



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 20 / 02 / 2019

Αριθμός Απόφασης **712**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604566-7

e-mail : yee@mofadm.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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 Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»

ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 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 και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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' 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 από 23/10/2018 και με αρ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ:, ο οποίος διατηρούσε ατομική επιχείρηση που ήδη έχει διακόψει τις εργασίες της, κατοίκου οδός αριθ., Τ.Κ., κατά των υπ' αριθμ./2018,/2018 και/2018 Οριστικών Πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσεων 2007, 2008 και 2009 αντίστοιχα, καθώς και των υπ' αριθμ./2018,/2018 και/2018 Οριστικών Πράξεων Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ χρήσεων 2007, 2008 και 2009 αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Α' Πειραιά και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ως άνω Οριστικές πράξεις, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Α' Πειραιά, καθώς και των από 12/09/2018 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ και προστίμων ΦΠΑ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **23/10/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του του, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι στάλθηκε στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή στις 24/09/2018 και ως εκ τούτου τεκμαίρεται ότι κοινοποιήθηκε στις 10/10/2018, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Δυνάμει των υπ' αριθμ./**2015**,/**16**,/**2016**,/**2017** και/**2017** εντολών ελέγχου, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Α' Πειραιά, διενεργήθηκε επανέλεγχος ΚΒΣ, φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος για τις χρήσεις **2007**, **2008** και **2009**, με αφορμή τα κατωτέρω έγγραφα που περιήλθαν στον αρμόδιο προϊστάμενο της ΔΟΥ, μετά την περαιώση κάθε χρήσης, ήτοι μετά την **09/12/2009** οπότε περαιώθηκαν οι χρήσεις **2007** και **2008** με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1037/2005 από τη ΔΟΥ Γ' Πειραιά, και μετά την **24/11/2010**, οπότε περαιώθηκε η χρήση **2009** με τις διατάξεις του **ν. 3888/2010**, τα οποία **κρίθηκαν ως νέα στοιχεία** κατά τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του **ν. 2238/1994**:

1) Την από **13/03/2018** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Α' Πειραιά, από την οποία προκύπτει ότι μετά από έλεγχο που διενήργησε στην ατομική επιχείρηση «..... - **ΑΦΜ:**», συνεπεία των υπ' αριθμ./**2012**,/**2012** και/**2013** δελτίων πληροφοριών του ΣΔΟΕ Αττικής, διαπίστωσε μεταξύ άλλων και την έκδοση απ' αυτόν στη **χρήση 2007** του υπ' αριθμ./**2007** ΤΠΥ ποσού **11.500€**, πλέον ΦΠΑ **2.185€**, προς την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, το οποίο είναι **εικονικό στο σύνολό του**.

2) Την από **13/11/2017** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Α' Πειραιά, από την οποία προκύπτει ότι μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση «..... - **ΑΦΜ:**», συνεπεία των υπ' αριθμ./**2013** και/**2013** δελτίων πληροφοριών του ΣΔΟΕ Αττικής, διαπίστωσε μεταξύ των άλλων και την έκδοση απ' αυτήν στη **χρήση 2007** δεκατριών (13) φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας **72.511,40€** πλέον ΦΠΑ **13.776,32€** και στη χρήση **2008** τεσσάρων (4) φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας **37.239,50€**, πλέον ΦΠΑ ποσού **7.075,50€**, προς την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, τα οποία είναι **εικονικά στο σύνολό τους**. Σημειώνεται ότι η εκδότρια των τιμολογίων, απεδέχθη την από μέρους της έκδοση εικονικών στοιχείων υποβάλλοντας συμπληρωματικές δηλώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του **ν. 4446/2016**.

3) Με την από **20/01/2014** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Αττικής, από την οποία προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε στη χρήση **2008**, έλαβε ένα (1) εικονικό στο σύνολό του φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας **27.750,00€**, πλέον ΦΠΑ **5.272,50€**, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «..... - **ΑΦΜ:**».

4) Την από **02/11/2017** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών από την οποία προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε στη χρήση **2009** δέκα (10) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας **261.768,72€**, πλέον ΦΠΑ **49.736,06€**, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «..... - **ΑΦΜ:**».

5) Την από **31/10/2017** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, από την οποία προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε μεταξύ άλλων στη χρήση **2008** δύο (2) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας **23.400€**, πλέον ΦΠΑ **4.446€** εκδόσεως της επιχείρησης «..... **ΑΕ - ΑΦΜ:**», τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους.

6) Την από **31/10/2017** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, από την οποία προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε μεταξύ άλλων στη χρήση **2009** ένα (1) εικονικό στο σύνολο του φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας **43.000€** πλέον ΦΠΑ

8.170€, εκδόσεως της επιχείρησης «..... **ΑΕ – ΑΦΜ:**

7) Την από **05/12/2017** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Ε' Πειραιά, από την οποία προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε στη χρήση **2008** εννέα (9) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας **98.480€**, πλέον ΦΠΑ **18.711,20€**, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «..... **– ΑΦΜ:**

8) Την από **28/12/2017** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Ελευσίνας, από την οποία προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε στη χρήση **2009** έξι (6) εικονικά στο σύνολο τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας **26.207,40€**, πλέον ΦΠΑ **4.979,41€**, εκδόσεως της επιχείρησης «..... **– ΑΦΜ:**

Περαιτέρω, από την ελέγχουσα φορολογική Αρχή, ελήφθησαν υπόψη και τα κατωτέρω έγγραφα από τα οποία προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε **εικονικά στοιχεία**, για τα οποία όμως ο προσφεύγων υπέβαλε δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρ. 57-61 του ν. **4446/2016**, δηλώνοντας με αυτές αποκρουβείσα φορολογητέα ύλη, **το σύνολο της αξίας** των εν λόγω εικονικών στοιχείων. Ήτοι:

1) Την από **13/03/2018** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Α' Πειραιά, από την οποία προκύπτει ότι μετά από έλεγχο που διενήργησε στην ατομική επιχείρηση «..... **– ΑΦΜ:**

.....», συνεπεία των υπ' αριθμ./**2012**,/**2012** και/**2013** δελτία πληροφοριών που έλαβε από το ΣΔΟΕ Αττικής, διαπίστωσε μεταξύ άλλων και την έκδοση απ' αυτόν στη **χρήση 2007** πέντε (5) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας **149.296,00€** πλέον ΦΠΑ **28.366,24€** και στη **χρήση 2008** ενός (1) εικονικού στο σύνολό του φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας **9.960€**, πλέον ΦΠΑ **1.892,40€**, τα οποία έλαβε η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος.

2) Την από **05/09/2017** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Αγ. Αναργύρων, από την οποία προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε στη χρήση **2007**, ένα (1) εικονικό στο σύνολο του φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας **5.040,00€** πλέον ΦΠΑ **967,60€** και στη χρήση **2008**, δύο (2) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας **22.000,00€**, πλέον ΦΠΑ **4.180,00€**, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «..... **– ΑΦΜ:**

3) Την από **14/12/2017** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ ΙΖ' Αθηνών, από την οποία προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε στη χρήση **2008**, έξι (6) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας **70.000€**, πλέον ΦΠΑ **13.300€**, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «..... **– ΑΦΜ:**

4) Την από **06/11/2013** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Αττικής, από την οποία προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε στη χρήση **2008**, ένδεκα (11) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας **106.212,00€**, πλέον ΦΠΑ **20.180,28€**, εκδόσεως της επιχείρησης «..... **– ΑΦΜ:**

5) Την από **02/11/2017** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών από την οποία προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε στη χρήση **2008**, τέσσερα (4) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας **171.000€** πλέον ΦΠΑ **32.490€**, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «..... **– ΑΦΜ:**

6) Την από **24/07/2014** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΣΔΟΕ Αττικής, από την οποία προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε στη χρήση **2008**, τρία (3) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας **18.000€**, πλέον ΦΠΑ **3.420€**, εκδόσεως της επιχείρησης «..... **– ΑΦΜ:**

7) Την από **27/08/2012** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΣΔΟΕ Αττικής, από την οποία προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε στη χρήση **2008** δύο (2) εικονικά στο σύνολό

τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας **22.545€**, πλέον **ΦΠΑ 4.283,55€**, εκδόσεως της επιχείρησης «..... – **ΑΦΜ:**».

8) Την από **31/10/2017** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, από την οποία προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε μεταξύ άλλων στη χρήση **2008** πέντε (5) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας **55.998€** πλέον **ΦΠΑ 10.639,62€**, εκδόσεως της επιχείρησης «..... – **ΑΦΜ:**».

9) Την από **31/10/2017** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, από την οποία προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε μεταξύ άλλων στη χρήση **2008** δύο (2) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας **100.000€** πλέον **ΦΠΑ 19.000€**, εκδόσεως της επιχείρησης «..... **ΑΕ – ΑΦΜ:**».

10) Την από **07/03/2018** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Καλλιθέας, από την οποία προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε στη χρήση **2008** τρία (3) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας **27.000€**, πλέον **ΦΠΑ 5.130€**, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «..... – **ΑΦΜ:**».

Επιπλέον, από την ελέγχουσα φορολογική Αρχή, ελήφθησαν υπόψη:

- Η από **31/12/2012** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Αττικής, από την οποία προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έλαβε στη χρήση **2008** δέκα τρία (13) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας **227.320€**, πλέον **ΦΠΑ 43.190,80€**, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «..... – **ΑΦΜ:**», και για την παράβαση αυτή καταλογίστηκε πρόστιμο ΚΒΣ, με την υπ' αριθμ./**2011** Απόφαση Επιβολής Προστίμου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Γ' Πειραιά, την οποία ο προσφεύγων αποδέχθηκε (ως το υπ' αριθμ./**2011** πρακτικό διοικητικής επίλυσης της διαφοράς – επιτροπή άρθρου 70^Α)
- Οι από 21/01/2005 εκθέσεις επανελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ της ΔΟΥ Α' Πειραιά, με τις οποίες καταλογίστηκαν στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος ο φόρος εισοδήματος και ο ΦΠΑ που αναλογεί στα δύο εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την επιχείρηση, συνολικής καθαρής αξίας **33.747€** πλέον **ΦΠΑ 6.411,93€**.
- Τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, που είχαν ήδη δηλωθεί με τις διατάξεις του **ν. 3888/2010** στη χρήση **2007** και συγκεκριμένα: ένα (1) φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 55.000€, εκδόσεως της επιχ/σης της «.....», τριάντα πέντε (35) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχ/σης «.....» συνολικής καθαρής αξίας 550.881€ και έξι (6) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχ/σης «.....» συνολικής καθαρής αξίας 51.801€, ήτοι συνολικά **657.682,00€**.

Κατόπιν αυτών, η ελέγχουσα φορολογική Αρχή, διενήργησε επανέλεγχο βάσει συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12-2007, 01/01-31/12-2008 και 01/01-31/12/2009, δεδομένου ότι όπως προαναφέραμε ο προσφεύγων είχε ήδη περαιώσει τις υποθέσεις των ελεγχόμενων χρήσεων. Από τον έλεγχο συντάχθηκαν και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα τα από **29/06/2018** και αριθμούς, και **σημειώματα διαπιστώσεων** που αφορούσαν τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009, μαζί με τις αντίστοιχες προσωρινές πράξεις, σε απάντηση δε των σημειωμάτων αυτών, ο προσφεύγων υπέβαλε τα από **01/08/2018** και αριθμούς πρωτ.,, και υπομνήματά του. Εν συνεχεία ο ελεγκτής αφού έλαβε υπόψη του, τα υπομνήματα του προσφεύγοντος, συνέταξε τα πορίσματά του, τα οποία περιλαμβάνονται στις από **12/09/2018** Εκθέσεις Μερικού επιτόπιου ελέγχου **Φόρου Εισοδήματος, Έκτακτης Εισφοράς, ΦΠΑ, Προστίμων ΦΠΑ και ΚΒΣ**

Ο επανέλεγχος **προκειμένου για τη φορολογία ΦΠΑ** αφού έλαβε υπόψη:

- Ότι ο προσφεύγων ζήτησε, **έλαβε και καταχώρησε** στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης τα κατωτέρω εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία τα οποία ανέρχονται ανά χρήση:
 - ✓ Για τη χρήση **2007**, έλαβε από διάφορους εκδότες **εικονικά** φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας **929.776,40€**, εκ των οποίων ποσό εικονικών ύψους **657.682€** δηλώθηκε με το **ν. 3888/2010**, ποσό **154.336€** δηλώθηκε με το **ν. 4446/2016** και ποσό **33.747€** είχε ήδη καταλογιστεί από τον 1^ο επανέλεγχο,
 - ✓ Για τη χρήση **2008**, έλαβε από διάφορους εκδότες **εικονικά** φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας **1.016.904,50€**, εκ των οποίων ποσό εικονικών **622.715,00€** δηλώθηκε με το **ν. 4446/2016** και ποσό **227.320€** είχε ήδη καταλογιστεί από τον 1^ο επανέλεγχο και
 - ✓ Για τη χρήση **2009**, έλαβε από διάφορους εκδότες **εικονικά** φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας **330.976,12€**,
- Το γεγονός ότι τα ανωτέρω εικονικά φορολογικά στοιχεία καταχωρήθηκαν στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, στις φορολογητέες δαπάνες και ο ΦΠΑ αυτών στον ΦΠΑ Δαπανών,
- Τις διατάξεις του άρθρου 30 §3, 4, 6 και 7 του Π.Δ 186/1992,
- Τις διατάξεις των άρθρων 28, 30, 32, 34, 41, 49 και 105 του ν. 2238/1994
- Τις διατάξεις των άρθρων 31, 106, 109 και 118 του ν. 2238/1994
- Τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000
- Το γεγονός ότι η αξία των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι μεγάλης έκτασης και επηρεάζουν ουσιαστικά τα προκύπτοντα εκ των βιβλίων και στοιχείων αποτελέσματα,

Έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία των διαχειριστικών περιόδων **01/01-31/12/2007, 01/01-31/12/2008** και **01/01-31/12/2009** ως **ανακριβή** και **προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994. Ήτοι

A. Ακαθάριστα έσοδα:

Οικονομικά Έτη	Οικον. Έτος 2007	Οικον. Έτος 2008	Οικον. Έτος 2009
Χαρακτηρισμός βιβλίων	ΑΝΑΚΡΙΒΗ	ΑΝΑΚΡΙΒΗ	ΑΝΑΚΡΙΒΗ
Δηλωθέντα Ακαθάριστα έσοδα εμπορίας	2.204.972,06	1.747.943,24	461.535,24
Δηλωθέντα Ακαθάριστα έσοδα Παροχής Υπηρεσιών	1.678.928,18	1.642.368,89	36.440,00
Ακαθάριστα έσοδα βάσει βιβλίων	3.883.900,24	3.390.312,13	497.975,24
Πλέον: Αποκρυβέντα έσοδα	0,00	0,00	0,00
Μερικό Σύνολο	3.883.900,24	3.390.312,13	497.975,24
Προσαύξηση Ακαθ.Εσόδων λόγω ανακρίβειας (4%)	155.356,01	135.612,49	19.919,01
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	4.039.256,25	3.525.924,62	517.894,25

Περαιτέρω, για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η αξία και ο ΦΠΑ των εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000.

Ακολουθώντας ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Α' Πειραιά εξέδωσε μεταξύ των άλλων τις κατωτέρω Οριστικές Πράξεις που προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή:

ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ:								
α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Χρήση	Διαφορά ΦΠΑ	Πρόστιμο άρθρ.58Α ΚΦΔ	Πρόστιμο άρθρ.53 ΚΦΔ	Πρόστιμο	Συνολ.ποσό που βεβαιώθηκε
1	 - 12/09/2018	Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ	2007	45.479,81€	22.739,91€	18.592,15€		86.811,87€
2	 - 12/09/2018	Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ	2008	104.462,37€	52.231,19€	42.704,22€		199.397,78€
3	 - 12/09/2018	Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ	2009	66.670,07€	33.335,04€	27.254,72€		127.259,83€
4	 - 12/09/2018	Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ	2007				7.981,08€	7.981,08€
5	 - 12/09/2018	Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ	2008				39.348,00€	39.348,00€
6	 - 12/09/2018	Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ	2009				31.442,73€	31.442,73€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση ή την τροποποίηση επί τα βελτίω** των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου στη χρήση 2009,
- 2) Έλλειψη ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου,
- 3) Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης για την χρήση 2009,
- 4) Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, δεδομένου ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές και επιπλέον τελούσε σε καλή πίστη,
- 5) Μη νόμιμη η εφαρμογή της προσαύξησης εσόδων λόγω της ανακρίβειας των βιβλίων

1) Ως προς τον ισχυρισμό της παραγραφής της χρήσης 2009

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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** (Α' 151), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006 (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». Επιπλέον με τις διατάξεις του άρθρου **9§5 του ν. 2523/1997** ορίζεται ότι: «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»

Με τις διατάξεις του **άρθρου 57 § 2** του **ν. 2859/2000** (Α' 248), ορίζεται ότι: «1) Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2) Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) ..., β) ..., γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2** του **ν. 2238/1994** (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 προϊσταμένου 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».

Με τις διατάξεις του **άρθρου 49§3** του **ν. 2859/2000** (Α' 248), ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

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 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, συμπληρωμένου 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 **Ν.Σ.Κ.**, 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 καταχώριζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος **ΣτΕ 2122/2012**».

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση η **χρήση 2009** είχε περαιωθεί με τις διατάξεις του ν. 3888/2010, στις **24/11/2010** με την αποδοχή από τον προσφεύγοντα του υπ' αριθμ./2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης, και τα **νέα στοιχεία** που αφορούσαν τη **χρήση 2009**, περιήλθαν σε γνώση του προϊστάμενου της ελεγκτικής Αρχής (ΔΟΥ Α' Πειραιά) μετά την περαίωση, ήτοι: α) με την από **02/11/2017** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών, β) με την από **31/10/2017** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών και γ) με την από **28/12/2017** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Ελευσίνας, τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν **συμπληρωματικά στοιχεία** κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου **68 § 2** του **ν.2238/1994** και του άρθρου **49§3** του **ν. 2859/2000** και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης λόγω νέων στοιχείων, **παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας**, ήτοι για την χρήση 2009 στις 31/12/2020 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραγραφής για της κρινόμενης πράξης, χρήσεως 2009 απορρίπτεται.

2) Ως προς την ισχυρισμό της έλλειψης ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **28§2** του **ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο», με τις διατάξεις του άρθρου **34** του ίδιου νόμου ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **64** του **ν. 4174/2013** (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», και με τις διατάξεις του άρθρου **17** του **ν. 2690/1999** (Α' 45), με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Διοικητικής

Διαδικασίας, ορίζεται ότι: «1) Η ατομική διοικητική πράξη **πρέπει να περιέχει αιτιολογία**, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2) Η αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής** και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3) Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται μεταξύ των άλλων ότι προκειμένου για τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ατομική επιχείρησή του από τον **με ΑΦΜ:**, η ΔΟΥ Γ' Πειραιά του είχε ήδη επιβάλει πρόστιμο ΚΒΣ για την λήψη δεκατριών (13) εικονικών στοιχείων συνολικής αξίας **227.320€** πλέον ΦΠΑ ύψους **43.190€**, με την υπ' αριθ. **/2011 απόφασή της**, στην οποία επήλθε διοικητική επίλυση της διαφοράς από την επιτροπή του άρθρου 70Α του ν. 2238/1994, ως το υπ' αριθμ. 27/11-07-2012 Πρακτικό αυτής, σύμφωνα με το οποίο κρίθηκε ότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και περιόρισε το επιβληθέν πρόστιμο στο ποσό των 75.773€.

