



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 15/04/2019

**Αριθμός Απόφασης: 1227**

## **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. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»

γ. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 18/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... με ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., κατά των υπ' αριθμ. .... και ...../27-12-2018 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, υπ' αριθμ. .... και ...../27-12-2018 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ και υπ' αριθμ. .... και ...../27-12-2018 Πράξεων Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, διαχειριστικών περιόδων 2007, 2008 και 2009 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ. .... και ...../27-12-2018 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, υπ' αριθμ. .... και ...../27-12-2018 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ και υπ' αριθμ. .... και ...../27-12-2018 Πράξεις Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ,, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, διαχειριστικών περιόδων 2007, 2008 και 2009 αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και από 27/12/2018 Εκθέσεις α) Επανελέγχου με Βάση

Συμπληρωματικά Στοιχεία Φορολογίας Εισοδήματος, β) Επανελέγχου με Βάση Συμπληρωματικά Στοιχεία ΦΠΑ και γ) Ελέγχου Προστίμου ΦΠΑ, της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω Φορολογικής Αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 18/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. ....../27-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά κυρίου φόρου ύψους 20.003,32 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (σύμφωνα με το άρθ. 49 του Ν. 4509/2017) ύψους 18.763,11 €, ήτοι, συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 38.766,43 €, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/-31/12/2007.

Με την υπ' αριθμ. ....../27-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά κυρίου φόρου ύψους 27.506,39 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (σύμφωνα με το άρθ. 49 του Ν. 4509/2017) ύψους 25.800,99 €, ήτοι, συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 53.307,38 €, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/-31/12/2008.

Με την υπ' αριθμ. ....../27-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά κυρίου φόρου ύψους 25.969,11 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (σύμφωνα με το άρθ. 49 του Ν. 4509/2017) ύψους 24.359,03 €, ήτοι, συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 50.328,14 €, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/-31/12/2009.

Με την υπ' αριθμ. ....../27-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά κυρίου φόρου ύψους 5.346,77 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (σύμφωνα με το άρθ. 49 του Ν. 4509/2017) ύψους 5.015,27 €, ήτοι, συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 10.362,04 €, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/-31/12/2007.

Με την υπ' αριθμ. ....../27-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά κυρίου φόρου ύψους 14.370,94 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (σύμφωνα με το άρθ. 49 του Ν. 4509/2017) ύψους 13.479,95 €, ήτοι, συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 27.850,89 €, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/-31/12/2008.

Με την υπ' αριθμ. ....../27-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά κυρίου φόρου ύψους 10.624,21 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (σύμφωνα με το άρθ. 49 του Ν. 4509/2017) ύψους 9.965,50 €, ήτοι, συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 20.589,71 €, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/-31/12/2009.

Με την υπ' αριθμ. ....../27-12-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού ύψους 1.119,10 €, ήτοι το 50% του φόρου που εξέπεσε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 79 παρ.1 του ν.4472/2017, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/-31/12/2007.

Με την υπ' αριθμ. ....../27-12-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού ύψους 5.590,75 €, ήτοι το 50% του φόρου που εξέπεσε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 79 παρ.1 του ν.4472/2017, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/-31/12/2008.

Με την υπ' αριθμ. ....../27-12-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού ύψους 3.722,10 €, ήτοι το 50% του φόρου που εξέπεσε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 79 παρ.1 του ν.4472/2017, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/-31/12/2009.

Οι παραβάσεις λόγω των οποίων εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν για μεν τη χρήση 2007 τη λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας ενός (1) πλαστού και εικονικού φορολογικού στοιχείου από την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ....., καθαρής αξίας 3.600,00 € πλέον Φ.Π.Α. ποσού 684,00 €, ήτοι συνολικής αξίας 4.284,00 € και δύο (2) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ..... καθαρής αξίας 8.180,00 € πλέον Φ.Π.Α. ποσού 1.554,20 €, ήτοι συνολικής αξίας 9.734,20 €, για τη χρήση 2008 τη λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας τεσσάρων (4) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ....., καθαρής αξίας 17.760,00 € πλέον Φ.Π.Α. ποσού 3.374,40 €, ήτοι συνολικής αξίας 21.134,40 €, πέντε (5) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ..... καθαρής αξίας 24.010,00 € πλέον Φ.Π.Α. ποσού 4.561,90 €, ήτοι συνολικής αξίας 28.571,90 € και τεσσάρων (4) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ....., καθαρής αξίας 17.080,00 € πλέον Φ.Π.Α. ποσού 3.245,20 €, ήτοι συνολικής αξίας 20.325,20 € και για τη χρήση 2009 τη λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας ενός (1) πλαστού και εικονικού φορολογικού στοιχείου από την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ..... καθαρής αξίας 2.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. ποσού 380,00 €, ήτοι συνολικής αξίας 2.380,00 € και πέντε (5) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ....., καθαρής αξίας 37.180,00 € πλέον Φ.Π.Α. ποσού 7.064,20 €, ήτοι συνολικής αξίας 44.244,20 €.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 27/12/2018 Εκθέσεων α) Επανελέγχου με Βάση Συμπληρωματικά Στοιχεία Φορολογίας Εισοδήματος, β) Επανελέγχου με Βάση Συμπληρωματικά Στοιχεία ΦΠΑ και γ) Ελέγχου Προστίμου ΦΠΑ, της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ Αθηνών που διενεργήθηκαν κατόπιν της υπ. αριθμ. ....../08-03-2016 εντολής επανελέγχου με συμπληρωματικά στοιχεία, η οποία αντικατέστησε την υπ'αριθμ. ....../21-10-2013, αφορμή της οποίας αποτέλεσαν το με αρ. πρωτ. ....../27-07-2011 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής, το με αρ. πρωτ. ....../26-10-2012 Δελτίο Πληροφοριών της ΔΟΥ Α' Καλλιθέας, το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ. ....../02-07-2013 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής, το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ. ....../17-12-2013 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής, το με αρ. πρωτ. ....../08-10-2013 και ....../11-03-2015 Δελτίο Πληροφοριών της ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών, το με αρ. πρωτ. ....../28-01-2016 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής, το με αρ. πρωτ. ....../12-02-2016 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής, το με αρ. πρωτ. ....../30-03-2016 Διαβίβαση Κατασχέσεων της Ειδικής Γραμματείας του ΣΔΟΕ και το με αρ. πρωτ. ....../30-09-2016 και ....../30-09-2016 Δελτίο Πληροφοριών της ΔΟΥ Καλλιθέας, σύμφωνα με τα οποία όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι προαναφερθέντες εκδότες κρίθηκαν πλαστά και εικονικά.

