούργησε, ουσιαστικά είναι ανύπαρκτη, αφού ούτε στην διεύθυνση που δήλωσε ως επαγγελματική έδρα βρέθηκε, ούτε έχει δηλώσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ μεταφορά της έδρας του ή άλλους επαγγελματικούς χώρους (αποθήκες, υποκαταστήματα ή άλλες εγκαταστάσεις). Επίσης αναζητήθηκε στην δηλωμένη διεύθυνση κατοικίας του, όπου δεν βρέθηκε. Παρά τις επανειλημμένες και επίμονες προσπάθειες που κατεβλήθησαν από την υπηρεσία του ΣΔΟΕ προκειμένου να εμφανισθεί και να παράσχει εξηγήσεις και διευκρινήσεις σχετικά με την δραστηριότητα της επιχείρησης του, μέχρι σήμερα συστηματικά απέφυγε να έχει οποιαδήποτε επικοινωνία μαζί τους.

- Η επιχείρηση στην διεύθυνση που δήλωσε ως επαγγελματική έδρα στην διεύθυνσηαριθ
.....στην Αθήνα, δεν λειτούργησε ποτέ, ούτε μεταφέρθηκαν ποτέ εμπορεύματα, όπως καταθέτει
ενόρκως, ο λογιστής
- Η επιχείρηση πέραν της φερόμενης έδρας της δεν διέθετε ποτέ από ενάρξεως εργασιών της
αποθηκευτικό ή άλλο χώρο καθόσον ποτέ δεν υπέβαλε σχετική δήλωση μεταβολών
επιβεβαιώνοντας έτσι για άλλη μία φορά ότι δεν διέθετε ούτε πάγιο εξοπλισμό ούτε και εμπορεύματα.
-Από το αρχείο της ΔΟΥ ΙΗ΄ Αθηνών διαπιστώθηκε ότι για την έναρξη της επιχείρησης, στην ΔΟΥ ΙΗ΄
Αθηνών εξουσιοδοτήθηκε από τον με υπεύθυνη δήλωση Ν 1599/1986 ο λογιστής
..... με ΑΔΤ να προβεί σε όλες τις ενέργειες για την έναρξη.
Την 7/11/2011 με την υπ'αριθ πρωτοκ.πρόσκληση , κλήθηκε ο για
την παροχή εξηγήσεων, ο οποίος σύμφωνα με την από 8/11/2011 έκθεση ένορκης εξέτασης
αναφέρει σχετικά :« Ο του έδωσε εντολή να προβεί σε
έναρξη ατομικής επιχείρησης του Τα σχετικά δικαιολογητικά του τα έδωσε ο
..... και μεταβήκανε μαζί με τον στην αρμόδια
ΔΟΥ ΙΗ΄ ΑΘΗΝΩΝ για την έναρξη και θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων .Μετά την ολοκλήρωση της
έναρξης και της θεώρησης, τα θεωρηθέντα βιβλία και στοιχεία τα παρέλαβε ο Έδρα της
ατομικής επιχείρησης δηλώθηκε ακίνητο στην διεύθυνση αριθ.
στην Αθήνα, όπου δεν λειτούργησε ποτέ ούτε μεταφέρθηκαν ποτέ εμπορεύματα. Δεν ενημέρωσε
ποτέ βιβλία της ατομικής επιχείρησης του, παρά μόνο υπέβαλα ηλεκτρονική
αίτηση (μέσω email@yahoo.gr) και ζήτησε και έλαβε για λογαριασμό του, κωδικούς
πρόσβασης στο TAXIS NET, τους οποίους παρέδωσε στον».
- Δεν έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και αγορές εμπορευμάτων
- Ακόμα, δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο η άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας, η ύπαρξη,
οποιασδήποτε υλικοτεχνικής υποδομής, μεταφορικά μέσα, προσωπικού κ.λ.π.
- Δεν έχει εκπληρώσει τις προς το δημόσιο υποχρεώσεις της (υποβολή δηλώσεων εισοδήματος,
δηλώσεων Φ.Π.Α κ.λ.π). Με τον τρόπο αυτό προσπαθούσε να εμφανίζει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εικόνα
υπαρκτής επιχείρησης με πραγματικές συναλλαγές, ώστε να μπορεί να θεωρεί φορολογικά στοιχεία και
να αποφεύγει τον φορολογικό έλεγχο.
- Αναφορικά με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ και Φ.Π.Α. το περιεχόμενο των οποίων δεν
δύναται να επαληθευτεί λόγω μη επίδειξης των βιβλίων και των εκδοθέντων αλλά και ληφθέντων
στοιχείων της επιχείρησης γίνεται προκειμένου τόσο για την νομιμοφανή λειτουργία της επιχείρησης
αλλά και προκειμένου να καλυφθούν οι προϋποθέσεις που απαιτούνται για την θεώρηση βιβλίων και
στοιχείων .
- Η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, αποτελεί μέθοδο καταδολίευσης των συμφερόντων του
Δημοσίου, αφού με τον τρόπο αυτό, δεν καταβάλλονται από τους συναλλασσόμενους (εκδότες και
λήπτες) οι αναλογούντες και οφειλόμενοι φόροι (εισοδήματος, Φ.Π.Α. κ.λ.π.).