Στη συνέχεια διενεργήθηκε επανέλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και εκδόθηκε το υπ' αριθμ. **/2012 Φύλλο Ελέγχου φόρου εισοδήματος** και η υπ' αριθμ. **/2012 Πράξη Προσδιορισμού ΦΠΑ**, με τις οποίες καταλογίστηκε ο φόρος εισοδήματος και ΦΠΑ που προέκυπταν εξαιτίας της λήψης και καταχώρησης στα βιβλία του, των επίμαχων εικονικών στοιχείων (**Σχετ. 43**), και ως εκ τούτου, η ελέγχουσα φορολογική αρχή **εσφαλμένως και παρανόμως του επιβάλει για την ίδια παράβαση εκ νέου φόρους εισοδήματος και ΦΠΑ.**

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι με την υπ' αριθμ. **/2012 εντολή ελέγχου** του προϊσταμένου της ΔΟΥ Γ' Πειραιά, διενεργήθηκε επανέλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, από την υπάλληλο της ίδιας ΔΟΥ με αφορμή την υπ' αριθμ. **/2011 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ** και την υπ' αριθμ. **/2011 Απόφαση Επιβολής Προστίμου**, η οποία συνέταξε τις από **25/04/2012 εκθέσεις** ελέγχου φορολογίας **εισοδήματος** και **ΦΠΑ**, από τις οποίες προκύπτει ότι τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή λόγω της λήψης και καταχώρησης στα βιβλία των επίμαχων 13 εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 227.320€:

1) Στη φορολογία εισοδήματος τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν:

α) **Λογιστικά** με την προσθήκη στα αποτελέσματα των βιβλίων ποσού 462.315,30€, των λογιστικών διαφορών του αρχικού ελέγχου ποσού 7.285,30€ και των λογιστικών διαφορών επανελέγχου ποσού 227.320€, ήτοι τα κέρδη του επανελέγχου του λογιστικού προσδιορισμού ανήλθαν στο ποσό των 696.920,60€

β) **Εξωλογιστικά**, με την προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων των βιβλίων κατά 8% και των Σ.Κ.Κ κατά 80%, ήτοι τα κέρδη του επανελέγχου του εξωλογιστικού προσδιορισμού ανήλθαν στο ποσό των 565.135,45€.

τα δε τελικώς προσδιορισθέντα κέρδη του επανελέγχου ανήλθαν στο ποσό των **696.920,60€** και ο φόρος εισοδήματος καταλογίστηκε με το υπ' αριθμ. **/2012 Φύλλο ελέγχου.**

2) Στη φορολογία ΦΠΑ, ο ΦΠΑ που καταλογίστηκε με την υπ' αριθμ. **/2012 Πράξη**, προήλθε από την προσθήκη στον ΦΠΑ Εκροών ποσού 51.567,17€ (που αποτελεί τον ΦΠΑ από την προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων) και από τη μείωση του ΦΠΑ Δαπανών κατά 43.190€ (που αποτελεί το ΦΠΑ των επίμαχων εικονικών στοιχείων).

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι **έχουν ήδη καταλογιστεί από τον προηγούμενο 1^ο επανέλεγχο** τα ποσά του φόρου εισοδήματος και του ΦΠΑ που προκύπτουν εξαιτίας της λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος των εικονικών στοιχείων που έλαβε από την ατομική επιχείρηση του
..... **- ΑΦΜ:** και ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός του **πρέπει**

να γίνει δεκτός, δεδομένου ότι η ελέγχουσα φορολογική αρχή εσφαλμένως του επιβάλει για τα ίδια φορολογικά στοιχεία φόρους εισοδήματος και ΦΠΑ, που είχαν καταλογιστεί από προηγούμενο έλεγχο.

Επειδή, πέραν των συναλλαγών του προσφεύγοντος με τον όπως εκτέθηκε ανωτέρω, στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία, καθόσον, στις από 12/09/2018 εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς της ΔΟΥ Α' Πειραιά, αναφέρονται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα, για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, όλα τα στοιχεία με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις και τις καθιστούν νόμιμες. Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα των καταλογιστικών πράξεων, δεν απαιτείται η διατύπωση της ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στις εκθέσεις ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012), οι αιτιολογίες των πράξεων μπορεί να περιέχονται ή να συμπληρώνονται από τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες κοινοποιούνται ταυτόχρονα με τις καταλογιζόμενες πράξεις (ΣΤΕ 2695/1993). Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται, καθόσον οι εκθέσεις ελέγχου παρέχουν σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

3) Ως προς τον ισχυρισμό της παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης για την χρήση 2009

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι με το με αριθμό/2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, η ελέγχουσα φορολογική Αρχή του γνώρισε ότι από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο της χρήσης 2009, διαπιστώθηκε η λήψη από μέρους του 17 εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 330.976,12€. Με το ίδιο ως άνω Σημείωμα, του κοινοποίησε επίσης και την με αριθμό/2018 Πράξη Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου για την χρήση 2009.

Ισχυρίζεται ότι το μόνο στοιχείο περί εικονικότητας που γνώριζε, ήταν ένα δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ Ηπείρου που τέθηκε υπόψιν της ΔΟΥ στο έτος 2015 και δεν γνώριζε ότι υπήρχαν και άλλα δελτία πληροφοριών και εκθέσεις ελέγχου, τα οποία αναφέρει για πρώτη φορά, στην Έκθεση Ελέγχου. Αν τα γνώριζε την ύπαρξή τους, ενδεχομένως να είχε αξιολογήσει διαφορετικά τα πραγματικά περιστατικά και να είχε αποδεχτεί το από 18/05/2018 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης ν. 3888/2010, γεγονός που συνιστά ευθεία παράβαση του συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, αφού δεν είχε την δυνατότητα να λάβει ενσυνείδητη και επί τη βάσει όλων των αποδεικτικών μέσων απόφαση, με αποτέλεσμα η προσβαλλόμενη πράξη να είναι άκυρη και να πρέπει να εξαφανιστεί και γι' αυτόν τον λόγο.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (Α' 170), ορίζεται ότι: «1) Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2) Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, η ελέγχουσα φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, κοινοποίησε στον προσφεύγοντα την **16/07/2018**, το υπ' αριθμ. **35/2018** σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου σύμφωνα με τα άρθρα 28 & 62 του ν. 4174/2013, με συνημμένη την προσωρινή πράξη (χρήση 2009) με το οποίο του γνωστοποίησε τις διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και τον καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής της, να διατυπώσει τις απόψεις του, ενώ ο προσφεύγων με το υπ' αριθμ./2018 υπόμνημα εξέφρασε τις αντιρρήσεις του, οι οποίες ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο, προκειμένου να εκδώσει το πόρισμά του που περιλαμβάνεται στην από 12/09/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος χρήσης 2009.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 προκύπτει ότι ο προσφεύγων είχε δυνατότητα να ζητήσει και να λάβει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίστηκε ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου, ο ισχυρισμός του **πρέπει να απορριφθεί** ως αβάσιμος.

4) Ως προς την ισχυρισμό ότι η φορολογική Αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

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 συναλλακτικός 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 506/2012**)). Στην προκείμενη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του. Σε κάθε δε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος (**ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014**).

Επειδή, με την απόφαση **ΣτΕ 116/2013** ... όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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 πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. **ΣτΕ 505/2012, ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528, 1184/2010**), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. **ΣτΕ 1184, 1126/2010**).

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, με τις α) από 13-03-2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Α' Πειραιά, β) από 13-11-2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Α' Πειραιά, γ) από 31-10-2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, δ) από 20-01-2014 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του

ΣΔΟΕ Αττικής, ε) από 05-12-2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Ε' Πειραιά, στ) από 02-11-2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών, ζ) από 28-12-2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Ελευσίνας, η) από 31-10-2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, καθώς και στις από 12-09-2018 Εκθέσεις Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92), της ΔΟΥ Α' Πειραιά για τους εκδότες - **ΑΦΜ**
 - **ΑΦΜ** - **ΑΦΜ**
 - **ΑΦΜ** - **ΑΦΜ**
 - **ΑΦΜ** και **ΑΕ** - **ΑΦΜ**
 που αποτελούν τη νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, όπου αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι για τους οποίους οι ελέγχουσες υπηρεσίες έκριναν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, και συγκεκριμένα:

α) Για την ατομική επιχείρηση - ΑΦΜ οι λόγοι που κρίθηκαν εικονικά τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, είναι οι εξής:

«Α) Για τη χρήση 2007, με βάση την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος ο πέρα από το γεγονός ότι δήλωσε λιγότερα ακαθάριστα έσοδα κατά 38.999,90€ παρουσιάζει υπερβολικά μεγάλες αγορές οι οποίες αναλώθηκαν σχεδόν όλες (απογραφές έναρξης - λήξης), στη χρήση. Το ύψος των αγορών αυτών δεν είναι δυνατόν να επαληθευθεί επειδή δεν προσκομίσθηκαν το βιβλίο εσόδων εξόδων και τα τιμολόγια αγορών. Επίσης δεν επαληθεύονται και από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του επειδή για τη χρήση αυτή δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις. Από τις καταστάσεις τρίτων προκύπτουν για τον αγορές 86.968,47 € έναντι αγορών δήλωσης 210.139,41€.

Ομοίως για τη χρήση 2008, με βάση την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος ο πέρα από το γεγονός ότι δήλωσε λιγότερα ακαθάριστα έσοδα κατά 3.000,00€ παρουσιάζει υπερβολικά μεγάλες αγορές οι οποίες αναλώθηκαν και με το παραπάνω (±απογραφές έναρξης - λήξης), όλες στη χρήση. Οι αγορές της αρχικής δήλωσης ύψους 121.852,27€ με την συμπληρωματική δήλωση γίνονται 181.852,27€, αυξήθηκαν κατά 60.000,00€. Οι αγορές αυτές δεν είναι δυνατόν να επαληθευθούν επειδή δεν προσκομίσθηκαν το βιβλίο εσόδων εξόδων και τα τιμολόγια αγορών. Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις της ατομικής επιχείρησης δεν επαληθεύονται μιας και δηλώθηκαν αγορές 94.513,79€. Ομοίως και από τις καταστάσεις τρίτων δηλώθηκαν αγορές 94.675,97€. Για τη χρήση 2008 μπορούμε να πούμε με βεβαιότητα ότι επειδή οι δηλωθείσες αγορές στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του ίδιου και τρίτων σχεδόν συμπίπτουν, οι αγορές της ατομικής επιχείρησης είναι λιγότερες από τις 94.513,79€ που δήλωσε ο ίδιος στη συγκεντρωτική προμηθευτών του, μιας και στο ποσό αυτό περιλαμβάνονται και οι δαπάνες της επιχείρησης, (εκτός αμοιβών προσωπικού) που με βάση την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ανέρχονται σε 5.495,74 €.

Β) Σύμφωνα με την με αριθμό/2011 έκθεση κατάσχεσης του ΣΔΟΕ Αττικής από την ατομική επιχείρηση κατασχέθηκαν φορολογικά στοιχεία εκδόσεως του ως κατωτέρω:

Είδος Στοιχείου	α/α – ημερ/νία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α	Περιγραφή
Τ.Π.Υ.	/2007	11.500,00	2.185,00	Μελέτη σχεδιασμού & σχέδια κατασκευής ξυλοκιβωτίων μεταφοράς πολεμικού υλικού
Δ.Α.-Τ.Π	/2007	8.472,00	1.609,68	15 ξυλοκιβώτια μεταφοράς πολεμικού υλικού,
Δ.Α.-Τ.Π	/2007	30.000,00	5.700,00	5.000 ξύλινοι πάσσαλοι ύψους 50 cm.
Δ.Α.-Τ.Π	/2007	30.000,00	5.700,00	5.000 ξύλινοι πάσσαλοι ύψους 50 cm.
Δ.Α.-Τ.Π	/2007	30.000,00	5.700,00	5.000 ξύλινοι πάσσαλοι ύψους 50 cm.
Δ.Α.-Τ.Π.	/2007	43.324,00	8.231,56	638 κιβώτια μεταφοράς πυρομαχικών,
Δ.Α.-Τ.Π.	/2007	37.500,00	7.125,00	5.000 ξύλινοι πάσσαλοι ύψους 50 cm. 1.000 ξύλινοι πάσσαλοι ύψους 100 cm.
Σύνολο 2007		190.796,00	36.306,68	

Είδος Στοιχείου	α/α – ημερ/νία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α	Περιγραφή
Δ.Α.-Τ.Π.	/2008	9.960,00	1.892,40	27 κιβώτια μεταφοράς πυρομαχικών.

Σύνολο 2008	9.960,00	11.852,40	
--------------------	-----------------	------------------	--

Όλα τα παραπάνω τιμολόγια συνολικής αξίας κάτω των 15.000,00 € το καθένα, εξοφλήθηκαν με μετρητά. Για λόγους νομιμοφάνειας για κάθε εξόφληση τιμολογίου υπάρχει αυθημερόν ισόποση ανάληψη μετρητών. Αυτό σε καμία περίπτωση δεν σημαίνει ότι τα χρήματα της ανάληψης διατέθηκαν για την εξόφληση του συγκεκριμένου στοιχείου. Τα τιμολόγια που η συνολική αξία του καθενός υπερβαίνει τις 15.000,00€ εξοφλήθηκαν με επιταγές, συνήθως δίγραμμες.

- Για το μοναδικό Τ.Π.Υ. ζητήθηκαν από τον να προσκομισθούν οποιαδήποτε πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία υπάρχουν στην κατοχή του σχετικά με την μελέτη, τον σχεδιασμό και τα κατασκευαστικά σχέδια των ξυλοκιβωτίων μεταφοράς πολεμικού υλικού, όπως μελέτες, σχέδια, τυχόν αμοιβές σε ειδικούς, αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών ανάλογης αξίας με το ύψος της εισπραχθείσας αμοιβής, κ.λπ.

Από τον δεν προσκομίσθηκε κάποιο σημαντικό στοιχείο πέραν μιας υποτυπώδους μελέτης κατασκευής ξυλοκιβωτίων, χωρίς να φέρει βέβαιη ημερομηνία και που θα μπορούσε να συνταχθεί από τον οποιοδήποτε και οποτεδήποτε.

-Για το Δ.Α.-Τ.Π./2007, εκδόθηκε την ίδια ημέρα φορτωτική με α/α/2007 με εκδότη τον αυτοκινητιστή , αποστολέα τον , παραλήπτη και εντολέα τον και τόπο παράδοσης το Το είδος εμπορεύματος της φορτωτικής, (10 παλέτες ξύλινοι πάσσαλοι), ταιριάζει με την περιγραφή του είδους στο Δ.Α. - Τ.Π. (5.000 ξύλινοι πάσσαλοι σήμανσης ...). Η εν λόγω συναλλαγή δεν μπορεί να αμφισβητηθεί από τον έλεγχο.

Για τα υπόλοιπα Τ.Π.-Δ.Α. με α/α .../07, .../07, .../07, .../07, .../07 και .../08, δεν υπάρχουν αντίστοιχες φορτωτικές για την μεταφορά τους από την έδρα του , στον τόπο που χρησιμοποιήθηκαν.

- Επίσης δεν αναγράφεται σ' αυτά το μεταφορικό μέσο που χρησιμοποιήθηκε. Ούτε ο , ο οποίος στερείται μεταφορικού μέσου, τους υπέδειξε με τρόπο που δεν αμφισβητείται τον τρόπο μεταφοράς τους.

- Ο , στη χρήση 2007 εξέδωσε προς τον , επτά (7) Τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 190.796,00 € Στη Χρήση 2007 λόγω του ύψους των πωλήσεων, (προς τον και προς τρίτους), θα έπρεπε να έχει ανάλογο ύψος αγορών πρώτων υλών, (κυρίως ξυλείας). Οι δηλωθείσες αγορές στις αρχικές αλλά και τις συμπληρωματικές δηλώσεις που υπέβαλε δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα.

Δεν προσκομίσθηκε βιβλίο εσόδων εξόδων και τιμολόγια αγοράς εμπορεύσιμων ειδών για να μην είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις. Επίσης τη χρήση 2007, δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών για ευνόητους λόγους. Από τις δηλώσεις που υπέβαλαν τρίτοι, προκύπτουν αγορές για τον ύψους 86.968,47 € οι οποίες είναι δυσανάλογα χαμηλές σε σχέση με το ύψος των πωλήσεων που με βάση τα εκδοθέντα στοιχεία «φέρεται» ότι πραγματοποίησε.

- Επίσης ο με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, απασχόλησε προσωπικό και κατέβαλε αμοιβές και έξοδα προσωπικού στη χρήση 2007:14.480,00 € . Με βάση τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης αυτής, οι καταβληθείσες αμοιβές προσωπικού τουλάχιστον, δεν συνάδουν με το ύψος των πωλήσεων που «φέρεται» ότι πραγματοποίησε.

-Τέλος σύμφωνα με τα σώματα των επιταγών εκδόσεωςσε διαταγή του που διαβίβασε ηστο ΣΔΟΕ Αττικής, μετά από αίτημα του, προκύπτουν τα παρακάτω:

α) Με την δίγραμμη επιταγή λήξεως 15/06/2007, ποσού 35.700,00 € εξοφλείται το τιμολόγιο/2007 αυθημερόν.

Η επιταγή εισπράχθηκε από τονστη Λήξη της και ώρα 13:20:26 από το υποκατάστημα τηςστην

Στο ίδιο υποκατάστημα την ίδια ημέρα, (δύο λεπτά μετά) και ώρα 13:23:11 γίνεται κατάθεση στον λογαριασμό του ποσού 11.000,00 € μετρητά.

Στο ίδιο υποκατάστημα την ίδια ημέρα, (δευτερόλεπτα μετά), 13:23:35 γίνεται κατάθεση στον λογαριασμό του ποσού 9.000,00 € μετρητά. ΚΟΙΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ.

β) Με την επιταγή λήξης 19/09/2007 ποσού 44.625,00 € εξοφλείται το τιμολόγιο/2007.

Η επιταγή εισπράχθηκε από τονστη λήξη της και ώρα 11:.....(δυσανάγνωστα τα λεπτά και τα δευτερόλεπτα), από το υποκατάστημα τηςστην

Στο ίδιο υποκατάστημα την ίδια ημέρα και ώρα 11:11:50 γίνεται κατάθεση στον λογαριασμό του ποσού 20.000,00 € μετρητά.