Η προσφεύγουσα έχει περαιώσει για τη χρήση 2007 με τον ν. 3296/2004 και για τις χρήσεις 2008 και 2009 με τον ν. 3888/2010, με το υπ' αριθ. ....../26-09-2010 εκκαθαριστικό σημείωμα του ν.3888/2010. Ως εκ τούτου στα πλαίσια του επανελέγχου, της δόθηκε η δυνατότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4446/2016, να υποβάλλει δηλώσεις κατά τα άρθρα 57 – 61 του ως άνω νόμου. Για το λόγο αυτό, ο έλεγχος συνέταξε την υπ' αριθ. ....../31-01-2017 ειδική πρόσκληση του ν. 4446/2016 και την επέδωσε την ίδια ημέρα, στην οποία όμως η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε. Στη συνέχεια, της κοινοποίησε την υπ'αριθμ. ....../27-11-2018 πρόσκληση αποδοχής τροποποιητικού Σημειώματος Περαιώσης Ν. 3888/2010 με συνημμένο το υπ'αριθμ. ....../2/26-11-2018 Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης, στο οποίο επίσης δεν ανταποκρίθηκε.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή – Παρανόμως επανέρχεται η Φορολογική Αρχή σε περαιωμένες χρήσεις

Η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων είναι άκυρη, λόγω παραγραφής του σχετικού δικαιώματος του Δημοσίου προς τούτο. Πιο συγκεκριμένα υποστηρίζει ότι για τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009 το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμου είχε υποπέσει στο γενικό κανόνα περί πενταετούς παραγραφής κι επικαλείται σχετικά τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του Ν. 2238/1994. Στηρίζει, δε, τον ισχυρισμό της αυτόν στην με αριθ. 2934/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, στην με αριθμό 1738/2017 απόφαση του ΣτΕ, στη με αριθμό 89/2018 γνωμοδότηση του ΝΣΚ . Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι στην περίπτωση της αποκλείεται η

εφαρμογή της δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., διότι τα επικαλούμενα σε βάρος της, από την αρμόδια φορολογική αρχή, στοιχεία ήταν στην πλήρη γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ από 20/01/2012, δηλαδή πολλά έτη προ των ημερομηνιών λήξης των κανονικών (πενταετούς διάρκειας) προθεσμιών παραγραφής τους (31-12-2013, 31-12-2014 και 31-12-2015). Συνεπώς αναφέρει, δεν συνιστούν νόμιμα συμπληρωματικά στοιχεία. Επίσης, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι ο έλεγχος εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη για οριστικά περαιωθείσα χρήση κατά παράβαση των άρθρων 68§2 του ν. 2238/94 και 9 του ν.3888/2010 δεδομένου ότι δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία που να δικαιολογούν τη διενέργεια επανελέγχου..

## 2. Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές

Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι οι συναλλαγές της με τους εκδότες των επίμαχων τιμολογίων ήταν καθ' όλα πραγματικές, δεδομένου, μάλιστα, ότι δεν θα είχε κανένα όφελος από τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων,. Ειδικότερα, υποστηρίζει ότι όπως προκύπτει τόσο από την Έκθεση Μερικού Ελέγχου όσο και από τις Πράξεις Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, τα χαρακτηριζόμενα ως εικονικά τιμολόγια έχουν καθαρή αξία από 2.000,00 € έως 5.800,00 €. Πρόκειται, εν ολίγοις, ως επί τω πλείστον, για παραστατικά μικρής αξίας, η λήψη των οποίων, εάν ήταν εικονικά, δεν θα της προσέφερε καμιά αξία λόγου ωφέλειας. Τέλος, αναφέρει ότι τα συγκεκριμένα τιμολόγια αντιστοιχούν σε απολύτως πραγματικές και νόμιμες συναλλαγές και ουδεμία σχέση έχουν με όσα του καταλογίζονται περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

## 3. Μη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω παράβασης της γενικής αρχής του δικαίου, περί αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης ποινής (κύρωσης).

Η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 – ακόμα και αν επιβεβαιώνονταν η υποτιθέμενη εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ο αποκλεισμός της από το προβλεπόμενο στις παραπάνω διατάξεις ευνοϊκότερο καθεστώς συνιστά κατάφωρη παραβίαση των συνταγματικά θεμελιωμένων αρχών της ισότητας, της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας, καθώς και του δικαιώματος για δίκαιη δίκη (άρθρο 6 ΕΣΔΑ).

## **Ως προς τον 1<sup>ο</sup> ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής**

**Επειδή, σύμφωνα με την παρ.6 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:**

*«Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά τον χρόνο διενέργειας του».*

**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, προΐσχυουσες 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».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **6 του ν.2523/1997** ορίζεται ότι:

«Πρόστιμα Φ.Π.Α. για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία

1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή....»

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 1 του **άρθ.79 του ν.4472/2017** ορίζεται ότι:

«1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

**Επειδή**, στο άρθρο **30 του ν. 2859/2000** ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **32 του ν. 2859/2000**: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...»

**Επειδή**, στο άρθρο **48 παρ. 1, 2 και 3 του ν.2859/2000** ορίζεται ότι: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

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 περιέχονται 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**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **49 του 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 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.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **57 του 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) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

**Επειδή**, με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994** [ΦΕΚ Α' 151/16-09-94], 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, β) ... γ) ... δ) ... . Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70»,

**Επειδή**, με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994)**, 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, ...»**,

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.

**Επειδή**, περαιτέρω 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».

**Επειδή**, σύμφωνα 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».

**Επειδή**, κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 13 του ν. 3888/2010 για την αντιμετώπιση διαδικαστικών ζητημάτων που σχετίζονται με την έκδοση των κατά τα ανωτέρω συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, εκδόθηκε η **ΠΟΛ 1019/28.01.2011** απόφαση Υπ. Οικονομικών, βάσει της οποίας,

§ 8. «Για της παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010, συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και

εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Με την αποδοχή του παραπάνω Σημειώματος ο επιτηδευματίας δύναται κατόπιν σχετικής αίτησής του να ζητήσει την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 11 του Ν. 3888/2010, καθώς και του δεύτερου εδαφίου των παραγράφων 5 και 6 της απόφασης ΠΟΛ. 1138/2010.

Η επίλυση της διαφοράς κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο διενεργείται ταυτόχρονα με την αποδοχή του πιο πάνω Σημειώματος ή το αργότερο εντός πέντε (5) ημερών από την αποδοχή του. Σε περίπτωση που τα ως άνω επιβαρυντικά στοιχεία αφορούν οικονομικό έτος αρμοδιότητας άλλης Δ.Ο.Υ., η Δ.Ο.Υ. αυτή διαβιβάζει τα εν λόγω επιβαρυντικά στοιχεία μαζί με την τυχόν συνταχθείσα από άλλη υπηρεσία σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, η οποία εφόσον δεν υφίσταται σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. συντάσσει την έκθεση αυτή στο πλαίσιο διενεργούμενου σχετικού ελέγχου Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις για τις προκύπτουσες παραβάσεις και εκδίδει της οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, για τις οποίες περαιτέρω έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια.

