



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 25/02/ 2019

Αριθμός Απόφασης 731

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

. Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

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

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

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

4. Την από **26/10/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση " " με ΑΦΜ, που έχει έδρα στην Κέρκυρα , επί της οδού κατά:

1) Της υπ' αριθ. /05-09--2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7§§3&5ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007.

2) Της υπ' αριθ. **/05-09--2018** Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7§3&5ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008.

3) Της υπ' αριθ. **/05-09--2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007.

4) Της υπ' αριθ. **/05-09--2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008.

5) Της υπ' αριθ. **/05-09-2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007.

6) Της υπ' αριθ. **/05-09-2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008.

7) Της υπ' αριθ. **/05-09-2018** Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 79§1 ν. 4472/2017) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007.

8) Της υπ' αριθ. **/05-09-2018** Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 79§1 ν. 4472/2017) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008.

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 26/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης `` ..... `` με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

(ΙΣΤΟΡΙΚΟ).**Α.** Διαβιβάστηκε από την Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ το με αρ. πρωτ. /24-02-2017 δελτίο πληροφοριών της, στην Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ λόγω αρμοδιότητας, από το οποίο προκύπτει ότι η επιχείρηση `` ..... `` , με ΑΦΜ (η προσφεύγουσα) για την χρήση 2007 είναι λήπτρια είκοσι δύο (22) πλαστών & εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 171.476,06€ και για την χρήση 2008 είναι λήπτρια δύο (2) πλαστών & εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 25.470,00€ εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης `` ..... `` με ΑΦΜ

Β. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, διενήργησε έλεγχο για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01 -31/12-2007 & 01/01 -31/12-2008 με την υπ'αριθ. /16-05-2017 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ(186/92), εισόδημα (Ν.2238/94) και ΦΠΑ

(ν. 2859/00), δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είχε ήδη περαιώσει με το υπ' αριθ. /2010 σημείωμα του Ν. 3888/2010, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12-2007 & 01/01-31/12-2008.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την ελέγκτρια, λαμβάνοντας υπόψη αφενός το ανωτέρω δελτίο πληροφοριών και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στις 24-07-2018 με συστημένη επιστολή στην προσφεύγουσα το με υπ' αριθ. /18-07-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013 και μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί των ως άνω Σημειωμάτων η προσφεύγουσα, στις 13-08-2018 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του, το υπόμνημα της προσφεύγουσας, εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 05-09-2018 εκθέσεις ελέγχου:

1) Φορολογίας ΚΒΣ 2) Φορολογίας εισοδήματος & Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

Κ.Β.Σ.

Την υπ' αριθμ. /05-09-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρο 7§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 68.590,40€(171.476,00€x 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, είκοσι δύο (22) πλαστά & εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο των συναλλαγών, συνολικής καθαρής αξίας 171.476,00€ πλέον ΦΠΑ 16.904,95€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης “.....” με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1, 14, 18§§§1,2,9 & 30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

-Την υπ' αριθμ. /05-09-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρο 7§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 10.188,00€(25.470,00€x 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, δύο (2) πλαστά & εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο των συναλλαγών, συνολικής καθαρής αξίας 25.470,00€ πλέον ΦΠΑ 2.292,30€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης “.....” με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1, 14, 18§§§1,2,9 & 30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του

άρθρου 7§3 περ.β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

- Την υπ' αριθμ. /05-09-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 46.715,08€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) 42.454,66€, ήτοι συνολικού ποσού 89.169,74€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας της κρινόμενης χρήσης κρίθηκαν **ανακριβή** λόγω της λήψης των είκοσι δύο (22) πλαστών & εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 171.476,00€.

Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

- Την υπ' αριθμ. /05-09-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2009, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 40.421,33€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) 36.734,90€, ήτοι συνολικού ποσού 77.156,23€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας της κρινόμενης χρήσης κρίθηκαν **ανακριβή**, λόγω της λήψης των δύο (2) πλαστών & εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 10.188,00€.

Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Φ.Π.Α.

- Την υπ' αριθμ. /05-09-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, Φ.Π.Α. ποσού 11.376,92€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) 10.339,36€, ήτοι συνολικού ποσού 21.716,28€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου [λόγω λήψης είκοσι δύο (22) πλαστών & εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 171.476,00€], τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για την κρινόμενη χρήση κρίθηκαν **ανακριβή**.

Επίσης οι εκροές ως προς το ΦΠΑ, προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000.