Στο ίδιο υποκατάστημα την ίδια ημέρα, (δευτερόλεπτα μετά) και ώρα 11:12:06 γίνεται κατάθεση μετρητών στο λογαριασμό του ποσού 18.000,00 €. ΚΟΙΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ.

γ) Με την επιταγή λήξης 20/09/2007 ποσού 35.700,00 € εξοφλείται το τιμολόγιο/2007.

Η επιταγή οπισθογραφήθηκε από τονκαι εισπράχθηκε από υπάλληλο της επιχείρησης , την , στη Λήξη της και ώρα 11: .. : .. (δυσανάγνωστα τα λεπτά και τα δευτερόλεπτα), από το υποκατάστημα τηςστην

Στο ίδιο υποκατάστημα την ίδια ημέρα και ώρα 11:36:41 γίνεται κατάθεση στον λογαριασμό του ποσού 12.000,00 € μετρητά.

Στο ίδιο υποκατάστημα την ίδια ημέρα, (δυσανάγνωστη η ακριβής ώρα) γίνεται κατάθεση μετρητών στο λογαριασμό του ποσού 18.000,00€ ΚΟΙΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ.

Από τα παραπάνω διαπιστώνουμε ότι κάθε φορά που οπήγαινε στο υποκατάστημα τηςγια είσπραξη επιταγής, ήταν εκεί άνθρωπος του (.....ή), και κατέθεταν μετρητά σε δυο συγκεκριμένους λογαριασμούς του, έναν ατομικό και έναν κοινό. Επίσης διαπιστώθηκαν ότι τα τιμολόγια εκδόσεως τουμε λήπτη τονεξοφλούνται νόμιμα, όπως ορίζεται στις διατάξεις της § 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/92, (με διγράμμες επιταγές), τα χρήματα όμως στο μεγαλύτερο ποσοστό τους επιστρέφουν στον

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις, ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι όλα τα τιμολόγια εκδόσεως τουπρος την ατομική επιχείρηση “.....”, εκτός του Δ.Α.-ΤΠ./2007, καθαρής αξίας 30.000,00 € είναι εικονικά στο σύνολο τους ως προς την συναλλαγή».

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

«... Σύμφωνα με την με αριθμό/2011 έκθεση κατάσχεσης του ΣΔΟΕ Δυτ. Μακεδονίας από την ατομική επιχείρηση «.....», κατασχέθηκαν τα παρακάτω στοιχεία αξίας εκδόσεως της επιχείρησης:

α/α	Είδος Στοιχείου	α/α – ημερ/νία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α	Παρατηρήσεις
1	Τ.Π.	/2007	8.480,00	1.611,20	
2	Τ.Π.	/2007	2.611,20	496,12	
3	Τ.Π.	/2007	4.460,20	847,44	
4	Τ.Π.	/2007	504,00	95,76	
5	Τ.Π.	/2007	3.945,00	749,55	
6	Τ.Π.	/2007	3.236,00	614,00	
7	Τ.Π.	/2007	2.808,00	533,52	
8	Τ.Π.	/2007	330,00	62,70	
9	Τ.Π.	/2007	8.020,00	1.523,80	
10	Τ.Π.	/2007	19.938,00	3.788,22	
11	Τ.Π.	/2007	15.417,00	2.929,23	
12	Τ.Π.	/2007	756,00	143,64	
13	Τ.Π.	/2007	2.006,00	381,14	
Σύνολο έτους 2007			72.511,40	13.776,32	

α/α	Είδος Στοιχείου	α/α – ημερ/νία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α	Παρατηρήσεις
1	Τ.Π.	/2008	8.856,50	1.682,73	
2	Τ.Π.	/2008	4.500,00	855,00	
3	Τ.Π.	/2008	19.938,00	3.788,22	
4	Τ.Π.	/2008	3.945,00	749,55	
5	Τ.Π.	/2008	3.150,00	598,50	
6	Π.Τ	/2008	-3.150,00	-598,50	Ακύρωση Τ.Π.
Σύνολο έτους 2008			37.239,50	7.075,50	

Πέραν των ανωτέρω, κατασχέθηκαν ισάριθμα δελτία αποστολής, εννέα αποδείξεις είσπραξης και εννέα δελτία ανάληψης μετρητών από πιστωτικό ίδρυμα.

Όλα τα παραπάνω τιμολόγια εξοφλήθηκαν με μετρητά. Για λόγους νομιμοφάνειας, σχεδόν για κάθε εξόφληση τιμολογίου υπάρχει αυθημερόν ισόποση ανάληψη μετρητών. Αυτό σε καμία περίπτωση δεν σημαίνει ότι τα χρήματα της ανάληψης διατέθηκαν για την εξόφληση του συγκεκριμένου στοιχείου.

-Στη συγκεντρωτική κατάσταση πελατών που υπέβαλε για τη χρήση 2007, δεν δήλωσε τα δεκατρία τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 72.511,40 € που εξέδωσε προς τον

- Επίσης δεν αναγράφεται σ' αυτά το μεταφορικό μέσο που χρησιμοποιήθηκε. Ούτε η, η οποία στερείται μεταφορικού μέσου, υπέδειξε στον έλεγχο τον τρόπο μεταφοράς τους.

- Η στη χρήση 2007 εξέδωσε προς τον, δεκατρία τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 72.511,40 € και στη χρήση 2008 πέντε τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 37.239,50 €. Στα εκδοθέντα στοιχεία, η περιγραφή των πωλούμενων προϊόντων είναι: «ειδική ενισχυμένη υφασμάτινη θήκη μεταφοράς ατομικού φορητού οπλισμού», «ειδικές υφασμάτινες θήκες μεταφοράς υπνόσκακων ισχυρού ψύχους, εξάρτησης BLACH-HOWK, JAKET, ισοθερμικών θερμοεσώρουχων, ακοντίων τοπογράφων, πασσάλων N/K, αντιασφυξιογόνος μάσκας, κυαλίων, ρούχων εργασίας τοπογράφων πράσινου χρώματος, γυαλίων τύπου μάσκας, πράσινων ρούχων εργασίας ναρκαλιευτών», «αδιάβροχα καλύμματα με ιμάντες μεταφοράς πυρομαχικών», κ.λπ.

Επειδή κατά την κοινή πείρα, οι παραπάνω κατασκευές ειδικών ενδυμάτων και θηκών μεταφοράς στρατιωτικών ειδών απαιτούν και αγορές ειδικών υφασμάτων αντοχής και λοιπών εξαρτημάτων αυτών, ζητήσανε από την Σκλάβου Μαγδαληνή να τους υποδείξει και να συσχετίσει τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία με τις αντίστοιχες και ανάλογης αξίας αγορές πρώτων υλών σε ημερομηνίες λίγο προγενέστερες των ημερομηνιών των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων προς τον

Από την, με το υπ αριθ. πρωτοκόλλου/2017 υπόμνημα, προσκομίσθηκαν τιμολόγια από το έτος 2004 έως το 2006 και επειδή πρόκειται για ειδικό ύφασμα αντοχής για την κατασκευή στρατιωτικών ειδών, δεν είναι δυνατόν να αγοράσθηκε προκειμένου να χρησιμοποιηθεί πολύ αργότερα στα έτη 2007 και 2008, με αβέβαιο το γεγονός της λήψης της σχετικής παραγγελίας. Επίσης οι ποσότητες των τιμολογίων αυτών είναι εξαιρετικά δυσανάλογα χαμηλές σε σχέση με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Τέλος από το τηρούμενο βιβλίο απογραφών δεν προκύπτουν αποθέματα προηγούμενων ετών, από το εν λόγω ύφασμα.

Επίσης από την, ζητήθηκε από τον έλεγχο να προσκομίσει τιμολόγια αγοράς μηχανολογικού εξοπλισμού, απαραίτητου για την κοπή και ραφή ειδικών στρατιωτικών ενδυμάτων. Επίσης ζητήθηκε να προσκομισθεί οτιδήποτε άλλο στοιχείο έχει στην κατοχή της και αφορά τις συναλλαγές της με την επιχείρηση, όπως σχέδια για την παραγωγή των ενδυμάτων, τυχόν εργασίες φασόν που δόθηκαν σε τρίτους, δείγματα που κατασκευάσθηκαν, στάλθηκαν για δειγματοισμό και εγκρίθηκαν για μαζική παραγωγή, ιδιωτικά συμφωνητικά, φορτωτικές για την μεταφορά των προϊόντων κ.λπ.

Από την, δεν προσκομίσθηκε οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο, πέραν των υπ' αριθ. /2004 και /2004 δελτίων αποστολής για την αγορά μηχανολογικού εξοπλισμού από τον πατέρα της, ο οποίος είχε παρόμοια επιχείρηση και διέκοψε την δραστηριότητα του πριν την υποβολή της δήλωσης έναρξης της

- Επίσης η, με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, απασχόλησε προσωπικό και κατέβαλε αμοιβές και έξοδα προσωπικού σε όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις. Με βάση τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων αυτών, οι καταβληθείσες αμοιβές προσωπικού τουλάχιστον της χρήσης 2010, δεν συνάδουν με το ύψος των πωλήσεων που «φέρεται» ότι πραγματοποίησε ητη χρήση αυτή.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις, ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι όλα τα τιμολόγια εκδόσεως της προς την επιχείρηση, είναι εικονικά στο σύνολο τους ως προς την συναλλαγή.»

γ) Για την επιχείρηση - ΑΦΜ οι λόγοι που κρίθηκαν εικονικά τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, είναι οι εξής:

«... στις 11-07-2017 ο έλεγχος μετέβη στην δηλωθείσα έδρα της επιχείρησης επί της οδού προκειμένου να επιδώσει την με αριθμό/...../2017 εντολή ελέγχου και το με αρ. πρωτ. /2017 Αίτημα Χορήγησης Πληροφοριών Άρθρου 14 Ν.4174/2013 για διάθεση στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις 14, 23, 24 και 25 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ). Στη διεύθυνση της έδρας βρέθηκε διαμέρισμα στον 2° όροφο πολυκατοικίας με τα στοιχεία της εταιρείας στο κουδούνι. Στις επανειλημμένες κλήσεις του κουδουνιού δεν ανταποκρίθηκε κανείς, ενώ εμφανή ήταν τα στοιχεία εγκατάλειψης. Θυροκολλήσαμε παρουσία μάρτυρος αντίγραφο της με αριθμό/...../2017 εντολής ελέγχου και το με αρ. πρωτ. /2017 Αίτημα Χορήγησης Πληροφοριών Άρθρου 14 Ν.4174/2013. Επομένως, στο ακίνητο, το οποίο είχε δηλωθεί ως έδρα, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση είναι άγνωστη στη διεύθυνση αυτή, και μετά από συλλογή πληροφοριών από περιοίκους διαπιστώθηκε ότι κανείς δεν γνώριζε κάτι για την εν λόγω επιχείρηση. Αξίζει να αναφερθεί ότι τα τηλέφωνα επικοινωνίας που δηλώνονται από την ελεγχόμενη, δεν αντιστοιχούν σε συνδρομητή του ΟΤΕ.

Στις 11-07-2017 ο έλεγχος μετέβη στην οδό αρ..... -..... όπου βρίσκεται η οικία του Προέδρου του Δ.Σ. της ελεγχόμενης επιχείρησης, και θυροκολλήσαμε παρουσία μάρτυρος αντίγραφο της με αριθμό/...../2017 εντολής ελέγχου και το με αρ. πρωτ./2017 Αίτημα Χορήγησης Πληροφοριών Άρθρου 14 Ν.4174/2013 για διάθεση στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης σύμφωνα με τις διατάξεις 14, 23, 24 και 25 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ).

Στις 11-07-2017 μεταβήκαμε στην δηλωθείσα οικία του Διευθύνοντος Συμβούλου της επιχείρησης επί της οδού και αφού δεν βρήκαμε αυτόν στην πιο πάνω διεύθυνση, επιδώσαμε αντίγραφο της με αριθμό/...../2017 εντολής ελέγχου και το με αρ. πρωτ./2017 Αίτημα Χορήγησης Πληροφοριών Άρθρου 14 Ν.4174/2013 για διάθεση στον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης σύμφωνα με τις διατάξεις 14, 23, 24 και 25 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ), στην του, η οποία δήλωσε ότι είναι σύνοικος και σύζυγος του.

Στις 24-07-2017 η πληρεξούσιος δικηγόρος του προσκόμισε στην υπηρεσία μας υπόμνημα σχετικά με το ως άνω αναφερόμενο Αίτημα Χορήγησης Πληροφοριών, το οποίο έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/2017, με το οποίο ο μας γνωστοποίησε τα εξής: «Διετέλεσα διευθύνων σύμβουλος της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, κατά το χρονικό διάστημα λειτουργίας της ήτοι από 09-08-2006 μέχρι 31-12-2007. Έκτοτε η εταιρεία είναι σε αδράνεια και έχει διακόψει κάθε δραστηριότητα. Ως εκ τούτου υφίσταται αντικειμενική αδυναμία προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων της ως άνω αναφερόμενης εταιρείας, προκειμένου να διενεργηθεί μερικός επιτόπιος έλεγχος.

Εν προκειμένω με τις παρούσες απόψεις μου ζητώ την μη έκδοση δυσμενούς για εμένα ατομικής διοικητικής πράξης, αφορώσα τις προβλεπόμενες στα άρθρα 54 παρ. 1 περ. δ και περ. ε και 62 Ν.4174/2013, καθώς και τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. δ και περ. ε του Ν.4174/2013.»

Στις 23-06-2017 αποστείλαμε το με αρ. πρωτ./2017 έγγραφο προς το ΕΦΚΑ (πρώην ΙΚΑ) Υποκατάστημα προκειμένου να μας πληροφορήσουν αν η επιχείρηση απασχόλησε προσωπικό.

Με το αρ. πρωτ./2017 έγγραφο του το Β Τοπικό Υποκατάστημα Μισθωτών Απτικής - Αθηνών Κεντρικού Τομέα ΕΦΚΑ (πρώην ΙΚΑ) μας απάντησε ότι η επιχείρηση απογράφηκε στο εν λόγω υποκατάστημα στις 05-09-2006 και της δόθηκε ο ΑΜΕ Υπέβαλε ΑΠΔ (Αναλυτικές Περιοδικές Δηλώσεις) και ασφάλισε προσωπικό για την περίοδο 09/2006 - 09/2007. Έκτοτε η επιχείρηση, έως σήμερα, όπως προκύπτει από το ΟΠΣ ΙΚΑ δεν υπέβαλε ΑΠΔ και δεν έχει καταβάλει εισφορές, (αρ. πρωτ./2017 της υπηρεσίας μας).

Στις 23-06-2017 αποστείλανε το με αρ. πρωτ./2017 έγγραφο προς το ΕΦΚΑ (πρώην ΙΚΑ) Υποκατάστημα προκειμένου να τους πληροφορήσουν αν το υποκατάστημα της επιχείρησης στην απασχόλησε προσωπικό.

Με το αρ. πρωτ./2017 έγγραφο του το Τοπικό Υποκατάστημα Μισθωτών ΕΦΚΑ (πρώην ΙΚΑ) μας απάντησε ότι από το Μητρώο εργοδοτών του υποκαταστήματος τους και το ΟΠΣ ΙΚΑ-ΕΤΑΜ (νυν ΕΦΚΑ), δεν προκύπτει έναρξη απασχόλησης σε υποκατάστημα της ως επιχείρησης στην περιοχή της αρμοδιότητας τους. (αρ. πρωτ./2017 της υπηρεσίας μας).

Από τον παρόντα έλεγχο διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

α) Εκδόθηκαν τη χρήση 01.01.2008 - 31.12.2008 τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία:

Η επιχείρηση “.....” τη χρήση 01.01.2008 - 31.12.2008 εξέδωσε πέντε (5) φορολογικά στοιχεία αξίας, ήτοι τιμολόγια πώλησης, συνολικής καθαρής αξίας 55.998,00 € πλέον ΦΠΑ 10.639,62 €, δηλαδή συνολικής αξίας 66.637,62 € και πέντε (5) Δελτία Αποστολής προς την επιχείρηση του με ΑΦΜ, ως ακολούθως:

α/α	Ημ/νια Έκδοσης Στοιχείου	Είδος & Αριθμός Στοιχείου	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α	Συνολική Αξία
1			11.016,00	2.093,04	13.109,04
2					
3			10.098,00	1.918,62	12.016,62
4					
5			11.934,00	2.267,46	14.201,46
6					
7			11.934,00	2.267,46	14.201,46
8					
9			11.016,00	2.093,04	13.109,04
10					
Σύνολο έτους 2008			55.998,00	10.639,62	66.637,62

Τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία εκδόσεως με ΑΦΜ κατασχέθηκαν μαζί με τις αποδείξεις είσπραξης τους με την με αριθμ./2011 Έκθεση Κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων της Ειδικής Γραμματείας Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Περιφερειακής Δ/σης Ηπείρου - Δυτ. Μακεδονίας - Βορείων Ιονίων Νήσων -Υποδιεύθυνση Κοζάνης και εκδόθηκαν για την πώληση αγαθών με περιγραφή Μεταλλικό καρότσι μεταφοράς συστήματος εκκίνησης με βάση πρόσθεσης παρελκόμενη διαστάσεων 150 cm X 140 cm X 60 cm, 61 συνολικά τεμάχια.

Είναι προφανές ότι σε κάθε μία ημερομηνία αναφέρεται η ίδια πώληση, για την οποία έχουν εκδοθεί παραπάνω από ένα φορολογικά παραστατικά, με απώτερο σκοπό η συνολική αξία εκάστου εξ αυτών να μην υπερβαίνει τις 15.000,00 ευρώ, ώστε να μην είναι υποχρεωτική η εξόφληση του μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή μέσω δίγραμμης επιταγής όπως ορίζει το άρθρο 18 παραγρ. 2 του Π.Δ. 186/92.

Επίσης, στα Δελτία Αποστολής που εξέδωσε η επιχείρηση ".....", δεν αναγράφεται ο αριθμός του Μεταφορικού Μέσου με το οποίο έγινε η διακίνηση των πωληθέντων αγαθών.

Επίσης στην υπηρεσίας μας εστάλησαν με το με αρ. πρωτ./2016 από το 10° Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου φωτοαντίγραφα των κάτωθι φορολογικών στοιχείων εκδόσεως "....." με ΑΦΜ προς την ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ

α/α	Ημ/νια Έκδ. Στοιχείου	Είδος & Αριθμός Στοιχείου	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α	Συνολική Αξία
1			12.000,00	2.280,00	14.280,00
2			11.400,00	2.166,00	13.566,00
Σύνολο			23.400,00	4.446,00	27.846,00

Τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία εκδόσεως εκδόθηκαν για την πώληση αγαθών με περιγραφή Μεταλλικοί Πάσσαλοι 150 cm 600 τεμάχια και Ξύλινοι Πάσσαλοι 50 cm, 1.900 τεμάχια.