Τα ανωτέρω οριζόμενα ως προς την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, έχουν εφαρμογή και για τις τυχόν παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα αναφερόμενα στα προηγούμενα εδάφια επιβαρυντικά στοιχεία και δεν περιλαμβάνονται σε αυτές που αναφέρονται στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του Ν. 3888/2010. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον από τα ανωτέρω επιβαρυντικά στοιχεία δεν προκύπτουν άλλες παραβάσεις από αυτές που αναφέρονται στις ως άνω παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του Ν. 3888/2010 ή άλλοι επιβαρυντικοί λόγοι ώστε να εκδοθεί Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, η επίλυση της διαφοράς διενεργείται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής απόφασης επιβολής προστίμου μαζί με την οικεία έκθεση ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, διαφορετικά έχουν πλέον εφαρμογή οι ισχύουσες διατάξεις.

§9. Σε περίπτωση που μετά την αποδοχή του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος προκύψουν για τα οικονομικά έτη για τα οποία το Σημείωμα αυτό έγινε αποδεκτό επιπλέον επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία από αυτά που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010, εκδίδεται εκ νέου Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, εφαρμοζόμενων ανάλογα και στην περίπτωση αυτή των οριζόμενων στις προηγούμενες παραγράφους της παρούσας.

§10. Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζόμενων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Επί αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος για ορισμένα μόνο από τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα

προαναφερόμενα επιβαρυντικά στοιχεία, με τους όρους και τους περιορισμούς των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 5 του Ν. 3888/2010, τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν ανάλογη εφαρμογή για τα οικονομικά έτη για τα οποία το παραπάνω Σημείωμα δεν γίνεται αποδεκτό. Στις περιπτώσεις των προηγούμενων εδαφίων, σε ότι αφορά τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. που εκδίδονται και κοινοποιούνται κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 της παρούσας, έχουν επίσης εφαρμογή ως προς τις περαιτέρω διαδικασίες οι ισχύουσες διατάξεις.

§11. Εφόσον επί περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου προκύψουν για τα ίδια οικονομικά έτη επί πλέον επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία από αυτά που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010, έχουν πλέον υποχρεωτικά εφαρμογή για τα έτη και τα στοιχεία αυτά οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, εκδιδόμενων στο πλαίσιο αυτό σε κάθε περίπτωση και των αποφάσεων επιβολής προστίμου που αφορούν τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα εν λόγω επιβαρυντικά στοιχεία.

§12. Η έκδοση των κατά τα ανωτέρω Συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων θα ξεκινήσει ένα (1) μήνα μετά από την καταληκτική ημερομηνία αποδοχής Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων περαίωσης του Ν. 3888/2010.>>.

**Επειδή**, περαιτέρω με τη διάταξη του άρθρου 10 παρ. 2 του Ν. 2753/1999, με την οποία τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 5 και 9 του άρθρου 2523/97, δεν επιβάλλεται πρόστιμο για υποθέσεις, που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο ΦΠΑ ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, **με εξαίρεση όμως τις περιπτώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του Ν.2238/94 και 39 παρ. 3 του Ν. 1642/86 (όπου εκδίδεται συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου βάση κατασχεθέντων κλπ νέων στοιχείων)**. Συνεπώς 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 οικονομικού εφόρου (προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας), μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος από αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη, ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τα συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή (βλ. και ΣτΕ 2703/1997, 1303/1999).

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο οικονομικό εφόρο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής, από έκθεση άλλης οικονομικής εφορίας, ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων, ή και άλλα έγγραφα, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στη διάθεση του οικονομικού εφόρου, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά τη 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 πράξης (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998).

**Επειδή**, ειδικότερα, για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ κατ' εφαρμογήν των διατάξεων του Ν. 3888/2010, δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση πράξης επιβολής προστίμου, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπόψη του κατά την περαίωση, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην περαίωση. Συνεπώς, αποκλείεται η έκδοση φύλλου ελέγχου επί τη βάσει στοιχείων, τα οποία ήταν στη διάθεση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ήδη κατά την περαίωση, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπ' όψη (πρβλ. Σ.τ.Ε. 3953/2011, 3705/2011, 3296/2008, 574/2007, 2426/2002, 2703/1997, 2473/1996 κλπ.).

**Επειδή**, από το συνδυασμό των προπαρατεθεισών διατάξεων, προκύπτει ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξης κατά κανόνα παραγράφεται εντός πενταετίας. Κατ' εξαίρεση η προθεσμία παραγραφής παρατείνεται στη δεκαετία στις περιπτώσεις περιέλευσης στη φορολογική αρχή συμπληρωματικών στοιχείων, βάσει των οποίων εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει δηλωθεί (πρβλ ΣτΕ 1623,1625/2016 7μελής,888,890/2016). Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα όπως έγγραφα άλλης Δ.Ο.Υ. ή άλλης δημοσίας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 402/2014, 494, 3947/2012, 3951/2011, 304/2003 κ.ά.).

Στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στην από 27/11/2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων της ελέγκτριας υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, ....., διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα για τις περαιωθείσες χρήσεις 2007, 2008 και 2009, δυνάμει της με αριθ. ....../08-03-2016, σε αντικατάσταση της με αριθ. ....../21-10-2013, εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΙΖ'ΑΘΗΝΩΝ. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα είχε περαιώσει για τη χρήση 2007 με τον ν. 3296/2004 και για τις χρήσεις 2008 και 2009 με τον ν. 3888/2010, αποδεχόμενη το περιεχόμενο του υπ' αριθ. ....../26-09-2010 εκκαθαριστικού σημειώματος του Ν.3888/2010. Αφορμή του ελέγχου ήταν: 1) Το με αρ. πρωτ. ....../27-07-2011 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής, 2) το με αρ. πρωτ. ....../26-10-2012 Δελτίο Πληροφοριών της ΔΟΥ Α' Καλλιθέας, 3) το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ. ....../26-06-2013 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής, 4) το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ. ....../17-12-2013 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής, 5) το με αρ. πρωτ. ....../08-

10-2013 και ...../11-03-2015 Δελτίο Πληροφοριών της ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών, 6) το με αρ. πρωτ. ....../28-01-2016 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής, 7) το με αρ. πρωτ. ....../12-02-2016 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής, 8) το με αρ. πρωτ. ....../30-03-2016 Διαβίβαση Κατασχέσεων της Ειδικής Γραμματείας του ΣΔΟΕ, 9) το με αρ. πρωτ. ....../30-09-2016 και ....../30-09-2016 Δελτίο Πληροφοριών της ΔΟΥ Καλλιθέας.

Σημειώνουμε δε, ότι μαζί με τις προαναφερόμενες Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (π.δ.186/92), η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών εξέδωσε για τις χρήσεις 2007-2009 και το με αριθμό ....../26-11-2018 Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαίωσης, Φορολογίας Εισοδήματος ποσού 28.518,73 €. Λόγω των προαναφερόμενων συμπληρωματικών στοιχείων και με βάση την με αριθ. πρωτοκόλλου ....../27-11-2018 πρόσκληση η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών κάλεσε την προσφεύγουσα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3888/2010 στην αποδοχή του, εφόσον το επιθυμούσε, εντός 5 ημερών από την κοινοποίηση του. Το παραπάνω σημείωμα εκδόθηκε, βάσει των διατάξεων του Ν.3888/2010 σε συνέχεια του με αριθμό ....../26-09-2010 αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαίωσης, το οποίο η προσφεύγουσα είχε αποδεχθεί και είχε εξοφλήσει το σχετικό φόρο. Η προσφεύγουσα δεν προέβη σε αποδοχή του παραπάνω Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαίωσης.