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

-Την υπ' αριθμ. /05-09-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, με την οποία μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο του ΦΠΑ από το ποσό (246.888,65€) σε ποσό (238.968,19€) ήτοι διαφορά (7.920,46€).

Η μείωση του πιστωτικού προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου [λόγω λήψης δύο (2)πλαστών & εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 25.470,00€,] τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για την κρινόμενη χρήση κρίθηκαν **ανακριβή**.

Επίσης οι εκροές ως προς το ΦΠΑ, προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000.

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

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

-Την υπ' αριθ. /05-09-2018 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, με την οποία επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 8.452,48€ (€16.904,95x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ με βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

-Την υπ' αριθ. /05-09-2018 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, με την οποία επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 1.146,15€ (€2.292,30x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ με βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την αρ. πρωτ. /26-10-2018 ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου περί επιβολής προστίμων, φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, για τις κρινόμενες χρήσεις και δεν υφίστανται νέα συμπληρωματικά στοιχεία.

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

-Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών.

-Παραβίαση των συνταγματικών αρχών.

-Η φορολογική αρχή συνέταξε κοινή έκθεση ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ, η οποία ως εκ του λόγου αυτού είναι μη νόμιμη, με συνέπεια και οι επί τη βάσει αυτής συνταχθείσες προσβαλλόμενες καταλογιζόμενες πράξεις είναι άκυρες.

-Ότι είναι μη νόμιμη η εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού στο πεδίο της φορολογίας εισοδήματος και του ΦΠΑ.

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

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

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

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

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

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

Με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151)**, ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του 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.

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, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί».

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

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των:

1) Άρθρο 49 § 3 Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«3.Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου 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. »

2) Άρθρο 57 §§1,2 περ. γ' Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι

διατάξεις 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. »

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

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΚΕΡΚΥΡΑΣ λόγω αρμοδιότητας, με το αρ. πρωτ. /24-02-2017 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, το οποίο αφορούσε τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2007 & 01/01-31/12/2007, οι οποίες είχαν περαιωθεί με το υπ' αριθ. /2/2010 σημείωμα με το Ν. 3888/2010. Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου

68 § 2 του Ν. 2238/1994 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ και ΦΠΑ και συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2007 στις 31-12-2018 και για την χρήση 2008 στις 31-12-2019 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραγραφής για τις κρινόμενες πράξεις χρήσεως 2007 & 2008 απορρίπτεται.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ** ορίζεται ότι : «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται*

να επιβεβαιώσουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει »

Επειδή, όπως καταγράφεται στο υπ' αριθ. /24-02-2017 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ και στην από 05-09-2018 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ), ότι:

<< για την εκδότρια ατομική επιχείρηση ".....". με ΑΦΜ, διαπιστώθηκαν τα εξής:

έκανε έναρξη στις 28/02/2007, σε μισθωμένο κατάστημα εμβαδού 33τ.μ.επί της οδού στο δήμο Μαркоπούλου Αττικής, με κύρια δραστηριότητα την «Αντιπροσωπεία ή μεσιτεία πώλησης τροφίμων και ποτών». Η επιχείρηση έχει θεωρήσει στη αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κορωπίου τα κάτωθι βιβλία και στοιχεία με ίχνος διάτρησης 1304

Αρ. Εγκ.	ΑΙ Α	Έτος	Δ.Ο.Υ.	Ημ/νία Θεώρησης	Θεωρ. είδος	Περιγραφή	Σειρά	Από σελίδα	Έως σελίδα
Έδρα		2007	1304	27/03/2007	222	Τιμολόγιο (πώλη αγαθών)-Δελτίο αποστολής		1	50
Έδρα		2007	1304	22/03/2007	2	Βιβλίο εσόδων-εξόδων		1	50
Έδρα		2007	1304	22/03/2007	162	Τιμολόγιο (παρασχεσίων)		1	50