β) Από το σύστημα των Συγκεντρωτικών Καταστάσεων Πελατών Προμηθευτών της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων και συγκεκριμένα το υποσύστημα των Δηλώσεων Τρίτων ήτοι αυτών που δήλωσαν ως προμηθευτή την επιχείρηση, προκύπτει ότι τα πέντε (5) παραστατικά που εξέδωσε η επιχείρηση, στις 28.01.2008 και 29.01.2008 έχουν συμπεριληφθεί στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών χρήσης 2008, της λήπτριας επιχείρησης του με ΑΦΜ Συγκεκριμένα, η λήπτρια επιχείρηση φαίνεται να δηλώνει την επιχείρηση "....." με ΑΦΜ ως προμηθευτή της με πέντε (5) στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 55.998,00 ευρώ στη χρήση 2008.

Τα με αριθμό Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο/2008 και Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο/2008 δεν συμπεριλήφθηκαν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών για τη χρήση 2008 που υποβλήθηκαν από την λήπτρια επιχείρηση του με ΑΦΜ Τονίζεται ότι η επιχείρηση "....." δεν υπέβαλε Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών για τη χρήση 2008.

γ) Όπως προκύπτει από το μητρώο της υπηρεσίας τους, η επιχείρηση δηλώνει τις ακόλουθες δραστηριότητες:

Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για μονοκατοικίες και διπλοκατοικίες Γενικές κατασκευαστικές εργασίες για άλλα κτίρια Χονδρικό εμπόριο άλλων οικοδομικών υλικών

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι δηλώθηκαν δραστηριότητες με γενική και ασαφή περιγραφή, ενώ παράλληλα στο σκοπό της στο καταστατικό δηλώνεται μεγάλη γκάμα επαγγελματιών με μεγάλο πολυμερισμό, προκειμένου η έκδοση φορολογικών στοιχείων να έχει μεγαλύτερο εύρος συναλλασσομένων. Το γεγονός αυτό προϋποθέτει μεγάλη υλικοτεχνική υποδομή για την άσκηση αυτών των δραστηριοτήτων, που η ελεγχόμενη δεν διέθετε.

δ) Η επιχείρηση "....." είναι μεν υπαρκτή φορολογικά, με την έννοια ότι έχει υποβάλλει δήλωση έναρξης εργασιών με ημερομηνία έναρξης την 09-08-2006, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτη διότι ουδέποτε εντοπίστηκε στην έδρα της, την οποία είχε δηλώσει και κατά το χρόνο προηγούμενων ελέγχων, αλλά και του παρόντος ελέγχου. Από τον επιτόπιο έλεγχο στην έδρα της εμφανίζε εικόνα εγκατάλειψης.

Παράλληλα, η επιχείρηση "....." δεν δημοσιεύει ως έχει υποχρέωση οικονομικές καταστάσεις, από τις οποίες να προκύπτει ότι διαθέτει την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, τα μεταφορικά μέσα και τον κατάλληλο εξοπλισμό για να προβαίνει στην πώληση των τιμολογηθέντων αγαθών.

ε) Η επιχείρηση "....." δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της, αν και εκλήθη νομίμως. Στο επιδοθέν αίτημα χορήγησης πληροφοριών άρθρου 14 Ν.4174/2013, η επιχείρηση, μέσω του διευθύνοντος συμβούλου της, απάντησε αορίστως και δεν προσκόμισε αποδεικτικά έγγραφα του τρόπου εξόφλησης ή άλλα αποδεικτικά στοιχεία για την πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Ως εκ τούτου δεν προσκομίστηκαν τα βιβλία και στοιχεία, φορολογικές δηλώσεις, ιδιωτικά συμφωνητικά και εργολαβικά ώστε να αποδεικνύεται το πλαίσιο συνεργασίας μεταξύ των συναλλασσόμενων επιχειρήσεων, ενώ σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας μας, η ελεγχόμενη δεν έχει υποβάλει Τριμηνιαίες Καταστάσεις Συμφωνητικών παρ.

16 άρθρου 8 Ν. 1882/90 για την ελεγχόμενη χρήση. Επίσης, κανένα αποδεικτικό δεν παρουσίασε στον έλεγχο ότι ανέθεσε σε τρίτο υπερβολάβο τις υπηρεσίες που φέρεται να παρασχέθηκαν εκ μέρους της, στους πελάτες της. Τα μόνα διαθέσιμα στοιχεία που είχε ο έλεγχος, και τα οποία βρέθηκαν στο αρχείο της υπηρεσίας μας, ήταν φωτοαντίγραφα των υπ' αριθμ./2008 και/2008 Δελτίων Αποστολής - Τιμολόγια, τα οποία είχαν κατασχεθεί από προηγούμενο έλεγχο και εστάλησαν από το 10ου Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου.

Όπως προαναφέρθηκε, τα δύο (2) πρώτα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν την 28-01-2008 και τα επόμενα τρία (3) την 29-01-2008, στα οποία ο σκοπός της πώλησης είναι ο ίδιος. Επομένως είναι προφανές ότι σε κάθε μία ημερομηνία αναφέρεται η ίδια πώληση, για την οποία έχουν εκδοθεί παραπάνω από ένα φορολογικά παραστατικά, με απώτερο σκοπό η συνολική αξία εκάστου εξ αυτών να μην υπερβαίνει τις 15.000,00 ευρώ, ήτοι επήλθε κατακερματισμός του συνολικού ποσού ώστε να μην είναι υποχρεωτική η εξόφληση του μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή μέσω δίγραμμης επιταγής όπως ορίζει το άρθρο 18 παραγρ. 2 του Π.Δ. 186/92

Σημειώνεται, όσον αφορά την εξόφληση των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, ότι ο έλεγχος είχε στη διάθεση του τις παρακάτω Αποδείξεις Είσπραξης, οι οποίες κατασχέθηκαν με την υπ' αριθμ./2011 Έκθεση Κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων της Ειδικής Γραμματείας Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Περιφερειακής Δ/σης Ηπείρου - Δυτ, Μακεδονίας - Βορείων Ιόνιων Νήσων - Υποδιεύθυνση Κοζάνης:

α/α	Ημ/νια Έκδοσης Στοιχείου	Είδος & Αριθμός Στοιχείου	Αξία σε €
1			13.109,04
2			12.016,62
3			14.201,46
4			14.201,46
5			13.109,04

Από τις ανωτέρω Αποδείξεις Είσπραξης προκύπτει πασιδηλα ο κατακερματισμός της συναλλαγής με σκοπό την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων με μετρητά, γεγονός που ενισχύει περαιτέρω την πεποίθηση του παρόντος ελέγχου ότι οι συναλλαγές δεν πραγματοποιήθηκαν.

στ) Σύμφωνα με το αρχείο της υπηρεσίας τους, η επιχείρηση “.....” δεν έχει υποβάλει Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών Προμηθευτών του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2008, αν και εξέδωσε πλήθος φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις. Από δηλώσεις τρίτων από την ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου, προκύπτει ότι η εν λόγω επιχείρηση έχει δηλωθεί τόσο ως πελάτης, όσο και ως προμηθευτής από άλλες επιχειρήσεις για την εν λόγω ελεγχόμενη χρήση. Σύμφωνα με τα στοιχεία αυτά, για τη χρήση 2008 η αξία των πραγματοποιηθέντων αγορών ανέρχεται σε 400,00 ευρώ και η αξία των πραγματοποιηθέντων πωλήσεων σε 248.508,00 ευρώ.

Είναι προφανές ότι υπάρχει αναντιστοιχία των αριθμητικών δεδομένων των αγορών και των πωλήσεων για την κρινόμενη χρήση 2008, όπου η επιχείρηση πραγματοποίησε ελάχιστες αγορές και δαπάνες, ώστε να δικαιολογείται η παροχή των προσφερόμενων υπηρεσιών και γενικά η λειτουργία της ως ενεργή επιχείρηση.

Σύμφωνα με τον τακτικό έλεγχο για την πρώτη διαχειριστική χρήση, τα είδη που προμηθεύτηκε-αγόρασε η επιχείρηση από την σύσταση της μέχρι την 31/12/2007 περιλαμβάνονται υλικά hardware (υλικά χτισίματος Η/Υ) και συναφή, ανυψωτικό μηχάνημα τύπου KOMATSU FD 25T-12, μάρμαρα, Πλακάκια μπάνιου ANADOLU L BEIGE, κόλλα special, γεννήτρια, πλακάκια Αύρα μπεζ, τσιμέντα, τούβλα, άμμος, μαρμαρόσκονη, ασβέστη, τουβλέτες, χρώμα. Επομένως, η επιχείρηση δεν φαίνεται να αγόρασε τα αγαθά που περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια πώλησης που εξέδωσε προς την επιχείρηση του με ΑΦΜ

Η έλλειψη αγορών και ιδιαίτερα η αναντιστοιχία αγορών-πωλήσεων, δεν δικαιολογεί πραγματικές εμπορικές συναλλαγές. Εξάλλου, σε περίπτωση πραγματικών συναλλαγών τέτοιου ύψους, έπρεπε να καταβληθούν στο Δημόσιο σημαντικά ποσά φόρων εισοδήματος και ΦΠΑ. Σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο της Υπηρεσίας μας σύστημα ELENXIS και NEO-TAXIS προκύπτει ότι η επιχείρηση δεν έχει υποβάλλει εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ, ούτε δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος. Επιπροσθέτως, η επιχείρηση δεν έχει πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές συναλλαγές με εταιρείες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ως εκ τούτου δεν έχει πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

ζ) Δεν διέθετε τις απαιτούμενες εγκαταστάσεις, αποθηκευτικούς χώρους για την πραγματοποίηση της δραστηριότητας της. Όπως διαπιστώθηκε και από το ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας τους, η επιχείρηση, δεν διέθετε φορτηγά αυτοκίνητα και άλλα μεταφορικά μέσα για την άσκηση των δραστηριοτήτων της. Από τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών τρίτων, δεν διαπιστώθηκε να έχει δηλωθεί ως πελάτης από προμηθευτές ενοικίασης εξοπλισμού, υλικοτεχνικής υποδομής και μεταφορικών μέσων.

η) Δεν έχει υποβάλει Προσωρινές Δηλώσεις Φόρου Μισθωτών και Οριστική Δήλωση Φόρου Μισθωτών για τη χρήση 2008, ούτε προσκόμισε κατά τον έλεγχο αποδεικτικά μισθοδοσίας και ΙΚΑ. Επομένως, δεν φαίνεται να απασχολούσε προσωπικό, το οποίο ήταν απαραίτητο για την εκτέλεση των δραστηριοτήτων της. Από το ηλεκτρονικό αρχείο των

υποβληθεισών Συγκεντρωτικών Καταστάσεων Πελατών -Προμηθευτών, δεν δηλώθηκε σαν πελάτης από Τρίτη επιχείρηση ώστε να προκύπτει ότι οι παρασχεθείσες υπηρεσίες πραγματοποιήθηκαν με το σύστημα της υπεργολαβίας από τρίτο πρόσωπο, παρά μόνο από μία επιχείρηση με ένα παραστατικό πολύ μικρής αξίας, που δεν δικαιολογεί τις συναλλαγές που τιμολόγησε η επιχείρηση

Από έγγραφο του Υποκαταστήματος του ΕΦΚΑ (πρώην ΙΚΑ) προκύπτει ότι η επιχείρηση απογράφηκε στο εν λόγω υποκατάστημα στις 05-09-2006, υπέβαλε ΑΠΔ και ασφάλισε προσωπικό για την περίοδο 09/2006 - 09/2007 και έκτοτε έως σήμερα, δεν υπέβαλε ΑΠΔ και δεν έχει καταβάλει εισφορές. Από έγγραφο του Υποκαταστήματος του ΕΦΚΑ (πρώην ΙΚΑ), δεν προκύπτει έναρξη απασχόλησης σε υποκατάστημα της ως επιχείρησης στην περιοχή της αρμοδιότητάς τους. Ο όγκος των εργασιών όπως προκύπτουν από τα εκδοθέντα στοιχεία και την αξία τους όπως εμφανίζεται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων, αλλά και από τα κατασχεθέντα από το ΣΔΟΕ στοιχεία, προϋποθέτει την ύπαρξη πολυπληθούς και εξειδικευμένου απασχολούμενου προσωπικού, γεγονός που δεν υφίσταται βάσει των εγγράφων του ΙΚΑ.

θ) Από προηγούμενο έλεγχο που διενεργήθηκε από το 10° Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου (ΔΕΛ Α 1112842 ΕΞ 2014/30-07-2014 Απόφαση της Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων) για την πρώτη χρήση 09/08/2006 - 31/12/2007, προέκυψε ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία, που εξέδωσε η επιχείρηση-εκδότρια "....." προς τις άλλες-λήπτριες επιχειρήσεις (πλην μιας πώλησης), είναι εικονικά στο σύνολο τους. Επομένως, η συναλλακτική συμπεριφορά της επιχείρησης «.....» δεν δικαιολογεί τη λειτουργία υγιούς εταιρείας, καθώς ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις τιμολογηθείσες πράξεις της.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τις διαπιστώσεις του παρόντος ελέγχου και τις διαπιστώσεις της Ειδικής Γραμματείας Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Περιφερειακής Δ/νσης Ηπείρου - Δυτ. Μακεδονίας - Βορείων Ιόνιων Νήσων - Υποδιεύθυνση Κοζάνης καταλήγει στο συμπέρασμα ότι τα εκδοθέντα τιμολόγια προς την επιχείρηση "..... του με ΑΦΜ (επτά τιμολόγια στην χρήση 2008 συνολικής καθαρής αξίας 79.398,00 ευρώ) είναι εικονικά στο σύνολο τους και εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές».

δ) Για την ατομική επιχείρηση - ΑΦΜ οι λόγοι που κρίθηκαν εικονικά τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, είναι οι εξής:

«...1) Η ατομική επιχείρηση με έδρα οδός αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. ΑΙΓΑΛΕΩ, έκανε έναρξη στις 28.8.2006, με αντικείμενο εργασιών Αντιπροσωπεία ή μεσιτεία πώλησης ξυλείας και προϊόντων ξυλείας, Λιανικό εμπόριο οικιακών επίπλων, Λιανικό εμπόριο επιτραπέζιων σκευών, μαγειρικών σκευών, άλλων οικιακών ειδών και ειδών καλλυψισμού από πορσελάνη. Στις 8-11-2006 υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δήλωση επέκτασης δραστηριοτήτων με τη δραστηριότητα: Άλλες διαφημιστικές υπηρεσίες.

2) Ο ΤΟΥ μίσθωσε την 19-6-2006 για δύο (2) έτη από 20-7-2006 έως 30-8-2008 μία σάλα (170) μ2 στο ημιυπόγειο της επί της οδού αριθμ. στο πολυκατοικίας, το οποίο χρησιμοποίησε ως έδρα της ατομικής του επιχείρησης, ιδιοκτησίας Σημειούται ότι όπως προκύπτει από την ένορκη κατάθεση του ιδιοκτήτη του ακινήτου αυτού, ο υπέγραψε το συμβόλαιο μίσθωσης αλλά όλες οι ενέργειες για την μίσθωση και την καταβολή των ενοικίων τις πραγματοποιούσε κάποιος ονόματι χωρίς ο ιδιοκτήτης να έχει εξακριβώσει τα πραγματικά του στοιχεία. Η επιχείρηση «λειτούργησε» στη δηλωθείσα διεύθυνση μέχρι 09-07-2007. Από τις 09-07-2007 είχαν τα κλειδιά και μπαινόβγαιναν μέχρι το τέλος Σεπτεμβρίου ή Οκτωβρίου 2007 που έφυγαν και ο χώρος παρέμεινε κλειστός. Δηλαδή η παραπάνω ατομική επιχείρηση στερείτο υποστάσεως από 09-07-2007 τουλάχιστον.

3) Σε καμία περίπτωση η ατομική επιχείρηση «..... του», δεν έδρασε ως ανεξάρτητη οικονομική μονάδα με οικονομική αυτοτέλεια, λειτουργία υπό τη διοίκηση του και η σχέση της με τις φορολογικές αρχές και τις δημόσιες υπηρεσίες δεν συμβάδιζε με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία.

4) Σκοπός της έναρξης της ατομικής επιχείρησης ήταν αρχικά δραστηριοποίηση του εμπορίου ξυλείας, επιδιώκοντας την θεώρηση από την αρμόδια ΔΟΥ Δελτίων Αποστολής - Τιμολογίων Πώλησης και Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών η οποία στην συνέχεια διέθετε στην αγορά ως εικονικά.

5) Υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέσω internet χρεωστικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ με μικρά χρηματικά ποσά χωρίς όμως να τα καταβάλλει. Συγκεκριμένα υπέβαλλε τις δύο περιοδικές δηλώσεις χρήσης Γ' και Δ' τριμήνου 2006 και τις περιοδικές δηλώσεις χρήσης 2007 ώστε να εμφανίζεται ενήμερη στο τμήμα Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων της ΔΟΥ Αιγάλεω όπου πραγματοποιούσε τις θεωρήσεις. Υπέβαλε επίσης μέσω internet τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ χρήσης 2008 χωρίς να δηλώνει εισροές ή εκροές αλλά μικρά χρεωστικά ποσά τα οποία δεν πλήρωνε. Οι εισροές και οι εκροές

που εμφανίζονται στις δηλώσεις ΦΠΑ (περιοδικές και εκκαθαριστική) δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα και υποβάλλονταν στην αρμόδια ΔΟΥ μόνο για την εξασφάλιση των θεωρήσεων φορολογικών στοιχείων.

Σε ότι αφορά τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος υπέβαλλε μόνο στη χρήση 2006 με ακαθάριστα έσοδα ευρώ 201.900,95 και καθαρά κέρδη ευρώ 15.087,63. Και το περιεχόμενο της δήλωσης αυτής δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα (καμία σχέση με τις αγορές και πωλήσεις). Επίσης η δήλωση αυτή υποβλήθηκε για να μην δημιουργείται πρόβλημα στη θεώρηση των στοιχείων από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Η επιχείρηση απέφευγε να προσκομίσει στην αρμόδια ΔΟΥ τα βιβλία και στοιχεία της με αποτέλεσμα στις 1/10/2007 και 1/10/2007, περίοδο κατά την οποία εξέδιδε τα φορολογικά στοιχεία, να εκδοθούν αποφάσεις επιβολής προστίμου για την μη επίδειξη βιβλίων και στοιχείων. Το ίδιο συνέβη και στις τρεις συνεχόμενες προσκλήσεις της υπηρεσίας τους αριθμ./2012 1η πρόσκληση τους, αριθμ./.....--.../2013 δεύτερη πρόσκληση τους και αριθμ./.....--.../2013 τρίτη κατά σειρά πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων.

6) Συμπερασματικά οδεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, ΦΠΑ και άλλους παρακρατούμενους φόρους, για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων (ΤΔΑ, ΤΠΥ) που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτες των φορολογικών της στοιχείων έτυχαν για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία τουτης μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματος τους και του συμφηφισμού του προς απόδοση ΦΠΑ. Η όλη παραπάνω δραστηριότητα τουχαρακτηρίζει ξεκάθαρα εκδότες επιχειρήσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων .

7) Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών- Προμηθευτών που λάβανε από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων προέκυψε (από τις καταστάσεις που υπέβαλλαν οι αντισυμβαλλόμενοι τουκαθότι ο ίδιος ουδέποτε υπέβαλλε τέτοιες καταστάσεις) ότι για τη χρήση 2008 εξέδωσε τιμολόγια συνολικής (καθαρής) αξίας 114.433,08 ευρώ ενώ πραγματοποίησε αγορές αξίας 575,00 ευρώ.