Τα προαναφερόμενα Δελτία Πληροφοριών, τα οποία αναγράφονται αναλυτικά στο ιστορικό της υπόθεσης και συγκεκριμένα στις σελίδες 2 έως και 5 της από 23-11-2018 οικείας έκθεσης ελέγχου ορθής τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών από τις Υπηρεσίες ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής, της ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών και της ΔΟΥ Α' Καλλιθέας **σε μεταγενέστερο της περαίωσης χρόνο, ήτοι μετά την 26-09-2010 και αποτέλεσαν** για τον Προϊστάμενο νέα συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια της παρ. α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ΚΦΕ που δικαιολογούν τη διενέργεια συμπληρωματικού ελέγχου, βάσει των διατάξεων του άρθρου 68§2 του Ν. 2238/1994.

**Επειδή**, εν προκειμένω, ο διενεργηθείς βάσει των προαναφερόμενων νέων στοιχείων έλεγχος από Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών στην προσφεύγουσα, είναι επανέλεγχος λόγω συμπληρωματικών στοιχείων, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και ορθά διενεργήθηκε εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 δεκαετίας, διότι όπως προαναφέραμε αφορούσε τα περαιωμένα οικονομικά έτη 2008 – 2009 (χρήσεις από 1/01/2007 έως και 31/12/2008) βάσει των σχετικών διατάξεων του Ν. 3296/2004 και του Ν. 3888/2010, αντίστοιχα. Άλλωστε, κάθε άλλος έλεγχος στην περίπτωση της θα ήταν ανεπίτρεπτος τόσο εντός όσο και εκτός της πενταετίας χωρίς νέα στοιχεία, πλην του επανελέγχου που διενεργήθηκε, διότι οι φορολογικές υποθέσεις επί των υποβληθεισών δηλώσεων της για τις χρήσεις αυτές είχαν περαιωθεί οριστικά. Αναλυτικότερα, για την χρήση 2007 ο επανέλεγχος που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών σε βάρος της προσφεύγουσας με τις διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994, περιορίστηκε ελεγκτικά

μόνο στα τρία νέα εικονικά και συμπληρωματικά στοιχεία που της διαβιβάστηκαν εκτός πενταετίας με τα δελτία πληροφοριών που αναγράφονται στον παρακάτω πίνακα, και βάσει αυτών ο έλεγχος καταλόγισε στην επιχείρηση της προσφεύγουσα τα προσήκοντα πρόστιμα για τις παραβάσεις του Κ.Β.Σ., που αφορούν στη λήψη από μέρους της των συγκεκριμένων αυτών και μόνο εικονικών φορολογικών στοιχείων, χωρίς να επεκταθεί σε περαιτέρω έλεγχο.

| A/A         | ΑΡ. ΔΕΛΤΙΟΥ<br>ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ                         | ΕΚΔΟΤΗΣ | ΠΟΣΟΤΗΤΑ<br>ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ<br>ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ |
|-------------|----------------------------------------------------|---------|------------------------|---------------------------|
| 1           | ΕΜΠ.ΑΒ .....03-<br>07-2013 και<br>...../09/01/2014 | .....   | 1                      | 3.600,00                  |
| 2           | .....,<br>...../30-09-2016                         | .....   | 2                      | 8.180,00                  |
| ΣΥΝΟΛΟ 2007 |                                                    |         | 3                      | 14.018,20                 |

Ομοίως, για την χρήση 2008 ο επανέλεγχος περιορίστηκε ελεγκτικά μόνο στα δέκα τρία νέα εικονικά φορολογικά στοιχεία που διαβιβάστηκαν με τα δελτία πληροφοριών που αναγράφονται στον παρακάτω πίνακα βάσει των διατάξεων του άρθρου 68§2 του Ν. 2238/1994 και βάσει αυτών καταλόγισε στην επιχείρηση της, τα προσήκοντα πρόστιμα για τις παραβάσεις του Κ.Β.Σ. που αφορούν στη λήψη από μέρους της των συγκεκριμένων εικονικών φορολογικών στοιχείων, και δεν επεκτάθηκε σε περαιτέρω έλεγχο.

| A | ΑΡ.ΔΕΛΤΙΟΥ<br>ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ                                                                                       | ΕΚΔΟΤΗΣ | ΠΟΣΟΤΗΤΑ<br>ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ<br>ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ |
|---|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|------------------------|---------------------------|
|   | ΕΜΠ.ΑΒ<br>...../03-07-<br>2013 και<br>...../09-01-<br>2014                                                      | .....   | 4                      | 17.760,00                 |
|   | ...../08-10-<br>2013, το οποίο εισήλθε<br>στην Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ Αθηνών<br>στις 14/04/2015 και<br>έλαβε πρωτ.<br>..... | .....   | 5                      | 17.080,00                 |

|             |                  |       |    |           |
|-------------|------------------|-------|----|-----------|
|             | ...../26-10-2012 | ..... | 4  | 24.010,00 |
| ΣΥΝΟΛΟ 2008 |                  |       | 13 | 58.850,00 |

Τέλος, για την χρήση 2009 ο επανέλεγχος περιορίστηκε ελεγκτικά μόνο στα έξι νέα εικονικά φορολογικά στοιχεία που διαβιβάστηκαν με τα δελτία πληροφοριών που αναγράφονται στον παρακάτω πίνακα βάσει των διατάξεων του άρθρου 68§2 του Ν. 2238/1994 και βάσει αυτών καταλόγισε στην επιχείρηση της, τα προσήκοντα πρόστιμα για τις παραβάσεις του Κ.Β.Σ. που αφορούν στη λήψη από μέρους της των συγκεκριμένων εικονικών φορολογικών στοιχείων, και δεν επεκτάθηκε σε περαιτέρω έλεγχο.

| A           | ΑΡ.ΔΕΛΤΙΟΥ<br>ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ                                                                                       | ΕΚΔΟΤΗΣ | ΠΟΣΟΤΗΤΑ<br>ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ<br>ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ |
|-------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|------------------------|---------------------------|
|             | ...../08-10-<br>2013, το οποίο εισήλθε<br>στην Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ Αθηνών<br>στις 14/04/2015 και<br>έλαβε πρωτ.<br>..... | .....   | 1                      | 2.000,00                  |
|             | ...../26-10-2012                                                                                                | .....   | 5                      | 37.180,00                 |
| ΣΥΝΟΛΟ 2008 |                                                                                                                 |         | 6                      | 39.180,00                 |