Παρά τις επανειλημμένες προσπάθειες της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης να επικοινωνήσει με το, αυτό δεν κατέστη δυνατό. Αναλυτικότερα, όπως αναφέρεται στο δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης: «Στα πλαίσια του παρόντος ελέγχου, αποστάλθηκαν με συστημένες επιστολές σε όλες τις γνωστές στην Υπηρεσία μας διευθύνσεις του, αιτήματα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων καθώς και λοιπών παραστατικών μεταφοράς και εξόφλησης της ατομικής επιχείρησης και συγκεκριμένα το με αρ. πρωτ. /11-08-2015 αίτημα στη δηλωμένη στο Μητρώο του TAXIS διεύθυνση κατοικίας,, Καλλιθέα Τ.Κ. 17675, το με αρ. πρωτ. /11-08-2015 αίτημα στη δηλωμένη στο Μητρώο του TAXIS έδρα της επιχείρησης,, Μαρκόπουλο Τ.Κ. 19003 και το με αρ. πρωτ. /11-08-2015 αίτημα στη διεύθυνση του ακινήτου στην οποία φαίνεται ως ιδιοκτήτης κατά ποσοστό 100% στην Βεβαίωση Δηλωθείσας Περιουσιακής Κατάστασης όπως είχε δηλωθεί την 01 Ιανουαρίου 2015, και στην οποία φαίνεται να διαμένει η εν διαστάσει από 04-06-2010 σύζυγος του,

Α.Φ.Μ. Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις τα προαναφέραμε Αιτήματα Παροχής Πληροφοριών, του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 επεστράφησαν στην Υπηρεσίας ως αζήτητα από τις Υπηρεσίες των ΕΛ ΤΑ.

Ο έλεγχος μετέβη στην δηλούμενη στο μητρώο έδρα της επιχείρησης στο Μαρκόπουλο, στην οδό και διαπιστώθηκε ότι η ατομική επιχείρηση δεν υφίσταται στην ανωτέρω διεύθυνση. Το εν λόγω ακίνητο επιφάνειας 33 τ.μ. ήταν μισθωμένο, όπως προκύπτει από το με ημερομηνία 12-02-2007 με α/α /13-02-2007 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Επαγγελματικής Μίσθωσης, το οποίο κατατέθηκε στη Δ.Ο. Υ. Κορωπίου».

Περαιτέρω, κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας με την ιδιοκτήτρια του ακινήτου οι ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης ενημερώθηκαν ότι ο παρέμεινε στο ακίνητο για διάστημα τεσσάρων μηνών. Όλες οι προσπάθειες των ελεγκτών για επικοινωνία με τον ελεγχόμενο (έγγραφο στην Αστυνομική Δ/σης Αττικής, έγγραφο προς το ΙΚΑ Κορωπίου κλπ) απέβησαν άκαρπες.

Ύστερα από έλεγχο στο ηλεκτρονικό αρχείο ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης διαπίστωσε τα παρακάτω: Για τον:

- έχει υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών στη Δ.Ο.Υ. Κορωπίου στις 28-02-2007 και δεν υποβάλλει δήλωση μεταβολών η μεταφοράς έδρας ή διακοπής εργασιών
- δεν τηρούσε άλλα υποκαταστήματα ή αποθήκες και το ακίνητο στην δηλούμενη έδρα ήταν επιφάνειας 33 τ.μ., το οποίο λειτούργησε μόνο για τέσσερις μήνες, κατά τη διάρκεια των οποίων δεν ήταν δυνατή η ανεύρεση του από την ιδιοκτήτρια του ακινήτου
- δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ από τη χρήση 2008 και μετά, καθώς και περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ από το 3ο τρίμηνο 2008 και μετά Στο οικ. έτος 2008 (χρήση 2007) έχει υποβάλει ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστική Φ.Π.Α.
- δεν έχει πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές συναλλαγές, αποκτήσεις ή παραδόσεις
- δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων Πελατών-Προμηθευτών από τη χρήση 2007 και εντεύθεν.
- από τις συγκεντρωτικές δηλώσεις που έχουν υποβάλλει οι αντισυμβαλλόμενοι φαίνεται να έχει πραγματοποιήσει πωλήσεις στις χρήσεις 2007, 2008, 2009, 2010 και 2013 που σε κάποιες περιπτώσεις είναι πολύ μεγάλης αξίας, χωρίς να έχει πραγματοποιήσει αγορές, πλην ορισμένων δαπανών που αφορούν κυρίως δαπάνες κινητής τηλεφωνίας. Συγκεκριμένα:

Χρήση	Πωλήσεις	Πλήθος εκδοθέντων στοιχείων	Αγορές-Δαπάνες
2007	1.149.568,56 €	159	6.425,21 €
2008	849.218,00 €	94	0
2009	44.541,85 €	5	0
2010	13.074,00 €	1	0
2011	0	0	0
2012	0	0	0
2013	10.835,50 €	6	0
Σύνολο	2.067.237,91 €	265	6.425,21 €