8) Από το πληροφοριακό σύστημα VIES προκύπτει ότι επιχείρηση «.....» ουδέποτε πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

9) Η επιχείρηση «.....», ΑΦΜ, αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω, φέρεται να απασχόλησε εργατικό προσωπικό τα έτη 2007 και 2011. Αυτό προκύπτει με το υπ' αριθ. πρωτ./2013 απαντητικό έγγραφο του ΙΚΑ

(τοπ. υποκατάστημα ΙΚΑ ΕΤΑΜ), το οποίο τους έστειλε την κατάσταση που περιλαμβάνει τα μηνιαία σύνολα ασφαλισμένων από τα οποία προκύπτει ότι το έτος 2007 απασχολήθηκαν μόνο τρεις εργαζόμενοι, ενώ το έτος 2011 εμφανίζεται να απασχολήθηκε μόνο μία εργαζόμενη.

Ο και οδεν βρέθηκαν από τον έλεγχο για να κληθούν να δώσουν εξηγήσεις. Εντοπίστηκε και κλήθηκε να δώσει εξηγήσεις οαπό την ένορκη κατάθεση του οποίου προκύπτει ότι ο, ο και οπήγαιναν το πρωί στην επιχείρηση και μετά εξαφανίζονταν ενώ για τοναναφέρει ότι πρέπει να ήταν Γεωργιανός ο οποίος συνόδευε το και το Οστην ένορκη κατάθεση του αναφέρει ότι ο ίδιος ήταν εργάτης και συναρμολογούσε διάφορα έπιπλα. Στις καταστάσεις του ΙΚΑ φέρεται να εργάστηκε στην ατομική επιχείρηση “.....” από τον 7° μήνα του 2007 και μετά χρονικό διάστημα κατά το οποίο δεν πραγματοποιούνταν δραστηριότητες στην εν λόγω επιχείρηση. Οεμφανίζεται να εργάστηκε τους μήνες 7° , 8° και 9° του 2007 περίοδο κατά την οποία επίσης δεν πραγματοποιούνταν δραστηριότητες στην εν λόγω επιχείρηση. Για τον όλα τα στοιχεία συγκλίνουν στο γεγονός ότι δεν ήταν εργαζόμενος στην ατομική επιχείρησηαλλά από αυτούς που έκαναν το κουμάντο και έπαιρναν τις αποφάσεις.

Η κυρίαπου φέρεται να εργάστηκε στην επιχείρηση αυτή για τρεις μήνες το έτος 2011 στην ανωτέρω κατάθεση της αναφέρει ότι ΔΕΝ ΕΡΓΑΣΘΗΚΕ στην ατομική επιχείρηση τουκαι ότι από πιθανόν λάθος του λογιστή; βρέθηκαν τα ένησημα στο όνομα της.

10) Όπως προκύπτει από τα στοιχεία τα οποία έχει ο έλεγχος στη διάθεση του, η ατομική επιχείρηση «.....», δεν είχε ποτέ στη διάθεση της μηχανολογικό (πάγιο & φορητό) εξοπλισμό και εργαλεία για την πραγματοποίηση ξυλουργικών εργασιών ή εργασιών σχετικές με εκτυπώσεις, διαφημίσεις κλπ

11) Η αξία δε που περιέχουν τα εκδοθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι ιδιαίτερα μεγάλη όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν 7ου λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία.

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

13) Η ακολουθούμενη διαδικασία που περιγράφεται ανωτέρω, δηλ. η έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, αποτελεί μέθοδο καταδολίευσης των συμφερόντων του Δημοσίου, αφού με τον τρόπο αυτό δεν

καταβάλλονται από τους συναλλασσόμενους (εκδότες και λήπτες) οι αναλογούντες και οφειλόμενοι φόροι (εισοδήματος, Φ.Π.Α. κ.λπ.).

14) Το αντικείμενο δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησηςσκοπίμως περιλαμβάνει εύρος προσφερόμενοι υπηρεσιών και ειδών, έτσι ώστε να μπορούν αυτά να απευθύνονται σε όσο το δυνατόν μεγαλύτερο κύκλο ενδιαφερομένων ληπτών - επιχ/σεων, διαφόρων δραστηριοτήτων.

15) Με αυτά τα πλαστά και εικονικά τιμολόγια προμήθευσε ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις διαφόρων δραστηριοτήτων, που ήθελαν να λάβουν τέτοια, προκειμένου να μειώσουν τα έσοδα τους, η να πουλήσουν εμπορεύματα χρησιμοποιώντας (για διάφορους λόγους) όχι δικά τους τιμολόγια αλλά εκείνα του

16) Στην κατάθεση τους οικαι υποστήριξαν ότι, την όλη διαχείριση και εποπτεία των όποιων δραστηριοτήτων της ατομικής επιχείρησης “.....” είχαν οι ΚΑΙ Ο έλεγχος κρίνει ότι η έναρξη πραγματοποιήθηκε στο όνομα τουγια τυπικούς μόνο λόγους, λόγω του γεγονότος ότι οκατάγονταν από το και θα απορούσε να αλλάξει ακόμη και το όνομα του και να ξαναεπιστρέψει στην Ελλάδα όπως αυτό προκύπτει και από την κατάθεση του φερόμενου ως εργαζόμενου Η συμβολή τουστην επιχείρηση ήταν να παραστεί και να υπογράψει το μισθωτήριο συμβόλαιο του καταστήματος, να παραλάβει τα μπλοκ των επιταγών, να υπογράψει τις ακάλυπτες επιταγές, εξουσιοδοτήσεις και να παρίσταται όπου ήταν αναγκαίο ή έκριναν οι, ΚΑΙ

17) Όπως προκύπτει από την έρευνα του ελέγχου και τις ένορκες καταθέσεις του λογιστή της επιχείρησης και του ιδιοκτήτη του ακινήτουκαι των εμφανιζόμενων ως εργαζόμενωνκαι Ο δεν ενήργησε μόνος του αλλά με την άμεση συνεργασία των :

1.-του με ΑΔΤ, ΑΦΜ και διεύθυνση κατοικίας

2.- του με ΑΔΤ, ΑΦΜ και διεύθυνση κατοικίας

3.-για τον οποίο δεν στάθηκε δυνατό στον έλεγχο η εξακρίβωση των λοιπών στοιχείων του.

Σε ότι αφορά τονο έλεγχος αρχικά επικοινωνήσε μαζί του και τον κάλεσε στην έδρα του ΣΔΟΕ Π.Α. Αττικής για εξηγήσεις σχετικά με τις δραστηριότητες του Αν και υποσχέθηκε να προσέλθει, δεν προσήλθε και για το λόγο αυτό εκδόθηκαν δύο φορές προσκλήσεις. Συνεργείο ελέγχου μετέβη στην οδό όπου σύμφωνα με πληροφορίες διέμενε ο αλλά και στην τελευταία του δηλωμένη διεύθυνση κατοικίας στον οδό στην χωρίς να σταθεί δυνατός ο εντοπισμός του. Για το λόγο αυτό οι προσκλήσεις αυτές (η πρώτη στις 13-12-2013 & η δεύτερη στις 07-01-2014) θυροκολλήθηκαν στο δήμο και στην οποία ο δεν ανταποκρίθηκε μέχρι σήμερα

Σε ότι αφορά τονο έλεγχος βρήκε το τηλέφωνο του, στο οποίο δεν στάθηκε δυνατή η επικοινωνία μαζί του και το λόγο αυτό εκδόθηκαν δύο φορές προσκλήσεις. Συνεργείο ελέγχου μετέβη στην οδό όπου σύμφωνα με πληροφορίες διέμενε ο κος αλλά και στην τελευταία του δηλωμένη διεύθυνση κατοικίας στον οδό στην χωρίς να σταθεί δυνατός ο εντοπισμός του. Για το λόγο αυτό οι προσκλήσεις που είχαν εκδοθεί (η πρώτη στις 13-12-2013 & η δεύτερη στις 07-01-2014) θυροκολλήθηκαν στο δήμο Αθηναίων και στις οποίες ο δεν ανταποκρίθηκε μέχρι σήμερα.

Με βάση το πόρισμα ελέγχου η ατομική επιχείρηση “.....” εξέδωσε τα εικονικά Φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους.

ε) Για την ατομική επιχείρηση - ΑΦΜ οι λόγοι που κρίθηκαν εικονικά τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, είναι οι εξής:

«... α) Κατά τον χρόνο έκδοσης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων η επιχείρηση είχε αποχωρήσει από την δηλωθείσα διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας, στον, χωρίς να υποβάλει δήλωση μεταφοράς επαγγελματικής εγκατάστασης ή δήλωση διακοπής εργασιών. Στην εν λόγω διεύθυνση από 01.01.2005 έως 30.06.2008 είχε έδρα η επιχείρηση “.....” με Α.Φ.Μ. Για το διάστημα από 01/01/08 έως 31/12/2008, ο χώρος ήταν κενός.

β) Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών. Από δηλώσεις τρίτων προκύπτουν αγορές – δαπάνες για τη χρήση 2008:πλήθος στοιχείων 28 συνολικής αξίας 27.992,16€. Ομοίως από δηλώσεις τρίτων προκύπτουν για τη χρήση 2008: πλήθος στοιχείων πωλήσεων 29 και συνολική αξία 122.420,00€.

γ) Για τη χρήση 2008 υποβλήθηκαν τρεις μηδενικές δηλώσεις Φ.Π.Α. Δεν υποβλήθηκαν, δήλωση φορολογίας εισοδήματος, προσωρινές και οριστική δήλωση Φ.Μ.Υ.

δ) Το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης, (κατασκευή πορτών, παραθύρων και πλαισίων από αλουμίνιο), δεν συνάδει με τα είδη που περιγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία προς τον

ε) Το σύνολο των αγορών της επιχείρησης του δεν είχε καμία συνάφεια με τις πωλήσεις που με βάση τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, εξέδωσε προς τον

Κατόπιν των ανωτέρω η εκδότρια επιχείρηση δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις πωλήσεις των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα Τιμολόγια πώλησης και Δελτία Αποστολής, διότι δεν είχε προβεί σε συναφείς αγορές εμπορευμάτων.

Συνοψίζοντας και αξιολογώντας τις ανωτέρω διαπιστώσεις ο έλεγχος καταλήγει για το έτος 2008, ότι η ατομική επιχείρηση “.....” εξέδωσε τα παρακάτω εικονικά φορολογικά στοιχεία για λογαριασμό της ατομικής επιχείρησης

α/α	Είδος στοιχείου	Αριθμός & ημ/νια	Καθαρό ποσό	Φ.Π.Α.
1	Τ.Π.	.../2008	20.000,00	3.800,00
2	Τ.Π.	.../2008	8.500,00	1.615,00
3	Τ.Π.	.../2008	8.000,00	1.520,00
4	Τ.Π.	.../2008	11.480,00	2.181,20
5	Τ.Π.	.../2008	6.900,00	1.311,00
6	Τ.Π.	.../2008	7.500,00	1.425,00
7	Τ.Π.	.../2008	11.700,00	2.223,00
8	Τ.Π.	.../2008	10.900,00	2.071,00
9	Τ.Π.	.../2008	13.500,00	2.565,00
ΣΥΝΟΛΑ :			98.480,00	18.711,20

στ) Για την ατομική επιχείρηση - ΑΦΜ οι λόγοι που κρίθηκαν εικονικά τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, είναι οι εξής:

«... Α). Ο έλεγχος μετέβη στις 6-3-2017 στην δ/ση της έδρας της επιχείρησης, και συγκεκριμένα επί της οδού, προκειμένου να επιδώσει την με αριθμό πρωτ./2017 πρόσκληση ελέγχου, με την οποία καλούσαν τον επιτηδευματία όπως εντός πέντε (5) ημερών από την κοινοποίηση της πρόσκλησης αυτής, θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία που τήρησε κατά τις χρήσεις 2008 και 2009, καθώς και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών, με σκοπό τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου. Όμως στην εν λόγω δ/ση υπήρχε παλαιωμένη μονοκατοικία χωρίς ένδειξη στο κουδούνι και από πληροφορίες περιοίκων ο δεν έμεινε ποτέ σ' αυτή την δ/ση. Είχε προηγηθεί η με αριθμό/2017 πρόσκληση οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών κατ' εφαρμογήν των διατάξεων των άρθρων 57,58,59 του Ν. 4446/2016. Αντίγραφο των παραπάνω προσκλήσεων εστάλη και στην φερόμενη όπως προκύπτει από το τμήμα Μητρώου της υπηρεσίας μας, δ/ση κατοικίας του επιτηδευματία και συγκεκριμένα επί της οδού

Η επιχείρηση δεν έχει ανταποκριθεί μέχρι σήμερα στις ανωτέρω προσκλήσεις του ελέγχου.

Β) Η εν λόγω ατομική επιχείρηση δεν υπέβαλλε στην Δ.Ο.Υ. δήλωση διακοπής εργασιών ή άλλη δήλωση μεταβολών για αλλαγή ή νέα μεταφορά έδρας.

Γ) Δεν υπέβαλλε στην Δ.Ο.Υ. προσωρινές ή οριστικές δηλώσεις Φ.Μ.Υ.

Δ) Δεν έχει υποβάλλει Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Τιμολογίων Πελατών Προμηθευτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Ε) Από την επεξεργασία των υποβληθέντων στην Γενική Γραμματεία πληροφοριακών συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, Συγκεντρωτικών Καταστάσεων Πελατών - Προμηθευτών από τρίτους προκύπτουν τα κάτωθι:

1). Το έτος 2008 η επιχείρηση έχει εκδώσει τριάντα τρία (33) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας εκατόν ογδόντα οκτώ χιλιάδες επτακόσια εβδομήντα εννέα ευρώ και τριάντα τρία λεπτά (188.779,33 €), εκ των οποίων τα τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας εκατόν εβδομήντα μία χιλιάδες ευρώ (171.000,00 €), έχουν εκδοθεί προς την επιχείρηση ΤΟΥ - Α.Φ.Μ.

2). Το έτος 2009 η επιχείρηση έχει εκδώσει είκοσι ένα (21) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας διακόσιες εξήντα πέντε χιλιάδες οκτακόσια πενήντα πέντε ευρώ και εξήντα λεπτά (265.855,60 €), εκ των οποίων τα δέκα (10) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας διακόσιες εξήντα μία χιλιάδες επτακόσια εξήντα οκτώ ευρώ και εβδομήντα δύο λεπτά (261.768,72 €), έχουν εκδοθεί προς την επιχείρηση ΤΟΥ - Α.Φ.Μ.

ΣΤ) Από τις υποβληθείσες δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος προκύπτουν τα κάτωθι:

1) Τη χρήση 2008 (οικ. έτος 2009) η δήλωση έχει υποβληθεί εκπρόθεσμα την 30-05-2011 και οι δηλωθείσες αγορές στο έντυπο Ε3 ανέρχονται στο ποσό των εκατόν εξήντα επτά χιλιάδων διακοσίων εβδομήντα ευρώ και τριάντα ένα λεπτά

(167.270,31 €) , ενώ από τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Τιμολογίων Πελατών Προμηθευτών τρίτων προκύπτει ότι, οι αγορές του για το ίδιο έτος ανέρχονται στο ποσό των είκοσι χιλιάδων εκατόν έντεκα ευρώ και τριάντα ένα λεπτά (20.111,31 €),...

2) Τη χρήση 2009 (οικ. έτος 2010) η δήλωση έχει υποβληθεί εκπρόθεσμα την 31-05-2011 και οι δηλωθείσες αγορές στο έντυπο Ε3 ανέρχονται στο ποσό των τριακοσίων τριάντα οκτώ χιλιάδων επτακοσίων εξήντα ευρώ και τρία λεπτά (338.760,03 €) , ενώ από τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Τιμολογίων Πελατών Προμηθευτών τρίτων προκύπτει ότι, οι αγορές του για το ίδιο έτος ανέρχονται στο ποσό των δέκα πέντε χιλιάδων τριακοσίων ενενήντα τριών ευρώ και τριάντα και έξη λεπτά (15.393,36 €),....

Ζ). Από τις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. προκύπτουν τα κάτωθι:

1) Τη χρήση 2008 η δήλωση έχει υποβληθεί εκπρόθεσμα την 30-05-2011 και οι δηλωθείσες εισροές ανέρχονται στο ποσό των εκατόν εξήντα επτά χιλιάδων διακοσίων εβδομήντα ευρώ και τριάντα ένα λεπτά (167.270,31 €) , ενώ από τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Τιμολογίων Πελατών Προμηθευτών τρίτων προκύπτει ότι, οι αγορές του για το ίδιο έτος ανέρχονται στο ποσό των είκοσι χιλιάδων εκατόν έντεκα ευρώ και τριάντα ένα λεπτά (20.111,31 €) ,...

2) Τη χρήση 2009 η δήλωση έχει υποβληθεί εκπρόθεσμα την 31-05-2011 και οι δηλωθείσες εισροές ανέρχονται στο ποσό των τριακοσίων τριάντα οκτώ χιλιάδων επτακοσίων εξήντα ευρώ και τρία λεπτά (338.760,03 €), ενώ από τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Τιμολογίων Πελατών Προμηθευτών τρίτων προκύπτει ότι, οι αγορές του για το ίδιο έτος ανέρχονται στο ποσό των δέκα πέντε χιλιάδων τριακοσίων ενενήντα τριών ευρώ και τριάντα και έξη λεπτά (15.393,36 €)
Η) Η επιχείρηση δεν διαθέτει επαγγελματικό, ούτε ιδιωτικής χρήσεως αυτοκίνητο.