**Επειδή**, η προσφεύγουσα επαναλαμβάνει το σκεπτικό των με αριθ. 1738/2017 και 2934/2017 αποφάσεων του ΣτΕ και επιπλέον, προσκομίζει και επικαλείται αποφάσεις Δικαστηρίων ισχυριζόμενη ότι αναφέρονται σε περιπτώσεις ελέγχου ίδιες με τον υπό κρίση έλεγχο. Οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας είναι αβάσιμοι, καθώς οι ανωτέρω αναφερόμενες αποφάσεις αφορούν περιπτώσεις ελέγχων με διαφορετική πραγματική και νομική βάση. Συγκεκριμένα, η με αριθ 2934/2017 απόφαση του ΣτΕ αναφέρεται σε περίπτωση ελέγχου, που αφορούσε τα έτη 2001 έως και 2007, ο οποίος διενεργήθηκε βάσει στοιχείων πρωτογενών καταθέσεων σε ημεδαπή τράπεζα, για τα οποία έχει κριθεί ότι δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, και όχι λήψης εικονικών, όπως η κρινόμενη, πραγματικά στοιχεία εντελώς διαφορετικά από την κρινόμενη περίπτωση. Επομένως, το σκεπτικό, που ακολούθησε η ανωτέρω αναφερόμενη απόφαση του ΣτΕ δεν μπορεί να τύχει ανάλογης εφαρμογής στην κρινόμενη περίπτωση, καθώς διαφέρουν ουσιωδώς τόσο τα πραγματικά όσο και τα νομικά στοιχεία της κάθε υπόθεσης. Επομένως, βάσει των ανωτέρω, δεν τίθεται θέμα παραγραφής και οι περί του

αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι νόμω και ουσία αβάσιμοι και ως εκ τούτου απορριπτέοι.

**Επειδή**, σύμφωνα και με την υπ' αριθ. **327/2004 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.**: «... Ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81). Συμπληρωματικό στοιχείο επίσης αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 ν.1914/90), 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 2397/90. ... Επίσης συμπληρωματικά στοιχεία βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου θεωρούνται εκείνα τα οποία δεν είχε υπόψη του ο Προϊστάμενος της φορολογικής αρχής κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου ελέγχου ή κατά την διοικητική επίλυση της διαφοράς, καθώς και οι εκθέσεις ελέγχου άλλης Δ.Ο.Υ. ή του Σ.Δ.Ο.Ε. και οι οποίες δεν εκδόθηκαν κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ....».

**Επειδή**, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.** ορίστηκε ότι, για τη φορολογία εισοδήματος και για τις φορολογίες για τις οποίες εφαρμόζονται οι διατάξεις της φορολογίας αυτής, ελέγχονται κατά προτεραιότητα και εκδίδονται σχετικές πράξεις προσδιορισμού, ως κάτωθι:

| Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ |                                                                                                         |                                                                                |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------|
| ΧΡΗΣΕΙΣ                                                                                                                      | ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ                                                                                      | ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ                                                                   |
| 2011 και μετά                                                                                                                | Άρθ. 84§1 Ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72§11, εδ. α', Ν. 4174/13 ) και άρθ. 36 § 1 του Ν.4174/2013  | Κανόνας πενταετούς παραγραφής                                                  |
| 2008 και μετά                                                                                                                | Άρθ. 36 § 3 Ν. 4174/13 σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. β', του ίδιου νόμου                            | Η εφαρμογή της διάταξης προϋποθέτει φοροδιαφυγή                                |
| 2006 και μετά                                                                                                                | Άρθ. 84 § 4 Ν. 2238/94 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', Ν. 4174/13 ) | Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία                   |
| 2001 και μετά                                                                                                                | Άρθ. 84 § 5 Ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', Ν. 4174/13 )                              | Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος |

**Επειδή** εν προκειμένω, ως προς το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου , **δεν υφίσταται θέμα παραγραφής**, για τα υπό κρίση οικονομικά έτη 2008-2010 (χρήσεις 2007-2009) τα οποία παραγράφονται 31/12/2018, 31/12/2019 και 31/12/2020 αντίστοιχα, δεδομένου ότι έχουν εφαρμογή οι ως άνω διατάξεις και οδηγίες περί συμπληρωματικών στοιχείων και η παραγραφή είναι δεκαετής.

**Ως προς τον 2° ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί πραγματικών συναλλαγών**



**Επειδή,** σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 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 φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.....»

**Επειδή,** σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997 : «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»

**Επειδή,** σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 ΚΒΣ ορίζεται ότι :

«9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει".

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 65

Βάρος απόδειξης

Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

**Επειδή**, στην υπό κρίση υπόθεση, ο έλεγχος των αρμοδίων Υπηρεσιών Σ.Δ.Ο.Ε και των Δ.Ο.Υ ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ και ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ στο πόρισμά του αναλύει με κάθε λεπτομέρεια τις επαληθεύσεις, στις οποίες προέβη, προκειμένου να οδηγηθεί με ακρίβεια και βεβαιότητα στο συμπέρασμα ότι τα στοιχεία των εκδοτριών επιχειρήσεων ήταν πλαστά και εικονικά στο σύνολό τους. Συγκεκριμένα, απέδειξε με πλήθος στοιχείων ότι οι ανωτέρω εκδότριες επιχειρήσεις ήταν μεν τυπικά φορολογικά υπαρκτές, δηλαδή έκαναν έναρξη επιτηδεύματος και θεώρησαν βιβλία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., αλλά συναλλακτικά ήταν ανύπαρκτες, και εξέδιδαν μόνο πληθώρα εικονικών και πλαστών στοιχείων. Επιπλέον, οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων των φερόμενων ως εκδοτριών επιχειρήσεων ..... με ΑΦΜ ....., ..... με ΑΦΜ ....., ..... με ΑΦΜ ..... και ..... με ΑΦΜ ....., προς την προσφεύγουσα, της οποίας η επαγγελματική δραστηριότητα αφορά «Υπηρεσίες Εργολάβου Καθαριότητας», καταγράφονται αναλυτικά στην από 27/11/2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

Ειδικότερα, για την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ .....ο έλεγχος απέδειξε ότι:

- Η εκδότρια επιχείρηση είναι ουσιαστικά ανύπαρκτη τουλάχιστον από τον Ιούλιο του έτους 2007. Τα φορολογικά στοιχεία έχουν εκδοθεί όταν η επιχείρηση δεν λειτουργούσε πλέον στη συγκεκριμένη διεύθυνση που αναγράφουν αυτά.
- Ο εν λόγω εκδότης δεν εντοπίστηκε πουθενά και όπου κι αν αναζητήθηκε, ήταν άγνωστος.
- Δεν έχει υποβάλει περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για καμία χρήση.
- Δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από την ημερομηνία έναρξης έως και σήμερα παρά μόνο τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2007 (χρήση 2006) για εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες.
- Δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992 ως όφειλε.
- Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992 που έχουν υποβάλει τρίτοι και έχουν δηλώσει τον εν λόγω εκδότη προέκυψε ότι έχει δηλωθεί ως πελάτης κατά το έτος 2007, δηλαδή έχει πραγματοποιήσει αγορές συνολικού ποσού 6.317,40 ευρώ από τις οποίες ποσό 1.042,95 ευρώ αφορούν λογαριασμούς της ..... και 1.696,45 ευρώ αφορούν λογαριασμούς της ..... Συνεπώς οι καθαρές αγορές που πραγματοποίησε ήταν 3.578,00 ευρώ. Αντιθέτως, για το έτος 2008 δεν έχει δηλωθεί ως

πελάτης από καμία επιχείρηση, ενώ οι πωλήσεις του για τα έτη 2007, 2008, 2009 και 2010 ήταν 3.503.083,10 ευρώ.