- θεώρησε βιβλίο Εσόδων-Εξόδων σελ. 150, Τιμολόγιο Πώλησης αγαθών-Δελτίο Αποστολής σελ.150 και Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών σελ. 1-50 στη Δ.Ο.Υ. Κορωπίου στις 27/03/2007 με ίχνος διάτρησης 1304, διαφορετικό από αυτό των φορολογικών στοιχείων που διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. Παλλήνης από τις ανωτέρω αναφερόμενες Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. Αξίζει να σημειωθεί ότι φέρουν διαφορετικό γραφικό χαρακτήρα. Επίσης από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις που υπέβαλαν τρίτοι προκύπτει ότι ο έχει εκδώσει πολλά περισσότερα φορολογικά στοιχεία, τουλάχιστον διακόσια εξήντα πέντε (265), σε σχέση με αυτά που έχει θεωρήσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.
- δεν υπέβαλε προσωρινές ή οριστικές δηλώσεις Φόρου Μισθωτών ή Ελευθέρων Επαγγελματιών
- δεν απασχολούσε προσωπικό, όπως προκύπτει από το με αρ. πρωτ. /24-08-2015 έγγραφο του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης στο Τμήμα Εσόδων στο τοπικό Υποκατάστημα ΙΚΑ Κορωπίου, ούτε εξωτερικούς συνεργάτες, όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις που υπέβαλαν τρίτοι
- δεν διέθετε επαγγελματικό όχημα
- δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία για τη διενέργεια του μερικού ελέγχου.

Απ' όσα αναλυτικά αναφέρθηκαν παραπάνω η Δ.Ο.Υ. Παλλήνης κατάληξε στο εξής πόρισμα ελέγχου :

«η εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ δεν είχε την απαραίτητη τεχνική υποδομή για να πραγματοποιήσει πωλήσεις ή να παρέχει οποιεσδήποτε υπηρεσίες (δεν πραγματοποιήσει αγορές, ουσιαστικά ουδέποτε λειτούργησε στην επαγγελματική εγκατάσταση που είχε δηλώσει, δεν διέθετε προσωπικό ή εξωτερικούς συνεργάτες καθώς επίσης ούτε επαγγελματικές εγκαταστάσεις). Ο σκοπός δε της έναρξης της ήταν η έκδοση εικονικών και στις περισσότερες περιπτώσεις πλαστών φορολογικών στοιχείων. Συγκεκριμένα, για τις χρήσεις 2007, 2008, 2009, 2010 και 2013 εκδόθηκαν από την επιχείρηση τουλάχιστον 265 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 2.067.237,91€, δηλαδή αφορούν ανύπαρκτες πωλήσεις και τα οποία διοχέτευε σε πλήθος ληπτριών επιχειρήσεων ».

Επειδή, όπως καταγράφεται στο υπ' αριθ. /24-02-2017 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ και στην από 05-09-2018 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ), ότι:

- << για την λήπτρια επιχείρηση ".....", με ΑΦΜ, διαπιστώθηκαν τα εξής:
-η προσφεύγουσα έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα βιβλία χρήσεων 2007 και 2008. Από το έλεγχο που διενεργήσανε στα τηρηθέντα βιβλία και στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. χρήσεων 2007 και 2008 διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα:
- Έχει καταχωρήσει στα βιβλία της τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως με ΑΦΜ
- Έχει συμπεριλάβει τα στοιχεία αυτά στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2008 και 2009 κι έχει εκπέσει την αξία τους από τα ακαθάριστα έσοδα της
- Έχει συμπεριλάβει τα στοιχεία αυτά στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ χρήσεων 2007 και 2008 κι έχει εκπέσει τον ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.
- Στα εκδοθέντα από το τιμολόγια αναγράφεται ως μέσο μεταφοράς το με αρ. κυκλοφ. ΖΜΙ..... φορτηγό αυτοκίνητο ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας, η οποία έθεσε στη διάθεση του