Θ) Από την επεξεργασία των φορολογικών στοιχείων που έχει διαβιβάσει στην υπηρεσία τους η Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, τα οποία έχουν εκδοθεί από την επιχείρηση ΤΟΥ - Α.Φ.Μ.-
..... ΚΑΙ , ελεγκτικής αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, καθώς και των στοιχείων που έχει αποστείλει η ως ειδική διάδοχος της , σχετικά με τις επιταγές προκύπτουν τα κάτωθι:

1) Αριθμός επιταγής Πειραιάς 29 ΣΕΠ 2008 € #83.300,00#

ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ

ΠΛΗΡΩΣΑΤΕ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΙΤΑΓΗ ΜΟΥ ΑΥΤΗ ΣΕ ΔΙΑΤΑΓΗ ογδόντα τρεις χιλιάδες

τριακόσια ευρώ. ΜΕ ΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΜΟΥ

..... ΤΟΥ ΑΦΜ -

Η εν λόγω επιταγή έχει εκδοθεί για την εξόφληση των υπ' αριθμ. /2008 και /2008 Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 83.300,00 €, εκδότης των τιμολογίων του με Α.Φ.Μ. , λήπτης του με Α.Φ.Μ. Η διαδικασία της συναλλαγής εξελίσσεται ως ακολούθως:

α) ώρα 11 : 45 : 45 Είσπραξη της ανωτέρω επιταγής ποσού € #83.300,00#, από τον του με Α.Φ.Μ. , Ταμείο β) ώρα 11 : 46 : 43 κατάθεση μετρητών 83.300,00 € από τον του με Α.Φ.Μ. , στον προσωπικό του λογαριασμό ταμιευτηρίου με αριθμό Ταμείο

γ) ώρα 11 : 48 : 37 ανάληψη μετρητών 76.000,00 € από τον του με Α.Φ.Μ. , από τον προσωπικό του λογαριασμό ταμιευτηρίου με αριθμό Ταμείο

δ) ώρα 11 : 49 : 38 κατάθεση μετρητών 50.000,00 € από τον του με Α.Φ.Μ. , στον κοινό λογαριασμό ταμιευτηρίου με αριθμό Ταμείο

ε) ώρα 11 : 50 : 55 κατάθεση μετρητών 10.000,00 € από τον του με Α.Φ.Μ. , στον κοινό λογαριασμό ταμιευτηρίου με αριθμό Ταμείο

2) Αριθμός επιταγής Πειραιάς 24 ΝΟΕ 2008 € #61.880,00#

ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ ΚΑΙ , ΠΛΗΡΩΣΑΤΕ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΙΤΑΓΗ ΜΟΥ ΑΥΤΗ ΣΕ

ΔΙΑΤΑΓΗ εξήντα μία χιλιάδες οκτακόσια ογδόντα ευρώ. ΜΕ ΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΜΟΥ του με Α.Φ.Μ.-
.....

Η εν λόγω επιταγή έχει εκδοθεί για την εξόφληση του υπ' αριθμ. /2008 Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 61.880,00 εκδότης του τιμολογίου του με Α.Φ.Μ. , λήπτης του με Α.Φ.Μ.

Η διαδικασία της συναλλαγής εξελίσσεται ως ακολούθως:

.....

α) ώρα 12 : 12 : 51 Είσπραξη της ανωτέρω επιταγής ποσού € #61.880,00# από τον του με Α.Φ.Μ. , Ταμείο β) ώρα 12 : 14 : 32 κατάθεση μετρητών 61.880,00 € από τον

..... του με Α.Φ.Μ., στον προσωπικό του λογαριασμό ταμειυτηρίου με αριθμό Ταμείο

γ) ώρα 12 : 16 : 24 ανάληψη μετρητών 52.000,00 € από τον του με Α.Φ.Μ., από τον προσωπικό του λογαριασμό ταμειυτηρίου με αριθμό Ταμείο

δ) ώρα 12 : 17 : 58 ανάληψη μετρητών 15.000,00 € από τον του με Α.Φ.Μ., από τον κοινό λογαριασμό ταμειυτηρίου με αριθμό Ταμείο

ε) ώρα 12 : 19 : 29 κατάθεση μετρητών 67.000,00 € από τον του με Α.Φ.Μ., στον κοινό λογαριασμό ταμειυτηρίου με αριθμό Ταμείο

3) Αριθμός επιταγής Πειραιάς 16 ΔΕΚ 2008 € #58.310,00# ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ ΠΛΗΡΩΣΑΤΕ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΙΤΑΓΗ ΜΟΥ ΑΥΤΗ ΣΕ ΔΙΑΤΑΓΗ πενήντα οκτώ χιλιάδες τριακόσια δέκα ευρώ. ΜΕ ΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΜΟΥ του με Α.Φ.Μ.-

Η εν λόγω επιταγή έχει εκδοθεί για την εξόφληση του υπ' αριθμ/2008 Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 58.310,00 € εκδότης του τιμολογίου του με Α.Φ.Μ., λήπτης του με Α.Φ.Μ.

Η διαδικασία της συναλλαγής εξελίσσεται ως ακολούθως:

Ημερομηνία 16-12-2008

α) ώρα 11 : 20 : 49 Είσπραξη της ανωτέρω επιταγής ποσού € #58.310,00# από τον του με Α.Φ.Μ., Ταμείο β) ώρα 11 : 21 : 27 κατάθεση μετρητών 58.310,00 € από τον του με Α.Φ.Μ., στον προσωπικό του λογαριασμό ταμειυτηρίου με αριθμό Ταμείο

γ) ώρα 11 : 23 : 22 ανάληψη μετρητών 49.000,00 € από τον του με Α.Φ.Μ., από τον προσωπικό του λογαριασμό ταμειυτηρίου με αριθμό Ταμείο

δ) ώρα 11 : 25 : 00 κατάθεση μετρητών 34.000,00 € από τον του με Α.Φ.Μ., στον κοινό λογαριασμό ταμειυτηρίου με αριθμό Ταμείο

4) Αριθμός επιταγής Πειραιάς 3 ΦΕΒ 2009 € #21.420,00# ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ ΠΛΗΡΩΣΑΤΕ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΙΤΑΓΗ ΜΟΥ ΑΥΤΗ ΣΕ ΔΙΑΤΑΓΗ Είκοσι μία χιλιάδες τετρακόσια είκοσι ευρώ. ΜΕ ΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΜΟΥ του με Α.Φ.Μ.-

Η εν λόγω επιταγή έχει εκδοθεί για την εξόφληση του υπ' αριθμ/2009 Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 21.420,00 € εκδότης του τιμολογίου του με Α.Φ.Μ., λήπτης του με Α.Φ.Μ.

5) Αριθμός επιταγής Πειραιάς 3 ΦΕΒ 2009 € #10.376,41# ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ ΠΛΗΡΩΣΑΤΕ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΙΤΑΓΗ ΜΟΥ ΑΥΤΗ ΣΕ ΔΙΑΤΑΓΗ Δέκα χιλιάδες τριακόσια εβδομήντα έξη ευρώ και σαράντα ένα λεπτά. ΜΕ ΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΜΟΥ ΑΦΜ

Η εν λόγω επιταγή έχει εκδοθεί για την εξόφληση του υπ' αριθμ/2009 Τιμολογίου Πώλησης Δελτίου Αποστολής συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 10.376,41 € εκδότης του τιμολογίου του με Α.Φ.Μ., λήπτης του με Α.Φ.Μ.

6) Αριθμός επιταγής Πειραιάς 3 ΦΕΒ 2009 € #17.850,00# ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ ΠΛΗΡΩΣΑΤΕ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΙΤΑΓΗ ΜΟΥ ΑΥΤΗ ΣΕ ΔΙΑΤΑΓΗ Δέκα επτά χιλιάδες οκτακόσια πενήντα ευρώ. ΜΕ ΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΜΟΥ του με Α.Φ.Μ. -

Η εν λόγω επιταγή έχει εκδοθεί για την εξόφληση του υπ' αριθμ/2009 Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 17.850,00 € εκδότης του τιμολογίου του με Α.Φ.Μ., λήπτης του με Α.Φ.Μ.

Οι με α/α 4, 5, και 6 επιταγές φέρουν όλες την ίδια ημερομηνία και έχουν εισπραχθεί όλες την ίδια μέρα. (03-02-2009) και η διαδικασία της συναλλαγής εξελίσσεται ως ακολούθως:

α) ώρα 10 : 23 : 10 Είσπραξη της επιταγής με αριθμό ποσού € #21.420,00# από τον του με Α.Φ.Μ., Ταμείο

β) ώρα 10 : 23 : 37 Είσπραξη της επιταγής με αριθμό ποσού € #10.376,41#, από τον του με Α.Φ.Μ., Ταμείο

γ) ώρα 10 : 24 : 02 Είσπραξη της επιταγής με αριθμό ποσού € #17.850,00# από τον του με Α.Φ.Μ., Ταμείο

δ) ώρα 10 : 24 : 36 κατάθεση μετρητών 49.646,41, € από τον του με Α.Φ.Μ., στον προσωπικό του λογαριασμό ταμιευτηρίου με αριθμό Ταμείο

ε) ώρα 10 : 26 : 25 ανάληψη μετρητών 41.716,00 € από τον του με Α.Φ.Μ., από τον προσωπικό του λογαριασμό ταμιευτηρίου με αριθμό Ταμείο

στ) ώρα 10 : 28 : 03 κατάθεση μετρητών 30.000,00 € από τον του με Α.Φ.Μ., στον κοινό λογαριασμό ταμιευτηρίου με αριθμό Ταμείο

ζ) ώρα 10 : 29 : 05 κατάθεση μετρητών 11.716,00 € από τον του με Α.Φ.Μ., στον προσωπικό λογαριασμό ταμιευτηρίου με αριθμό Ταμείο

7) Αριθμός επιταγής Πειραιάς 24 ΦΕΒ 2009 € #76.694,37# ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ ΠΛΗΡΩΣΑΤΕ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΙΤΑΓΗ ΜΟΥ ΑΥΤΗ ΣΕ ΔΙΑΤΑΓΗ Εβδομήντα έξη χιλιάδες εξακόσια ενενήντα τέσσερα ευρώ και τριάντα επτά λεπτά. ΜΕ ΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΜΟΥ του με Α.Φ.Μ. -

Η εν λόγω επιταγή έχει εκδοθεί για την εξόφληση των υπ' αριθμ. /2009, Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών, /2009 και /2009 Τιμολογίων Πώλησης - Δελτίων Αποστολής συνολικής αξίας με Φ.Π.Α 76.694,37 €, εκδότης των τιμολογίων του με Α.Φ.Μ., λήπτης του με Α.Φ.Μ.

Η διαδικασία της συναλλαγής εξελίσσεται ως ακολούθως:

α) ώρα 13 : 31 : 02 Είσπραξη της ανωτέρω επιταγής ποσού € #76.694,37# από τον του με Α.Φ.Μ., Ταμείο

β) ώρα 13 : 32 : 26 κατάθεση μετρητών 76.694,37 € από τον του με Α.Φ.Μ., στον προσωπικό του λογαριασμό ταμιευτηρίου με αριθμό Ταμείο

γ) ώρα 13 : 34 : 24 ανάληψη μετρητών 64.449,00 € από τον του με Α.Φ.Μ., από τον προσωπικό του λογαριασμό ταμιευτηρίου με αριθμό Ταμείο

δ) ώρα 13 : 37 : 03 κατάθεση μετρητών 60.000,00 € από τον του με Α.Φ.Μ., στον κοινό λογαριασμό ταμιευτηρίου με αριθμό Ταμείο

8) Αριθμός επιταγής Πειραιάς 7 ΑΠΡ 2009 € #59.500,00# ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ ΠΛΗΡΩΣΑΤΕ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΙΤΑΓΗ ΜΟΥ ΑΥΤΗ ΣΕ ΔΙΑΤΑΓΗ Πενήντα εννέα χιλιάδες πεντακόσια ευρώ. ΜΕ ΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΜΟΥ του με Α.Φ.Μ. -

Η εν λόγω επιταγή έχει εκδοθεί για την εξόφληση του υπ' αριθμ /2009 Τιμολογίου Πώλησης Δελτίου Αποστολής συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 59.500,00 € εκδότης του τιμολογίου του με Α.Φ.Μ., λήπτης του με Α.Φ.Μ.

9) Αριθμός επιταγής Πειραιάς 7 Απριλίου 2009 € #23.800,00# ΚΑΤΑΣΤΗΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ ΠΛΗΡΩΣΑΤΕ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΙΤΑΓΗ ΜΟΥ ΑΥΤΗ ΣΕ ΔΙΑΤΑΓΗ Είκοσι τρεις χιλιάδες οκτακόσια ευρώ. ΜΕ ΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΜΟΥ του με Α.Φ.Μ. -

Η εν λόγω επιταγή έχει εκδοθεί για την εξόφληση του υπ' αριθμ /2009 Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 23.800,00 € εκδότης του τιμολογίου του με Α.Φ.Μ., λήπτης του με Α.Φ.Μ.

Οι με α/α 8 και 9 επιταγές φέρουν όλες την ίδια ημερομηνία και έχουν εισπραχθεί την ίδια μέρα. (07-04-2009) και η διαδικασία της συναλλαγής εξελίσσεται ως ακολούθως:

α) ώρα 12 : 23 : 39 Είσπραξη της επιταγής με αριθμό ποσού € #59.500,00# από τον του με Α.Φ.Μ., Ταμείο

β) ώρα 12 : 23 : 59 Είσπραξη της επιταγής με αριθμό ποσού € #23.800,00# από τον του με Α.Φ.Μ., Ταμείο

γ) ώρα 12 : 25 : 47 κατάθεση μετρητών 83.300,00 € από τον του με Α.Φ.Μ., στον προσωπικό του λογαριασμό ταμιευτηρίου με αριθμό Ταμείο

δ) ώρα 12 : 27 : 22 ανάληψη μετρητών 70.000,00 € από τον του με Α.Φ.Μ., από τον προσωπικό του λογαριασμό ταμιευτηρίου με αριθμό Ταμείο

ε) ώρα 12 : 28 : 21 κατάθεση μετρητών 55.000,00 € από τον του με Α.Φ.Μ., στον Κοινό λογαριασμό ταμιευτηρίου με αριθμό Ταμείο

στ) ώρα 12 : 29 : 37 κατάθεση μετρητών 12.000,00 € από τον του με Α.Φ.Μ., στον Κοινό λογαριασμό ταμιευτηρίου με αριθμό Ταμείο

παρατηρείται ότι σε όλες τις παραπάνω συναλλαγές, ο και ο βρίσκονται μαζί την ίδια ώρα στην Τράπεζα και μετά την είσπραξη των επιταγών, διενεργείται από τον του σε προσωπικό του λογαριασμό ταμιευτηρίου κατάθεση του ποσού και ανάληψη ταυτόχρονα. Στη συνέχεια ταυτόχρονα και από το ίδιο ταμείο, κατάθεση μέρους ή ολόκληρου του αναληφθέντος ποσού, σε Κοινούς ή προσωπικούς λογαριασμούς του του από τον ίδιο τον Ο τρόπος με τον οποίο διενεργούνται οι τραπεζικές κινήσεις, αποδεικνύει ότι τα χρηματικά ποσά επιστρέφουν στον φερόμενο εκδότη των επιταγών και λήπτη των φορολογικών στοιχείων κατά το μεγαλύτερο μέρος, το υπόλοιπο προφανώς είναι η προμήθεια του αντισυμβαλλόμενου Όλες αυτές οι ενέργειες υποδηλώνουν την ειλικρίνεια των συναλλαγών.

10) Αριθμός επιταγής ημερομηνία έκδοσης 16-01-2009 ποσό εβδομήντα μία χιλιάδες οκτακόσια ευρώ (71.400,00 €). για την εξόφληση του υπ' αριθμ./2009 Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 71.400,00€, εκδότης του τιμολογίου του με Α.Φ.Μ., λήπτης του με Α.Φ.Μ. Για την ανωτέρω επιταγή η στο υπ' αριθμ./2015 έγγραφο της, αναφέρει ότι δεν κατέστη δυνατή η ανεύρεση της, τοιουτοτρόπως ο έλεγχος δεν γνωρίζει την εξέλιξη της διαδικασίας της εν λόγω συναλλαγής.

11) Αριθμός Τιμολογίου Πώλησης - Δελτίου Αποστολής/2009 συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. τριάντα χιλιάδες τετρακόσια εξήντα τέσσερα ευρώ (30.464,00 €), εκδότης του τιμολογίου του με Α.Φ.Μ., λήπτης του με Α.Φ.Μ. Για το ανωτέρω τιμολόγιο δεν υπάρχουν στοιχεία περί του τρόπου εξόφλησής του. Με βάση τα παραπάνω αναλυτικά αναφερόμενα ο έλεγχος καταλήγει για το έτος 2008 και 2009 ότι η ατομική επιχείρηση, “.....”, εξέδωσε τα παρακάτω εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους προς την ατομική επιχείρηση “..... του”»

α/α	Είδος στοιχείου	Αριθμός & ημ/νια	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
1	Τ.Π.Υ.	/2008	30.000,00	5.700,00
2	Τ.Π.Υ.	/2008	40.000,00	7.600,00
3	Τ.Π.Υ.	/2008	52.000,00	9.880,00
4	Τ.Π.Υ.	/2008	49.000,00	9.310,00
Σύνολα			171.000,00	32.490,00

α/α	Είδος στοιχείου	Αριθμός & ημ/νια	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
1	Τ.Π.Υ.	/2009	60.000,00	11.400,00
2	Τ.Π.Υ.	/2009	15.000,00	2.850,00
3	Τ.Π.Υ.	/2009	18.000,00	3.420,00
4	Τ.Π.Δ.Α.	/2009	8.719,67	1.656,74
5	Τ.Π.Υ.	/2009	30.000,00	5.700,00
6	Τ.Π.Δ.Α.	/2009	12.376,03	2.351,45
7	Τ.Π.Δ.Α.	/2009	22.073,02	4.193,87
8	Τ.Π.Υ.	/2009	20.000,00	3.800,00
9	Τ.Π.Δ.Α.	/2009	50.000,00	9.500,00
10	Τ.Π.Δ.Α.	/2009	25.600,00	4.864,00
Σύνολα			261.768,72	49.736,06

ζ) Για την επιχείρηση - ΑΦΜ οι λόγοι που κρίθηκαν εικονικά τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, είναι οι εξής:

«.....Βάσει του ελέγχου που πραγματοποιήσε το Σ.Δ.Ο.Ε. διαπιστώθηκαν στην ανωτέρω επιχείρηση σωρεία παραβάσεων, μεταξύ των οποίων και τα κατωτέρω φορολογικά στοιχεία. Συγκεκριμένα για τη χρήση 2009, όπως προκύπτει από την έκθεση του ΣΔΟΕ Ηπείρου-Δυτ. Μακεδονίας, η εταιρεία “.....”, από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών-Προμηθευτών των τρίτων (δεδομένου ότι η ίδια δεν υπέβαλε), προκύπτουν αγορές ύψους 54.006,84 €, με πωλήσεις που ανέρχονται σε ύψος 3.544.029,21 €. Επίσης, για τα κατωτέρω φορολογικά στοιχεία, ο διαχειριστής της, έχει υποβάλει στο ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής, την με αριθ. πρωτ./2013 Υπεύθυνη Δήλωση, με την οποία αναγνωρίζει ότι όλα τα παραστατικά που έχουν εκδοθεί προς τον «.....» είναι εικονικά.