Ως προς τα ληφθέντα από την προσφεύγουσα τιμολόγια από τον ανωτέρω εκδότη διαπιστώθηκαν τα εξής:

1) Η περιγραφή των εργασιών είναι γενική, δεν ορίζεται η περιοχή και το όνομα των ιδιοκτητών των κτηρίων που είχαν γίνει οι εργασίες. Δεν αναγράφεται συμφωνητικό μεταξύ του ..... και της .....

2) Ο εκδότης έχει δηλώσει δραστηριότητες όπως «χονδρικό εμπόριο ειδών υγιεινής», «εργασίες εκσκαφών και μετακίνησης γαιών, εργασίες υδραυλικών εγκαταστάσεων και αποχετευτικών αγωγών», «χονδρικό εμπόριο άλλων οικοδομικών υλικών, προκατασκευασμένων δομικών στοιχείων για οικοδομικά έργα ή έργα πολιτικών μηχανικών από τσιμέντο» καθώς και «χονδρικό εμπόριο υδραυλικού εξοπλισμού και εξοπλισμού θέρμανσης καθώς και σχετικών παροχών». Αντιθέτως η δραστηριότητα που αναγράφουν τα κρινόμενα τιμολόγια στην σφραγίδα του εκδότη είναι «χονδρικό εμπόριο απορρυπαντικών και συναφών ειδών - καθαρισμοί κτηρίων» και η περιγραφή των εργασιών είναι καθαρισμός κτηρίων – υαλοπινάκων, καθαρισμός γραφείων και έκτακτο καθαρισμό λόγω εορτών». Επομένως οι δραστηριότητες που αναγράφονται στα κρινόμενα τιμολόγια δεν έχουν δηλωθεί στις Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών ως όφειλε και απέχουν κατά πολύ από τις δηλωθείσες.

3) Για να εκτελέσει ο εκδότης τις εργασίες που αναγράφονται στα κρινόμενα τιμολόγια απαιτούνται υλικά καθαρισμού, ηλεκτρικές συσκευές για τον καθαρισμό των μοκετών των γραφείων και όχημα για να τις μεταφέρει στα Γραφεία όλης της Αττικής και επιπλέον προσωπικό.

Αντιθέτως οι αγορές που έχουν δηλωθεί από τρίτους ότι πραγματοποίησε ο εκδότης κατά το έτος 2007, είναι από επιχειρήσεις τηλεφωνίας, Υπηρεσιών ξενοδοχείων και χονδρικού εμπορίου μεταχειρισμένων φορτηγών, γερανοφόρων φορτηγών και άλλων ρυμουλκούμενων οχημάτων, ενώ κατά το έτος 2008 δεν έχει πραγματοποιήσει καθόλου αγορές. Επίσης δεν έχει αυτοκίνητα στην κατοχή του.

4) Όλα τα τιμολόγια έχει εξοφληθεί με μετρητά, πράγμα το οποίο σημαίνει ότι δεν μπορεί να επιβεβαιωθεί η συναλλαγή.

5) Τα κρινόμενα τιμολόγια εξάλλου είναι **και πλαστά** διότι ο εκδότης έχει θεωρήσει όλα τα βιβλία και στοιχεία την 27/06/2007. Το ίχνος θεώρησης που χρησιμοποιούσε η Δ.Ο.Υ. Παλλήνης τον μήνα Ιούνιο 2007 ήταν ..... ενώ τα κρινόμενα τιμολόγια έχουν ίχνος θεώρησης ....., ..... και .....

Επίσης ενώ ο εκδότης έχει θεωρήσει τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών άνευ σειράς από αριθμό 1 έως αριθμό 50, το κρινόμενο τιμολόγιο έχει αριθμό 184. Σημειωτέον, η σφραγίδα του εκδότη στα κρινόμενα τιμολόγια αναφέρει λάθος το όνομά του (..... αντί του .....).

Για την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ....., ο έλεγχος απέδειξε τα εξής:

- Ο εκδότης δεν κατέστη δυνατόν να βρεθεί, καθώς δεν λειτούργησε η επιχείρηση στην δηλωθείσα έδρα. Με την αρ. πρωτ. ....../12-05-2014 δήλωση της κόρης του ιδιοκτήτη του ακινήτου της έδρας, δήλωσε ότι έχει ενοικιασθεί στον ..... για το χρονικό διάστημα από 01/01/2007 – 31/03/2007. Επίσης αναζητήθηκε στην διεύθυνση κατοικίας επί της οδού ..... και διαπιστώθηκε (ακόμα και από τις τεχνικές υπηρεσίες του Δήμου Ν. Σμύρνης) ότι δεν υπάρχει στην οδό .....
- Δεν έχει υποβάλλει εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ, ούτε Περιοδικές Δηλώσεις ΦΠΑ παρά μόνο για το πρώτο τρίμηνο του 2007 με πιστωτικό υπόλοιπο 2.187,63 ευρώ «καθώς ήταν απαραίτητο για να μπορεί να θεωρήσει στοιχεία για το υποκατάστημα», όπως αναφέρεται στην από 19/01/2015 έκθεση ελέγχου της Ειδικής Γραμματείας ΣΔΟΕ. Έως τη σύνταξη της παρούσας έκθεσης δεν διαπιστώθηκαν αλλαγές στα ανωτέρω.
- Έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικ. έτη 2005, 2006, 2007. Από την ημερομηνία έναρξης, ήτοι 26/01/2007 έως και σήμερα δεν έχει υποβάλλει καμία δήλωση φορολογίας εισοδήματος.
- Δεν έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του άρθρου 20 του ΚΒΣ, ή δηλώσεις ΜΥΦ.
- Προέκυψε ουσιαστική ανυπαρξία αγορών σε σχέση με το αντικείμενο δραστηριότητάς του και τα πωληθέντα από αυτόν εμπορεύματα. Ειδικά για το 2007 υπάρχει μεγάλη δυσαναλογία αγορών και πωλήσεων.
- Ο εκδότης έχει εκδώσει πλήθος πλαστών τιμολογίων.

Ως προς τα ληφθέντα από την προσφεύγουσα τιμολόγια από τον ανωτέρω εκδότη διαπιστώθηκαν τα εξής:

1) Η περιγραφή των εργασιών είναι γενική, δεν ορίζεται η περιοχή και το όνομα των ιδιοκτητών των γραφείων που είχαν γίνει οι εργασίες. Δεν αναγράφεται συμφωνητικό μεταξύ του ..... και της .....