ελέγχου αντίγραφα ακτοπλοϊκών εισιτηρίων για τη γραμμή Κέρκυρα-Ηγουμενίτσα και Ηγουμενίτσα-Κέρκυρα. Δεν προσκόμισε όμως κανένα αποδεικτικό στοιχείο (αποδείξεις διοδίων, προμήθεια καυσίμων) για τη μετακίνηση του φορτηγού αυτοκινήτου από τη Ηγουμενίτσα προς την Αθήνα και την επιστροφή του. Επίσης, προσκόμισε αντίγραφα επιταγών με τις οποίες φέρεται να εξόφλησε τις συναλλαγές της με το Τα στοιχεία που έθεσε στη διάθεση του ελέγχου η προσφεύγουσα δεν επαρκούν με δεδομένες τις διαπιστώσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, σύμφωνα με τη οποία τα τιμολόγια εκδόσεως είναι πλαστά και εικονικά

Ύστερα από όσα αναλυτικά αναφέρθηκαν παραπάνω διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα:

Για την χρήση 2007

Έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της είκοσι δύο (22) φορολογικά στοιχεία με συνολική καθαρή αξία 171.476,76 ευρώ και αξία ΦΠΑ 16.904,95 ευρώ:

Για την χρήση 2008

Έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της δύο (2) φορολογικά στοιχεία με συνολική καθαρή αξία 25.470,00 ευρώ και αξία ΦΠΑ 2.292,30 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 12 § 1, 9, 10, 11, 14 και 18 § 2, 3, 9 του Κ.Β.Σ.(Π.Δ 186/92).....>> και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Στην προκείμενη περίπτωση, με το υπ. αριθ. /24-02-2017 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ και με τις από 05-09-2018 εκθέσεις μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι πλαστά & εικονικά, για τις κρινόμενες χρήσεις.

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

.....

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

.....

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

Στην προκείμενη περίπτωση οι παραβάσεις που διαπιστώθηκαν αφορούν τις χρήσεις 2007 & 2008 και επομένως πρέπει να υπαχθεί στις ανωτέρω διατάξεις (άρθρο 7§3β του Ν. 4337/2015), ήτοι σωστά επεβλήθησαν αυτά τα πρόστιμα.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου είναι βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες και ο εξωλογιστικώς προσδιορισμός έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 & 32 του ν.2238/94 και των άρθρων 48§3 & 32 του Ν. 2859/2000, οι οποίες αναλυτικώς αναφέρονται στην από 05-09-2-18 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος (ν. 2238/1994) και ΦΠΑ (ν. 2859/2000).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/92** ορίζεται ότι:

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

.....,
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,
.....

ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 10 και της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου ή δεν καταχωρεί τις συναλλαγές ή καταχωρεί σ' αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού – αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων – εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων – εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

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, εφαρμοζομένων 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 32 παρ. 2 του Ν. 2238/94** ορίζεται ότι:

«2.Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών.

β).....

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

δ).....

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)».

Επειδή, συνεπεία των ανωτέρω διατάξεων και των παραβάσεων και συγκεκριμένα, της λήψης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων σε μεγάλη έκταση που αφορούν αγορά εμπορευμάτων, τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/92, με αποτέλεσμα την προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 Ν.2238/94.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 48§3 ν. 2859/2000** ορίζεται ότι:

<<3.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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος>>.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στο από 24-02-2017 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ και στις από 05-09-2018 εκθέσεις μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ. /26-10-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης “.....” με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση.

Α) Ως προς τα πρόστιμα Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού: $(171.476,00\text{€} \times 40\%) = \mathbf{68.590,40\text{€}}$

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού: $(25.470,00\text{€} \times 40\%) = \mathbf{10.188,00\text{€}}$

Β) Ως προς την φορολογία εισοδήματος

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2008
Διαφορά φόρου εισοδήματος	46.715,08
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	42.454,66
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	89.169,74

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2009
Διαφορά φόρου εισοδήματος	40.421,33
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	36.734,90
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	77.156,23

Γ) Φ.Π.Α.

ΧΡΗΣΗ	2007
Διαφορά φόρου	11.376,92
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	10.339,36
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	21.716,28

ΧΡΗΣΗ	2008
Πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	7.920,46

Δ) Πρόστιμα Φ.Π.Α (άρθρο 79 ν.4472/2017)

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007

Πρόστιμο άρθρου 79 Ν.4472/2017 ποσού: $(\text{€}16.904,95 \times 50\%) = \mathbf{8.452,48\text{€}}$

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008

Πρόστιμο άρθρου 79 Ν.4472/2017 ποσού: (€2.292,30x50%)=1.146,15€

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

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

Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Επανεξέτασης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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