α/α	Είδος στοιχείου	Αριθμός & ημ/νια	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
1	Τ.Π.-ΔΑ	/2009	4.260,00	809,40
2	Τ.Π.-ΔΑ	/2009	4.374,00	831,06
3	Τ.Π.-ΔΑ	/2009	4.524,50	859,66
4	Τ.Π.-ΔΑ	/2009	4.120,00	782,80
5	Τ.Π.-ΔΑ	/2009	4.348,00	826,12
6	Τ.Π.-ΔΑ	/2009	4.580,90	870,37
ΣΥΝΟΛΑ :			26.207,40	4.979,41

η) Για την επιχείρηση - ΑΦΜ οι λόγοι που κρίθηκαν εικονικά τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, είναι οι εξής:

«... Το ΣΔΟΕ ΔΥΤΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ κατέσχεσε τα εξής στοιχεία που αφορούν στην ανωτέρω επιχείρηση

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ- ΠΟΣΟΤΗΤΑ-ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
...../2008	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΞΥΛΙΝΩΝ ΠΑΣΑΛΩΝ ΣΗΜΑΝΣΗΣ ΔΡΟΜΟΛΟΓΙΩΝ 50CM ΣΕ ΠΕΡΙΟΧΕΣ ΤΗΣ ΗΠΕΙΡΟΥ ΠΟΣΟΤΗΤΑ 6250*Τ.Μ.8,00€	50.000,00
...../2008	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΞΥΛΙΝΩΝ ΠΑΣΑΛΩΝ ΣΗΜΑΝΣΗΣ ΔΡΟΜΟΛΟΓΙΩΝ 50CM ΣΕ ΠΕΡΙΟΧΕΣ ΤΗΣ ΗΠΕΙΡΟΥ ΚΑΙ ΔΥΤ.ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ ΠΟΣΟΤΗΤΑ 6250*Τ.Μ.8,00€	50.000,00
...../2009	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ-ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΜΕΤΑΛΛΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗΣ ΤΖΑΜΙΩΝ ΓΙΑ ΒΛΗΤΙΚΕΣ ΔΟΚΙΜΕΣ 120x150 ΕΚΑΤΟΣΤΑ ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗΣ ΤΖΑΜΙΩΝ ΠΟΣΟΤΗΤΑ 20x2150,00€	43.000,00

Ο έλεγχος προέβη στις κάτωθι ελεγκτικές ενέργειες και διαπιστώσεις:

1) Όπως προκύπτει από το σύστημα taxis/Μητρώο, η επιχείρηση “.....” έχει υποβάλλει δήλωση έναρξης εργασιών με ημερομηνία έναρξης την 29/01/2008, και δήλωσε ως έδρα ένα διαμέρισμα πρώτου ορόφου στην οδό, προσκομίζοντας το αντίστοιχο μισθωτήριο με ιδιοκτήτρια την κ. Παράλληλα, το διαμέρισμα αυτό στο έντυπο Ε3 των υπό έλεγχο χρήσεων της επιχείρησης δηλώνεται ως ιδιόχρηση. Όπως προκύπτει όμως από τον παρόντα έλεγχο, αλλά και από προγενέστερο έλεγχο του ΣΔΟΕ Αττικής, το διαμέρισμα αυτό δεν χρησιμοποιήθηκε ποτέ ως έδρα της οικοδομικής επιχείρησης, καθώς η οικογένεια του κ. είχε αποχωρήσει από το ακίνητο πριν την έναρξη της Α.Ε. . Επιπλέον, όπως προκύπτει από το Ε2 της ιδιοκτήτριας του διαμερίσματος κ....., το οποίο έχει κατατεθεί ηλεκτρονικά για την περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 και μεταγενέστερα αυτό εκμισθωνόταν σε άλλον ένοικο. Επομένως, ο έλεγχος καταλέγει στο συμπέρασμα ότι η έδρα της επιχείρησης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και ουδέποτε ασκήθηκε από κει η δραστηριότητα της.

2) Στις 20/06/2017 κοινοποίησαν το με αριθμό πρωτ./2017 αίτημα χορήγησης πληροφοριών στο Νόμιμο εκπρόσωπο της επιχείρησης μεταβαίνοντας στην δηλωθείσα έδρα κατοικίας όπως αυτή προκύπτει από το Μητρώο της Υπηρεσίας τους επί της οδού στην, όπου και θυροκολλήσανε το αίτημα στην δηλωμένη κατοικία.

Εν συνεχεία, στις 13/09/2017 κοινοποίησαν μέσω δικαστικού επιμελητή στην επιχείρηση και στο Ν/Ε της το Σημείωμα διαπιστώσεων σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.4174/2013. Η επιχείρηση δεν έθεσε στη διάθεση των ελέγχων τα τηρούμενα Βιβλία και στοιχεία της, ούτε στον προηγούμενο έλεγχο από το ΣΔΟΕ Αττικής ούτε κατά τη διάρκεια του παρόντος ελέγχου.

3) Η επιχείρηση έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών -προμηθευτών του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. για την χρήση 2008 όπου δηλώνει πωλήσεις 892.053,006 και μηδενικές αγορές. Από αντιπαραβολή με τις αντίστοιχες καταστάσεις που υπέβαλαν οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, προκύπτουν διαφορές καθώς έχει δηλωθεί ως προμηθευτής σε συναλλαγές αξίας 1.067.273,00€ και πελάτης σε συναλλαγές αξίας 69.468,536 από τις εξής εταιρείες:

-..... εταιρεία κινητής τηλεφωνίας συναλλαγές αξίας 2.648,366€

-..... εταιρεία μισθώσεως εμπορικών αυτοκινήτων συναλλαγές αξίας 64.719,33€

-..... εταιρεία οικιακού εξοπλισμού συναλλαγές αξίας 2.100,846€

Επομένως, από τα ανωτέρω προκύπτει σαφώς ότι για τη χρήση 2008 η επιχείρηση δεν πραγματοποίησε αγορές οικοδομικών υλικών, εμπορευμάτων που να σχετίζονται με τη δραστηριότητα της.

Επιπλέον, τα κατασχεμένα τιμολόγια που αφορούν στη χρήση 2008 δεν έχουν δηλωθεί από την ατομική επιχείρηση «.....» ενώ η ίδια έχει δηλώσει μόνο το ένα από τα δύο αξίας 50.000,00€ αντί 100.000,00€ που είναι η αξία των δύο κατασχεμένων τιμολογίων προς την επιχείρηση «.....».

Για την χρήση 2009, η επιχείρηση έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών -προμηθευτών του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. όπου δηλώνει πωλήσεις ύψους 2.487.532,36€ και αγορές ύψους 5.455,72€. Από αντιπαραβολή με τις αντίστοιχες καταστάσεις που υπέβαλαν οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, προκύπτουν σημαντικές διαφορές καθώς έχει δηλωθεί ως προμηθευτής σε συναλλαγές αξίας 1.349.628,42€ και πελάτης σε συναλλαγές αξίας 13.930,67€. Επομένως, από τα ανωτέρω προκύπτει σαφώς ότι και για τη χρήση 2009 η επιχείρηση πραγματοποίησε ελάχιστες αγορές οικοδομικών υλικών, εμπορευμάτων που να σχετίζονται με τη δραστηριότητα της και δεν δικαιολογούν τον όγκο των πωλήσεων που δήλωσε ότι πραγματοποίησε. Επιπλέον, τα κατασχεμένα τιμολόγια που αφορά στη χρήση 2009 έχει δηλωθεί από την επιχείρηση «.....» ενώ η επιχείρηση έχει δηλώσει μεγαλύτερη αξία τιμολογίων με πελάτη την επιχείρηση «.....» ύψους 186.000,00€.

Η έλλειψη αγορών και η αναντιστοιχία αγορών-πωλήσεων, δεν δικαιολογεί πραγματικές εμπορικές συναλλαγές. Εξάλλου, σε περίπτωση πραγματικών συναλλαγών τέτοιου ύψους, έπρεπε να καταβληθούν στο Δημόσιο σημαντικά ποσά φόρων εισοδήματος και ΦΠΑ. Σύμφωνα με το περιεχόμενο των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ που υποβλήθηκαν, δεν κατεβλήθη στο Δημόσιο ούτε ΦΠΑ, αλλά και σύμφωνα με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ούτε φόρος εισοδήματος, μέσα από έναν μεγάλο κύκλο εργασιών με ελάχιστες αγορές.

4) Από το σύστημα elenxis προκύπτει ότι:

α) έχει υποβάλλει εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 29/01/2008-31/12/2009 και 01/01/2011 - 31/12/2011, και περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ από την έναρξη της έως σήμερα οι οποίες όμως είναι μηδενικές.

β) έχει υποβάλει εκπρόθεσμα στις 09/06/2011 δήλωση φορολογίας εισοδήματος για την υπερδωδεκάμηνη χρήση 29/01/2008-31/12/2009 δηλώνοντας ακαθάριστα έσοδα ύψους 2.754.961,34€ και ζημία χρήσης 21.452,37€, συνυποβάλλοντας το Ε3 όπου εμφανίζει αγορές εμπορευμάτων 1.052.974,27€ , αγορές α' υλών 1.452.729,29€ και αναλωσίμων υλικών 152.825,10€ ενώ από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών δηλώνει μηδενικές αγορές για τη χρήση 2008 και αγορές ύψους 5.455,726 για τη χρήση 2009. Επομένως, υπάρχει τεράστια αναντιστοιχία μεταξύ των αγορών που δηλώνει ως έξοδα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της χρήσης 29/01/2008-31/12/2009 και στις αγορές που προκύπτουν από τις καταστάσεις πελατών προμηθευτών του αντίστοιχου έτους.

5) η επιχείρηση δεν διέθετε τις απαιτούμενες εγκαταστάσεις, αποθηκευτικούς χώρους για την πραγματοποίηση της δραστηριότητας της.

6) Το αρμόδιο υποκατάστημα ΕΦΚΑ (πρώην ΙΚΑ) με το με αριθμ. Πρωτ. /2017 έγγραφο του, τους γνωστοποίησε ότι δεν βρέθηκε απογεγραμμένη επιχείρηση με την επωνυμία «.....» και ΑΦΜ Στην διεύθυνση της δηλωθείσας έδρας, βρέθηκε απογεγραμμένη επιχείρηση με την επωνυμία «.....» και ΑΦΜ, η οποία επίσης δεν απασχόλησε προσωπικό από το 2008 έως σήμερα.

7) Από τα αρχεία της Δ.Ο.Υ., δεν προκύπτουν συμβάσεις με τρίτους για την εκτέλεση των εργασιών που αναγράφονται στα κατασχεμένα τιμολόγια.

8) Με την Πληροφοριακή έκθεση το ΣΔΟΕ ΔΥΤΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ τους διαβίβασε και το με αριθμό πρωτ. /2013 έγγραφο της και όλα τα δελτία κατάθεσης και ανάληψης για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ταυτόχρονα με τις ρευστοποιήσεις των επιταγών, στους λογαριασμούς των εμπλεκόμενων ατόμων. Από τα στοιχεία αυτά, προκύπτει ότι η επιχείρηση εξουσιοδότησε ένα τρίτο πρόσωπο τον κ. να εισπράττει για λογαριασμό της το προϊόν και των τριών δίγραμμων επιταγών με τις οποίες ο εξόφλησε τα κατασχεμένα φορολογικά στοιχεία, και στη συνέχεια, άμεσα μέρος των μετρητών τα κατέθετε σε λογαριασμό του ιδίου του, ενώ από τα στοιχεία που έχει στη διάθεση του, ο έλεγχος δεν προκύπτει επαγγελματική σχέση με το πρόσωπο αυτό, και το μεγαλύτερο μέρος το επέστρεψε με κατάθεση μετρητών σε άλλο λογαριασμό του

9) Στο αρχείο της Δ.Ο.Υ., ανευρέθει και το με αριθμ. Πρωτ./2015 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης με το οποίο τους ενημερώνουν ότι κατά τη διενέργεια ελέγχου στον “.....” αρμοδιότητας ΔΟΥ Παλλήνης για τη λήψη τριών εικονικών φορολογικών στοιχείων από την εκδότρια επιχείρηση “.....” συνολικής αξίας 4.920,00€ αυτά εξοφλήθηκαν με επιταγή προς την “.....” ενώ δεν είχε άλλη συναλλαγή με την επιχείρηση κατόπιν υποδείξεως του εκδότη “.....”. Ο έλεγχος δεν μπόρεσε να προχωρήσει σε διασταύρωση του Δελτίου καθώς η επιχείρηση δεν προσκόμισε βιβλία και στοιχεία.

Με βάση τα παραπάνω αναλυτικά αναφερόμενα ο έλεγχος, καταλύει στο συμπέρασμα ότι τα με αριθμό/2008 ΤΠΥ,/2008 ΤΠΥ και/2009 Τιμολόγιο-ΔΑ είναι εικονικά ως προς την συναλλαγή, καθώς η επιχείρηση δεν ασκούσε δραστηριότητα από την έδρα της, δεν διέθετε προσωπικό ούτε είχε πραγματοποιήσει τις απαραίτητες αγορές υλικών με αποτέλεσμα να μην είχε τη δυνατότητα να παρέχει τις αναγραφόμενες στα κρινόμενα τιμολόγια υπηρεσίες και πωλήσεις αγαθών...».

και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν πραγματικές, χωρίς καμία εικονικότητα είναι αβάσιμοι.

Στην προκείμενη περίπτωση στις α) από 13-03-2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Α' Πειραιά, β) από 13-11-2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Α' Πειραιά, γ) από 31-10-2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, δ) από 20-01-2014 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Αττικής, ε) από 05-12-2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Ε' Πειραιά, στ) από 02-11-2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών, ζ) από 28-12-2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Ελευσίνας, η) από 31-10-2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών και στην συνέχεια στις από 12-09-2018 Εκθέσεις Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92), της ΔΟΥ Α' Πειραιά, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά.

5) Ως προς την ισχυρισμό της μη νόμιμης προσαύξησης εσόδων λόγω της ανακρίβειας των βιβλίων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **30 §§ 3 και 4 του Π.Δ 186/1992 (ΚΒΣ)**, ορίζονται τα εξής:

«**3)** Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται **ανεπαρκή** όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) ..., β) ...,

γ) λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας,

δ) ..., ε) ...

Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνον συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων. ...

Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη»

4) Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) ..., β) ...,

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 ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

δ) ..., ε) ..., στ) ..., ζ) ..., η) ..., θ)

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζόμενων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής,...

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **30 § 2 του Ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151)**, όπως ίσχυε για την κρινόμενη χρήση, προβλεπόταν ότι «α) ..., β) ..., γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. 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 ιδίων 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. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή / και μη έκδοση στοιχείων ή / και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ» και με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 3 του ίδιου νόμου ότι «Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248), ορίζεται ότι:

«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 ΔΟΥ 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 Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή με την εγκύκλιο του ΥπΟικ ΠΟΛ 1016/07-02-2005 διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«10.1. Με τις νέες διατάξεις, προβλέπεται η προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων κατά συγκεκριμένα ποσά, σε περίπτωση που από τον έλεγχο διαπιστωθούν: α) απόκρυψη φορολογητέας ύλης, β) μη έκδοση στοιχείων του Κ.Β.Σ. και γ) έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων του Κ.Β.Σ. Οι παραβάσεις αυτές εφόσον συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών ανεξάρτητα αν διαπιστωθούν από τον έλεγχο διαζευκτικά ή αθροιστικά και οι τρεις, ανακρίβεια των βιβλίων της επιχείρησης και τα ποσά που προκύπτουν από την απόκρυψη της φορολογητέας ύλης, τη μη έκδοση στοιχείων ή την έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων εφόσον οι παραβάσεις αυτές συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών προστίθενται στα ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης. Σε περίπτωση που οι προηγούμενες παραβάσεις επαναληφθούν μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο τα σχετικά ποσά διπλασιάζονται και κατόπιν προστίθενται στα ακαθάριστα έσοδα. Το άθροισμα αυτό, δηλαδή τα ακαθάριστα έσοδα βάσει βιβλίων πλέον ποσά παραβάσεων (αυτούσια ή διπλασιασμένα κατά περίπτωση), προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό ως ακολούθως: α) κατά 4%, εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης και σε ποσό τα 5.000 ευρώ β) κατά 8% εάν το ποσό υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης και σε ποσό τα 5.000 ευρώ. Η ισχύς των διατάξεων αυτών αρχίζει από την 14/12/2004 και μετά»

Επειδή περαιτέρω με την εγκύκλιο του ΥπΟικ ΠΟΛ 1087/10-06-2005 διευκρινίστηκε ότι:

«Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04 θεσπίστηκαν αντικειμενικά ποσοστά προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων (4% ή 8%, κατά περίπτωση), ειδικά στις περιπτώσεις διαπίστωσης των οριζόμενων στις διατάξεις αυτές ιδιαίτερα σοβαρών φορολογικών παραβάσεων (δηλαδή επί απόκρυψης φορολογητέας ύλης, μη έκδοσης στοιχείων του Κ.Β.Σ., έκδοσης πλαστών- εικονικών στοιχείων), εφόσον αυτές συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών. Σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις, το κατά περίπτωση ποσοστό προσαύξησης εφαρμόζεται στο άθροισμα των βάσει βιβλίων ακαθάριστων εσόδων και των ποσών που προκύπτουν από την απόκρυψη ή τη μη έκδοση ή την έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων, τα οποία ποσά και διπλασιάζονται σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια χρήση.

Σε ότι αφορά τις μεταβολές αυτές, διευκρινίζεται περαιτέρω ότι ως απόκρυψη για την εφαρμογή των ανωτέρω νοείται οποιαδήποτε, ανεξαρτήτως προελεύσεως, απόκρυψη ακαθάριστου εισοδήματος και ότι ο κατά τα ανωτέρω διπλασιασμός των ποσών που προκύπτουν από τις προαναφερόμενες παραβάσεις εφαρμόζεται εφόσον η επανάληψη των παραβάσεων αυτών διαπιστώνεται από διαφορετικούς ελέγχους, συμπεριλαμβανομένου και του διενεργούμενου τακτικού ελέγχου. Ειδικά ως προς τις παραβάσεις μη έκδοσης ή έκδοσης πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων, οι ανωτέρω διατάξεις έχουν εφαρμογή ανεξαρτήτως αν πρόκειται για στοιχεία αξίας ή διακίνησης.

Στις περιπτώσεις των αναφερόμενων στις ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04 παραβάσεων που η απόκρυψη της φορολογητέας ύλης με βάση τις παραβάσεις αυτές υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας όχι όμως και τα 5.000 ευρώ ή αντίστροφα, θα εφαρμόζεται ποσοστό προσαύξησης 4%.