2) Ο εκδότης έχει δηλώσει δραστηριότητες όπως «χονδρικό εμπόριο λευκών ειδών», «χονδρικό εμπόριο εξωτερικών ενδυμάτων και υποδημάτων». Αντιθέτως η δραστηριότητα που αναγράφει το κρινόμενο τιμολόγιο στην σφραγίδα του εκδότη είναι «συνεργείο καθαρισμού κτιρίων» και η περιγραφή των εργασιών είναι καθαρισμός γραφείων, καθαρισμός μοκετών, έκτακτος καθαρισμός από 01-01/31-12 μετά υλικά τους». Παρατηρούμε ότι οι δραστηριότητες που αναγράφονται στο κρινόμενο τιμολόγιο δεν έχουν δηλωθεί στις Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών ως όφειλε και απέχουν κατά πολύ από τις δηλωθείσες.

3) Για να εκτελέσει ο εκδότης τις εργασίες που αναγράφονται στο κρινόμενο τιμολόγιο θα πρέπει να έχει αγοράσει υλικά καθαρισμού, να έχει αγοράσει ηλεκτρικές συσκευές ώστε να καθαρίσει τις μοκέτες των γραφείων.

Αντιθέτως από δειγματοληπτικό έλεγχο οι αγορές που έχει δηλωθεί από τρίτους ότι πραγματοποίησε ο εκδότης κατά το έτος 2007 (ο ίδιος δεν έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές

καταστάσεις πελατών προμηθευτών), είναι από επιχειρήσεις κυρίως που εμπορεύονταν χονδρικώς και λιανικώς λευκά είδη, είδη ύπνου, καλύμματα κρεβατιού, επενδύσεις δαπέδων και εμπόριο μοτοσυκλετών - μοτοποδηλάτων, καθώς και παροχή υπηρεσιών ταξιδιωτικών πρακτορείων, δραστηριότητες δημόσιας διοίκησης κλπ. Επίσης δεν έχει οχήματα (είτε αυτοκίνητα είτε δίκυκλα) στην κατοχή του.

4) Το τιμολόγιο έχει εξοφληθεί με μετρητά, πράγμα το οποίο σημαίνει ότι δεν μπορεί να επιβεβαιωθεί η συναλλαγή.

5) Το κρινόμενο τιμολόγιο είναι **και πλαστό** διότι ο εκδότης έχει θεωρήσει όλα τα βιβλία και στοιχεία την 15/02/2007 για την έδρα και 19/04/2007 για το υποκατάστημα. Επίσης δεν έχει θεωρήσει τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών ούτε σειράς Α αλλά ούτε άνευ σειράς.

Για την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ....., ο έλεγχος απέδειξε τα εξής:

Πρόκειται για ατομική επιχείρηση η οποία υπέβαλε την υπ' αριθ. ....../29-10-2007 δήλωση έναρξης εργασιών με κύρια δραστηριότητα «μεσιτείες – αντιπροσωπείες πώλησης ποτών – τροφίμων» και δευτερεύουσες δραστηριότητες το «χονδρικό εμπόριο ποτών» και το «χονδρικό εμπόριο ξηρών καρπών». Δηλώθηκε ως έδρα ισόγειο κατάστημα που βρίσκεται επί της οδού ....., τον οποίο και εγκατέλειψε τρεις μήνες μετά.

Από μαρτυρίες των περιοίκων, ο έλεγχος της ΔΟΥ Α' Καλλιθέας πληροφορήθηκε ότι ο εκδότης δεν λειτούργησε στην εν λόγω διεύθυνση. Επίσης η εκμισθώτρια ..... αναφέρει σε επιστολή της ότι μετά τη σύνταξη του συμβολαίου και την είσπραξη της εγγύησης και το μηνιαίου μισθώματος, ακολούθησε η πληρωμή του μισθώματος του αμέσως επόμενου μήνα. Μετά από παρέλευση αρκετά μεγάλου διαστήματος καθώς δεν εμφανιζόταν ούτε πλήρωνε τα μισθώματα, κινήθηκαν δικαστικές διαδικασίες. Το χρονικό διάστημα που ο χώρος ήταν δεσμευμένος δεν παρατηρήθηκε κάποια επαγγελματική δραστηριότητα.

Κατόπιν ο έλεγχος τον αναζήτησε σε όλες τις δηλωθείσες διευθύνσεις του ήτοι 1) ..... και 2) ..... και διαπίστωσε ότι δεν διέμενε σε αυτές. Απέστειλε ακόμη έγγραφο στον τόπο κατοικίας, βάσει εκλογικών καταλόγων, στο ....., όπου δεν κατέστη δυνατή η εύρεσή του.

- Δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2007 και επόμενες έως σήμερα. Είχε υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 2006 ως μισθωτός.
- Είχε υποβάλλει, μέσω διαδικτύου, τις περιοδικές δηλώσεις των μηνών Οκτωβρίου, Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου της χρήσης 2007 και καμία άλλη έως σήμερα ούτε εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ.
- Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992. Τον έχουν δηλώσει τρίτοι ως πελάτη στις συγκεντρωτικές τους καταστάσεις πελατών προμηθευτών. Συγκεκριμένα για το έτος 2008 έχει δηλωθεί ως πελάτης από εταιρία κινητής τηλεφωνίας και το έτος 2009 έχει δηλωθεί ως πελάτης από επιχείρηση με δραστηριότητα χονδρικού εμπορίου γαλακτοκομικών προϊόντων.
- Όπως αναφέρει το δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Α' Καλλιθέας «η επιχείρηση ..... δεν λειτούργησε κατ' ουσίαν. Υπέβαλε ελάχιστες δηλώσεις για να αποκτήσει εικόνα «ενεργούς» επιχείρησης. Δεν διέθετε την υλικοτεχνική υποδομή για να πραγματοποιήσει πωλήσεις ή να παρέχει οποιεσδήποτε υπηρεσίες (δεν πραγματοποίησε αγορές, δεν χρησιμοποίησε τρίτους, δεν διέθετε επαγγελματικές εγκαταστάσεις ούτε μεταφορικά μέσα). Επίσης δεν απασχόλησε προσωπικό.».

Ως προς τα ληφθέντα από την προσφεύγουσα τιμολόγια από τον ανωτέρω εκδότη διαπιστώθηκαν τα εξής:

1) Η περιγραφή των εργασιών είναι γενική και αόριστη ως προς τον τόπο που παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες καθώς δεν ορίζεται η διεύθυνση των πολυκατοικιών και των γραφείων που είχαν γίνει οι εργασίες. Δεν αναγράφεται συμφωνητικό μεταξύ του ..... και της .....

2) Ο εκδότης έχει δηλώσει δραστηριότητες όπως «αντιπροσωπεία ή μεσιτεία πώλησης τροφίμων και ποτών», «χονδρικό εμπόριο μπύρας, κρασιών, ηδύποτων (λικέρ) και άλλων αλκοολούχων» και «χονδρικό εμπόριο κατεργασμένων ξηρών καρπών». Αντιθέτως η δραστηριότητα που αναγράφουν τα κρινόμενα τιμολόγια στην σφραγίδα του εκδότη είναι «συνεργείο καθαρισμού κτιρίων» και η περιγραφή των εργασιών είναι «Καθαρισμός και συντήρηση πολυκατοικιών, γραφείων». Παρατηρούμε ότι οι δραστηριότητες που αναγράφονται στα κρινόμενα τιμολόγια δεν

έχουν δηλωθεί στις Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών ως όφειλε και απέχουν κατά πολύ από τις δηλωθείσες.