- Από τους ελέγχους που διενεργήθηκαν σε λήπτες φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης, κανείς δεν μπόρεσε να δικαιολογήσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

Οι παρακάτω επιχειρήσεις έλαβαν φορολογικά παραστατικά από την επιχείρηση με ΑΦΜ, και αποδέχτηκαν ότι τα φορολογικά παραστατικά που έλαβαν είναι μη νόμιμα, καθόσον υπέβαλλαν στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., ειδικά σημειώματα της παρ. 6 του αρθρ. 12 του ν. 3888/2010 δήλωσης μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων

A/A	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ	ΠΟΣΟ
1		2007				46.648,50
2		2007				14.622,00

Είναι προφανές ότι σκοπός του με ΑΦΜ και του υποκρυπτόμενου, ήταν να προβεί σε έναρξη επιχείρησης προκειμένου να της δοθεί η δυνατότητα να θεωρήσει βιβλία και κυρίως στοιχεία, χωρίς να ασκεί πραγματική εμπορική δραστηριότητα.

Στην προκειμένη περίπτωση η έκδοση των εικονικών αυτών στοιχείων, είχε σαν αποτέλεσμα, να βλάπτονται τα συμφέροντα του Ελληνικού Δημοσίου, λόγω μη απόδοσης του ΦΠΑ και την αποφυγή καταβολής φόρου εισοδήματος λόγω μη υποβολής ή ανακριβούς υποβολής των σχετικών δηλώσεων. Στις λήπτριες δε των εικονικών στοιχείων επιχειρήσεις δόθηκε η δυνατότητα να εκπέσουν από τον ΦΠΑ των εκρών τους τον αναγραφόμενο στα ληφθέντα εικονικά στοιχεία ΦΠΑ εισρών, με αποτέλεσμα να καταβάλλουν λιγότερο ΦΠΑ, ενώ στη φορολογία εισοδήματος να εμφανίσουν αυξημένο κόστος πωληθέντων, μικρότερο καθαρό κέρδος και κατά συνέπεια να καταβάλλουν λιγότερο φόρο εισοδήματος».

Στην προκειμένη περίπτωση, στις από 11-07-2013 & 15-04-2013 εκθέσεις ελέγχου-επεξεργασίας του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής, αναγράφονται με λεπτομέρειες οι διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με την εικονικότητα των επίδικων συναλλαγών και στην συνέχεια, στην από 17-05-2018 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ (εφαρμογή των διατάξεων του ΠΔ 186/92, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει σήμερα) της Δ.Ο.Υ. Ε΄ΠΕΙΡΑΙΑ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των:

1) Άρθρο 25 § 1 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι:

«1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.

3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. Η είσοδος στην κατοικία του φορολογούμενου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα και ο έλεγχος πραγματοποιείται μόνο με την παρουσία δικαστικού λειτουργού.

4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο. »

2) Άρθρο 79 § 5 περ. β' του ν. 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:

.....

β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη Διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης ».

Στην προκείμενη περίπτωση, μεταξύ των στοιχείων που φέρει η εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος.

Στην υπό κρίση περίπτωση, ο ένδικος επανέλεγχος διενεργήθη με βάση την υπ' αριθ./06.02.2017 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά, η οποία αναφέρει διάρκεια ελέγχου έως 31/12/2017.

Η αναφορά της διάρκειας του φορολογικού ελέγχου σαφέστατα αποτελεί αναγκαίο περιεχόμενο της εντολής ελέγχου, κυρίως για λόγους ασφάλειας και σταθερότητας του ίδιου του φορολογούμενου, ωστόσο, σε κάθε περίπτωση, η αναφερόμενη ως διάρκειά του θα πρέπει να θεωρηθεί ότι είναι ενδεικτική και όχι αποκλειστική, καθώς η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ.

Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου.

Για τα ανωτέρω αναφερόμενα συνηγορεί και το γεγονός ότι η διάρκεια του ελέγχου μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

Έτσι, δεν μπορεί να γίνει λόγος για εκπνοή της ισχύος της εντολής ελέγχου, όπως αναφέρει η προσφεύγουσα, αλλά σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος και οι συνεπεία αυτού εκδοθείσες καταλογιστικές πράξεις νόμιμα διενεργούνται και εκδίδονται εντός του χρόνου παραγραφής.

Εξάλλου, η προσφεύγουσα δεν επικαλείται και δεν αποδεικνύει οιαδήποτε βλάβη της, η οποία να μην μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της προσβαλλομένης πράξεως, όπως επιτάσσει, πλέον, η περίπτωση β΄ της παραγράφου 5 του άρθρου 79 ΚΔΔ, προϋπόθεση που δεν τηρείται ούτε και για τους αμέσως ανωτέρω και προηγουμένως αναφερόμενους λόγους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 §3 περ.β&§ 5 του Ν. 4337/2015 (ισχύ από 17-10-2015) ορίζεται ότι: *«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:*

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α'170) ».

Στην προκείμενη περίπτωση οι παραβάσεις που διαπιστώθηκαν αφορούν την χρήση 2007 και επομένως πρέπει να υπαχθεί στις ανωτέρω διατάξεις (άρθρο 7§3β του Ν. 4337/2015), ήτοι σωστά επεβλήθησαν αυτά τα πρόστιμα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται με τις από 11-07-2013 & 15-04-2013 εκθέσεις ελέγχου-επεξεργασίας του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής, και με την από 17-05-2018 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ (εφαρμογή των διατάξεων του ΠΔ 186/92, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει σήμερα) της Δ.Ο.Υ. Ε΄ΠΕΙΡΑΙΑ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Οριστική 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 αριθμ. πρωτ./24-07-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης'' με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ.β' του ν.4337/2015: 136.300,00€ X 40% =54.520,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης**

Επανεξέτασης

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της .