Εξάλλου, στις λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων που επισύρουν μεν ανακρίβεια των τηρούμενων βιβλίων κατά τις οικείες διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. αλλά δεν συμπεριλαμβάνονται στις ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04, εξακολουθεί βεβαίως να υφίσταται η δυνατότητα προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων κατά τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του Ν. 2238/94, επί των οποίων σημειωτέον δεν επήλθε καμία μεταβολή, θεωρείται ωστόσο σκόπιμο κατά τον προσδιορισμό της κατ' έλεγχο προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων να συνεκτιμούνται, χωρίς αυτό να είναι δεσμευτικό, τα καθοριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04 ποσοστά προσαύξησης, αφού με τις διατάξεις αυτές ρυθμίζονται ιδιαίτερα σοβαρές περιπτώσεις φοροδιαφυγής....»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παρανόμως η ελέγχουσα φορολογική αρχή προσαύξησε τα εκ των βιβλίων προκύπτοντα ακαθάριστα έσοδα κατά 4%, δεδομένου ότι δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των δύο τελευταίων εδαφίων της παρ. 2 του άρθρου 30 του ν.2238/94, καθόσον δεν διαπιστώθηκε παράβαση απόκρυψης φορολογητέας ύλης, ούτε μη έκδοσης στοιχείων, ούτε έκδοσης πλαστών ή εικονικών στοιχείων, αλλά ούτε έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 περ. γ' του ίδιου νόμου, καθόσον η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος συναλλάσσεται αποκλειστικά με φορείς του Δημοσίου και εξ' αντικειμένου δεν είναι δυνατή η απόκρυψη ακαθάριστων εσόδων, αφού τα στοιχεία συναλλαγών ελέγχονται από πολλές πλευρές προκειμένου να ενεργηθεί η πληρωμή τους. Ως εκ τούτου η κρίση του προϊσταμένου της ΔΟΥ πόρρω απέχει από τα διδάγματα της κοινής πείρας και εν πάσει περιπτώσει δεν μπορεί επ' ουδενί να δικαιολογήσει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων σε μια τέτοιας μορφής επιχείρηση, με το συγκεκριμένο αντικείμενο δραστηριότητας και τους φορείς που συναλλάσσεται.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι κατά τις κρινόμενες χρήσεις η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος ασχολήθηκε με το χονδρικό εμπόριο συστημάτων ανίχνευσης, ελέγχου και ασφαλείας και παρείχε υπηρεσίες Πολιτικής Άμυνας, και το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της σε όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις προέρχονται από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών σχεδόν αποκλειστικά προς το δημόσιο (ήτοι: 99,38% για τη χρήση 2007, 96,04% για τη χρήση 2008 και 95,93% για τη χρήση 2009), **γίνεται μερικά δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος**, δεδομένου ότι δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των δύο τελευταίων εδαφίων της παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994, αφού δεν διαπιστώθηκε παράβαση απόκρυψης φορολογητέας ύλης, ούτε μη έκδοσης στοιχείων, ούτε έκδοσης πλαστών ή εικονικών στοιχείων (**ΠΟΛ. 1087/2005**), αλλά ούτε και οι διατάξεις της παρ. 2 περ. γ' του ίδιου νόμου, αφού η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος συναλλάσσεται αποκλειστικά με φορείς του Δημοσίου. Όμως, ειδικά **για τη χρήση 2008**, τα ακαθάριστα έσοδα πρέπει να ληφθούν υπόψη, όπως αυτά προσδιορίστηκαν από τον προηγούμενο (1^ο επανέλεγχο), ήτοι στο ποσό των **3.670.378,03€**.

Επειδή από τα στοιχεία της υπόθεσης προκύπτουν σχετικά με τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, τα ακόλουθα:

Εικονικά φορολογικά στοιχεία χρήσης 01/01-31/12/2007

Προμηθευτής	Εικονικά φορολογικά στοιχεία				Διαφορά	
	Σύνολο	Δηλωθέντα με ν. 3888/2010	Δηλωθέντα με ν. 4446/2016	1ος Επανελέγχος καταλογισθέντα	Φορολογητέας Αξίας	ΦΠΑ Δαπανών
.....	550.881,00€	550.881,00€				
.....	55.000,00€	55.000,00€				
.....	51.801,00€	51.801,00€				
.....	33.747,00€			33.747,00€		
.....	72.511,40€				72.511,40€	13.777,17€
.....	160.796,00€		149.296,00€		11.500,00€	2.185,00€
.....	5.040,00€		5.040,00€			
Σύνολο	929.776,40€	657.682,00€	154.336,00€	33.747,00€	84.011,40€	15.962,17€

Εικονικά φορολογικά στοιχεία χρήσης 01/01-31/12/2008

Προμηθευτής	Εικονικά				Διαφορά	
	Σύνολο	Δηλωθέντα με ν. 3888/2010	Δηλωθέντα με ν. 4446/2016	1ος Επανελέγχος καταλογισθέντα	Φορολογητέας Αξίας	ΦΠΑ Δαπανών
.....	98.480,00€				98.480,00€	18.711,20€
.....	100.000,00€		100.000,00€			
.....	70.000,00€		70.000,00€			
.....	27.000,00€		27.000,00€			
.....	79.398,00€		55.998,00€		23.400,00€	4.446,00€
.....	22.545,00€		22.545,00€			
.....	37.239,50€				37.239,50€	7.075,51€
.....	9.960,00€		9.960,00€			
.....	27.750,00€				27.750,00€	5.272,50€
.....	106.212,00€		106.212,00€			
.....	171.000,00€		171.000,00€			
.....	22.000,00€		22.000,00€			
.....	18.000,00€		18.000,00€			
.....	227.320,00€			227.320,00€		
Σύνολο	1.016.904,50€		602.715,00€	227.320,00€	186.869,50€	35.505,21€

Εικονικά φορολογικά στοιχεία χρήσης 01/01-31/12/2009

Προμηθευτής	Εικονικά				Διαφορά	
	Σύνολο	Δηλωθέντα με ν. 3888/2010	Δηλωθέντα με ν. 4446/2016	1ος Επανελέγχος καταλογισθέντα	Φορολογητέας Αξίας	ΦΠΑ Δαπανών
.....	261.768,72€				261.768,72€	49.736,06€
.....	43.000,00€				43.000,00€	8.170,00€
.....	26.207,40€				26.207,40€	4.979,41€
Σύνολο	330.976,12€				330.976,12€	62.885,46€

Επειδή η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος καταχώρησε στα βιβλία της την καθαρή αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων στις φορολογητέες δαπάνες και την αξία ΦΠΑ που αναλογεί σ' αυτά στον ΦΠΑ Δαπανών, δεν είναι δυνατή η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης του ΦΠΑ των εικονικών στοιχείων από τον ΦΠΑ εκροών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περίπτ. δ' του ν. 2859/2000 (Α' 248). Περαιτέρω, κατά τη χρήση 2009 το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει προς έκπτωση στις επόμενες περιόδους βάσει δήλωσης ποσού 14.326,54€, ορθώς καταλογίστηκε στη χρήση 2009, δεδομένου ότι όπως προκύπτει από το taxis, αυτό έχει ήδη συμψηφιστεί στη φορολογική περίοδο του Μαρτίου του 2010 (α/α δήλωσης/2010).

Επειδή πέραν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 12/09/2018 εκθέσεις μερικού ελέγχου ΦΠΑ και Προστίμων ΦΠΑ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Τη **μερική αποδοχή** της από **23/10/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **ΑΦΜ:**, ο οποίος διατηρούσε ατομική επιχείρηση που ήδη έχει διακόψει τις εργασίες της, κατοίκου, οδός αριθ., Τ.Κ, και

- 1) την **τροποποίηση** των υπ' αριθμ. /2018, /2018 και /2018 Οριστικών Πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσεων 2007, 2008 και 2009 αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Α' Πειραιά,
- 2) την **επικύρωση** των υπ' αριθμ. των υπ' αριθμ. /2018, /2018 και /2018 Οριστικών Πράξεων Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ χρήσεων 2007, 2008 και 2009 αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Α' Πειραιά.

Α) Ακαθάριστα έσοδα με βάση την παρούσα Απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω, τα ακαθάριστα έσοδα διαμορφώνονται ως εξής:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1-31/12/2007	Δήλωσης	1ου επανελέγχου	Κατανομή προσαύξησης εσόδων		2ου Επανελέγχου	Παρούσας
Ακαθάριστα έσοδα Εμπορίας	2.204.972,06€	2.204.972,06€	56,77%	88.198,88€	2.293.170,94€	2.204.972,06€
Ακαθάριστα έσοδα Παρ. Υπηρεσιών	1.678.928,18€	1.678.928,18€	43,23%	67.157,13€	1.746.085,31€	1.678.928,18€
Σύνολο	3.883.900,24€	3.883.900,24€		155.356,01€	4.039.256,25€	3.883.900,24€
Πλέον: Προσαύξηση Εσόδων						
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων		3.883.900,24€			4.039.256,25€	3.883.900,24€

Διαχειριστική Περίοδος 1/1-31/12/2008	Δήλωσης	1ου επανελέγχου	Κατανομή προσαύξησης εσόδων		2ου Επανελέγχου	Παρούσας
Ακαθάριστα έσοδα Εμπορίας	1.747.943,24€	1.892.446,91€	51,56%	69.917,73€	1.817.860,97€	1.892.446,91€
Ακαθάριστα έσοδα Παρ. Υπηρεσιών	1.642.368,89€	1.777.931,12€	48,44%	65.694,76€	1.708.063,65€	1.777.931,12€
Σύνολο	3.390.312,13€	3.670.378,03€		135.612,49€	3.525.924,62€	3.670.378,03€
Πλέον: Προσαύξηση Εσόδων						
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων		3.670.378,03€			3.525.924,62€	3.670.378,03€

Διαχειριστική Περίοδος 1/1-31/12/2009	Δήλωσης		Κατανομή προσαύξησης εσόδων		Επανελέγχου	Παρούσας
Ακαθάριστα έσοδα Εμπορίας	461.535,24€		92,68%	18.461,40€	479.996,64€	461.535,24€
Ακαθάριστα έσοδα Παρ. Υπηρεσιών	36.440,00€		7,32%	1.457,60€	37.897,60€	36.440,00€
Σύνολο	497.975,24€			19.919,00€	517.894,24€	497.975,24€
Πλέον: Προσαύξηση Εσόδων						
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	497.975,24€				517.894,24€	497.975,24€

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

Διαχειριστική Περίοδος 1/1-31/12/2007	1ου Επανελέγχου		2ου Επανελέγχου		Απόφασης	
Ι. ΕΚΡΟΕΣ ΦΟΡΟΛΗΤΕΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
Εκροές Φορολογητέες 19% / ΦΠΑ Εκροών 19%	5.646.072,08	1.072.753,70	5.801.428,09	1.102.271,34	5.646.072,08	1.072.753,70
Εκροές Φορολογητέες 13% / ΦΠΑ Εκροών 13%	<u>1.770,00</u>	<u>230,10</u>	<u>1.770,00</u>	<u>230,10</u>	<u>1.770,00</u>	<u>230,10</u>
Σύνολο Φορολογητέων εκροών	5.647.842,08	1.072.983,80	5.803.198,09	1.102.501,44	5.647.842,08	1.072.983,80
ΙΙ. ΕΙΣΡΟΕΣ ΦΟΡΟΛΗΤΕΕΣ & ΦΟΡΟΣ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
Εισροές Φορολογητέες 19% / ΦΠΑ Εισροών 19%	316.732,78	60.179,23	316.732,78	60.179,23	316.732,78	60.179,23
Εισροές Φορολογητέες 13% / ΦΠΑ Εισροών 13%	5.934,00	771,42	5.934,00	771,42	5.934,00	771,42
Ενδοκοινοτικές Αποκτήσεις 19% / ΦΠΑ Εισροών 19%	1.271.468,37	241.578,99	1.271.468,37	241.578,99	1.271.468,37	241.578,99
Φορολογητέες Δαπάνες / ΦΠΑ Δαπανών	<u>2.008.351,99</u>	<u>381.224,60</u>	<u>1.924.340,59</u>	<u>365.262,43</u>	<u>1.924.340,59</u>	<u>365.262,43</u>
Σύνολο φορολογητέων εισροών / φόρου εισροών	3.602.487,14	683.754,24	3.518.475,74	667.792,07	3.518.475,74	667.792,07
ΙΙΙ. ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ		ΦΠΑ		ΦΠΑ		ΦΠΑ
Πλέον: Πιστωτικό Υπόλοιπο προηγούμενης Περιόδου	44,84		44,84		44,84	
Λοιπά Προστιθέμενα ποσά	<u>412.735,68</u>	<u>412.780,52</u>	<u>412.735,68</u>	<u>412.780,52</u>	<u>412.735,68</u>	<u>412.780,52</u>
Μείον: Πιστ.Υπόλ.τρέχουσας χρήσης προς έκπτωση	36.373,95		36.373,95		36.373,95	
Αφαιρούμενα ποσά	<u>0,87</u>	<u>36.374,82</u>	<u>0,87</u>	<u>36.374,82</u>	<u>0,87</u>	<u>36.374,82</u>
Υπόλοιπο φόρου εισροών		1.060.159,94		1.044.197,77		1.044.197,77
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		12.823,86		58.303,67		28.786,03
		Χρεωστικό Υπόλοιπο Απόφασης				28.786,03
		Μείον: Χρεωστικό Υπόλοιπο 1ου Επαν.				12.823,86
		Υπόλοιπο				15.962,17
		Προσαύξηση βάσει ν. 2523/1997		19.154,60	19.154,60	
		Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ = 50%		7.981,08		
		Πρόστιμο άρθρου 53 ΚΦΔ = 40,88%		<u>6.525,34</u>	<u>14.506,42</u>	<u>14.506,42</u>
		Οριστική Φορολογική Υποχρέωση				30.468,59

Διαχειριστική Περίοδος 1/1-31/12/2008	1ου Επανελέγχου		2ου Επανελέγχου		Απόφασης	
Ι. ΕΚΡΟΕΣ ΦΟΡΟΛΗΤΕΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
Εκροές Φορολογητέες 19% / ΦΠΑ Εκροών 19%	4.649.690,22	883.441,14	4.513.422,86	857.550,34	4.649.690,22	883.441,14
Εκροές Φορολογητέες 13% / ΦΠΑ Εκροών 13%	<u>660,00</u>	<u>85,80</u>	<u>660,00</u>	<u>85,80</u>	<u>660,00</u>	<u>85,80</u>
Σύνολο Φορολογητέων εκροών	4.650.350,22	883.526,94	4.514.082,86	857.636,14	4.650.350,22	883.526,94
ΙΙ. ΕΙΣΡΟΕΣ ΦΟΡΟΛΗΤΕΕΣ & ΦΟΡΟΣ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
Εισροές Φορολογητέες 19% / ΦΠΑ Εισροών 19%	252.990,78	48.068,25	252.990,78	48.068,25	252.990,78	48.068,25
Εισροές Φορολογητέες 9% / ΦΠΑ Εισροών 9%	2.215,45	199,39	2.215,45	199,39	2.215,45	199,39
Εισροές Φορολογητέες 13% / ΦΠΑ Εισροών 13%	652,00	84,76	652,00	84,76	652,00	84,76
Ενδοκοινοτικές Αποκτήσεις 19% / ΦΠΑ Εισροών 19%	846.827,61	160.897,25	846.827,61	160.897,25	846.827,61	160.897,25
Φορολογητέες Δαπάνες / ΦΠΑ Δαπανών	<u>1.631.060,72</u>	<u>312.683,75</u>	<u>1.216.871,22</u>	<u>233.987,75</u>	<u>1.444.191,22</u>	<u>277.178,54</u>
Σύνολο φορολογητέων εισροών / φόρου εισροών	2.733.746,56	521.933,40	2.319.557,06	443.237,40	2.546.877,06	486.428,19
ΙΙΙ. ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ		ΦΠΑ		ΦΠΑ		ΦΠΑ
Πλέον: Πιστωτικό Υπόλοιπο προηγούμενης Περιόδου	36.373,97		36.373,97		36.373,97	
Λοιπά Προστιθέμενα ποσά	<u>273.579,47</u>	<u>309.953,44</u>	<u>273.579,47</u>	<u>309.953,44</u>	<u>273.579,47</u>	<u>309.953,44</u>
Μείον: Πιστ.Υπόλ.τρέχουσας χρήσης προς έκπτωση	11,59		11,59		11,59	
Αφαιρούμενα ποσά	<u>5,48</u>	<u>17,07</u>	<u>5,48</u>	<u>17,07</u>	<u>5,48</u>	<u>17,07</u>
Υπόλοιπο φόρου εισροών		831.869,77		753.173,77		796.364,56
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		51.657,17		104.462,37		87.162,38
		Χρεωστικό Υπόλοιπο Απόφασης				87.162,38
		Μείον: Χρεωστικό Υπόλοιπο 1ου Επαν.				51.657,17
		Υπόλοιπο				35.505,21
		Προσαύξηση βάσει ν. 2523/1997		42.606,25	42.606,25	
		Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ = 50%		17.752,61		
		Πρόστιμο άρθρου 53 ΚΦΔ = 40,88%		<u>14.514,53</u>	<u>32.267,14</u>	<u>32.267,14</u>
		Οριστική Φορολογική Υποχρέωση				67.772,35

Διαχειριστική Περίοδος 1/1-31/12/2009		Δήλωσης		Επανελέγχου		Απόφασης	
i. ΕΚΡΟΕΣ ΦΟΡΟΛΗΤΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ		ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
Εκροές Φορολογητέες 19% / ΦΠΑ Εκροών 19%		393.840,83	74.829,76	413.759,83	78.614,37	393.840,83	74.829,76
Σύνολο Φορολογητέων εκροών		393.840,83	74.829,76	413.759,83	78.614,37	393.840,83	74.829,76
ii. ΕΙΣΡΟΕΣ ΦΟΡΟΛΗΤΕΣ & ΦΟΡΟΣ		ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
Εισροές Φορολογητέες 19% / ΦΠΑ Εισροών 19%		101.250,26	19.237,55	101.250,26	19.237,55	101.250,26	19.237,55
Εισροές Φορολογητέες 9% / ΦΠΑ Εισροών 9%			0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Εισροές Φορολογητέες 13% / ΦΠΑ Εισροών 13%			0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ενδοκοινοτικές Αποκτήσεις 19% / ΦΠΑ Εισροών		18.663,03	3.545,98	18.663,03	3.545,98	18.663,03	3.545,98
Φορολογητέες Δαπάνες / ΦΠΑ Δαπανών		333.524,58	63.844,51	2.548,46	959,05	2.548,46	959,05
Σύνολο φορολογητέων εισροών / φόρου		453.437,87	86.628,04	122.461,75	23.742,58	122.461,75	23.742,58
iii. ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ			ΦΠΑ		ΦΠΑ		ΦΠΑ
Πλέον: Πιστωτικό Υπόλοιπο προηγούμενης Περιόδου		17,08		17,08		17,08	
Λοιπά Προστιθέμενα ποσά		2.513,56	2.530,64	2.513,56	2.530,64	2.513,56	2.530,64
Μείον: Πιστ.Υπόλ.τρέχουσας χρήσης προς έκπτωση		14.326,54		14.326,54		14.326,54	
Αφαιρούμενα ποσά		2,38	14.328,92	2,38	14.328,92	2,38	14.328,92
Υπόλοιπο φόρου εισροών			74.829,76		11.944,30		11.944,30
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ			0,00		66.670,07		62.885,46
							62.885,46
							0,00
							62.885,46
					75.462,55	75.462,55	
					31.442,73		
					25.707,58	57.150,31	57.150,31
							120.035,77

Γ) Συνολική Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ:								
α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Χρήση	Διαφορά ΦΠΑ	Πρόστιμο άρθρ.58Α ΚΦΔ	Πρόστιμο άρθρ.53 ΚΦΔ	Πρόστιμο	Οριστική φορολογική Υποχρέωση
1	 - 12/09/2018	Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ	2007	15.962,17€	7.981,08€	6.525,34€		30.468,59€
2	 - 12/09/2018	Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ	2008	35.505,21€	17.752,61€	14.514,53€		67.772,35€
3	 - 12/09/2018	Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ	2009	62.885,46€	31.442,73€	25.707,58€		120.035,77€
4	 - 12/09/2018	Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ	2007				7.981,08€	7.981,08€
5	 - 12/09/2018	Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ	2008				39.348,00€	39.348,00€
6	 - 12/09/2018	Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ	2009				31.442,73€	31.442,73€

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

Η Υπάλληλος του Τμήματος

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.