3) Για να εκτελέσει ο εκδότης τις εργασίες που αναγράφονται στα κρινόμενα τιμολόγια θα πρέπει να διαθέτει οργανωμένο γραφείο με προσωπικό και εξοπλισμό, τα οποία ο φερόμενος εκδότης δεν διέθετε. Αντιθέτως από δειγματοληπτικό έλεγχο οι αγορές που έχει δηλωθεί από τρίτους ότι πραγματοποίησε ο εκδότης κατά το έτος 2008 (ο ίδιος δεν έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών), είναι από επιχείρηση κινητής τηλεφωνίας. Επίσης δεν έχει οχήματα (είτε αυτοκίνητα είτε δίκυκλα) στην κατοχή του.

4) Παρατηρείται από την περιγραφή τουλάχιστον ενός τιμολογίου, ότι για μια περίοδο τριών μηνών (από 01/07 – 30/09/2008) η αμοιβή του εκδότη ήταν 5.280,00 ευρώ, αμοιβή υπερβολική και ασύμφορη, με βάση τις επικρατούσες στην αγορά τιμές, για υπηρεσίες τόσο μικρού διαστήματος. Ταυτόχρονα παρατηρούμε ότι για ίδιες περιόδους, ήτοι των τριών μηνών, και μάλιστα συνεχόμενες, οι αμοιβές του εκδότη έχουν μεγάλες διαφορές για τις ίδιες εργασίες.

5) Όλα τα τιμολόγια έχουν εξοφληθεί με μετρητά, πράγμα το οποίο σημαίνει ότι δεν μπορεί να επιβεβαιωθεί η συναλλαγή.

6) Τα κρινόμενα τιμολόγια εξάλλου είναι **και πλαστά** διότι ο εκδότης έχει θεωρήσει όλα τα βιβλία και στοιχεία την 30/10/2007 με ίχνος διάτρησης ..... Επίσης έχει θεωρήσει τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών από 1–50 άνευ σειράς. Τα κρινόμενα τιμολόγια φέρουν ίχνη διάτρησης ..... και ....., με αριθμούς άνω του 50, διαφορετικά από αυτά της θεώρησης.

Για την επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ....., ο έλεγχος απέδειξε τα εξής:

Πρόκειται για ατομική επιχείρηση η οποία υπέβαλε την 25-02-2008 δήλωση έναρξης εργασιών με κύρια δραστηριότητα «μεσιτείες – αντιπροσωπείες πώλησης ποτών – τροφίμων» και δευτερεύουσες δραστηριότητες το «χονδρικό εμπόριο μπίρας» και το «χονδρικό εμπόριο ξηρών καρπών». Δηλώθηκε ως έδρα κατάστημα που βρίσκεται επί της οδού ..... Την 13/03/2013, ο έλεγχος της ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών επισκέφθηκε την έδρα και την βρήκε κλειστή. Από επικοινωνία με την ιδιοκτήτρια του ακινήτου κα ....., ο έλεγχος της ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών πληροφορήθηκε ότι ο εκδότης παρέμεινε στο κατάστημα από την 01/03/2008 έως τον Μάιο του 2008 και μετά εξαφανίστηκε προς άγνωστη κατεύθυνση.

- Δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2008 και επόμενες έως σήμερα. Είχε υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 2007 ως μισθωτός.
- Είχε υποβάλλει, τις περιοδικές δηλώσεις των μηνών Μαρτίου και Απριλίου της χρήσης 2008 και καμία άλλη έως σήμερα ούτε εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ.
- Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992.

Ως προς τα ληφθέντα από την προσφεύγουσα τιμολόγια από τον ανωτέρω εκδότη διαπιστώθηκαν τα εξής:

- 1) Η περιγραφή των εργασιών είναι γενική, δεν ορίζεται η διεύθυνση των πολυκατοικιών που είχαν γίνει οι εργασίες. Δεν αναγράφεται συμφωνητικό μεταξύ του ..... και της .....
- 2) Ο εκδότης έχει δηλώσει δραστηριότητες όπως «αντιπροσωπεία ή μεσιτεία πώλησης τροφίμων και ποτών», «χονδρικό εμπόριο μπύρας, κρασιών, ηδύποτων (λικέρ) και άλλων αλκοολούχων» και «χονδρικό εμπόριο κατεργασμένων ξηρών καρπών». Αντιθέτως η δραστηριότητα που αναγράφουν τα κρινόμενα τιμολόγια στην σφραγίδα του εκδότη είναι «συνεργείο καθαρισμού κτιρίων» και η περιγραφή των εργασιών είναι «γενικός καθαρισμός πολυκατοικιών, καθαρισμός υαλοπινάκων, πλύσιμο μοκετών κλπ. Παρατηρούμε ότι οι δραστηριότητες που αναγράφονται στο κρινόμενο τιμολόγιο δεν έχουν δηλωθεί στις Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών ως όφειλε και απέχουν κατά πολύ από τις δηλωθείσες.
- 4) Παρατηρείται από την περιγραφή τουλάχιστον ενός τιμολογίου, ότι για μια περίοδο τριών μηνών (από 01/10 – 30/12/2008) η αμοιβή του εκδότη ήταν 6.200,00 ευρώ ή από 01/07 – 30/09/2008 αμοιβή 5.400,00 ευρώ, αμοιβή υπερβολική και ασύμφορη για την επιχείρηση, με βάση τις επικρατούσες στην αγορά τιμές, για υπηρεσίες τόσο μικρού διαστήματος.
- 5) Όλα τα τιμολόγια έχουν εξοφληθεί με μετρητά, πράγμα το οποίο σημαίνει ότι δεν μπορεί να επιβεβαιωθεί η συναλλαγή.
- 6) Τα κρινόμενα τιμολόγια είναι **και πλαστά** διότι ο εκδότης έχει θεωρήσει όλα τα βιβλία και στοιχεία την 27/03/2008. Επίσης έχει θεωρήσει τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών από 1–15 άνευ σειράς ενώ τα κρινόμενα τιμολόγια έχουν αρίθμηση 163, 165, 205, 225 και 234. Το ίχνος διάτρησης των εν λόγω τιμολογίων είναι ..... Το συγκεκριμένο ίχνος δείχνει ότι τα τιμολόγια θεωρήθηκαν τον 2ο του 2008, ενώ από το δελτίο πληροφοριών προέκυψε ότι ο εκδότης είχε θεωρήσει τον 3ο του 2008.

**Επειδή**, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο **φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο** (ΣτΕ 505/2012, 4037-4039/2011, 1498/2011, 3528/2010, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 722/2014, 1314/2013, 116/2013, 1126/2010, 1184/2010). Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας; ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές



κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος, καθότι η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιονδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013). Και τούτο διότι δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία, όπως συμφωνητικά που είχε συνάψει με τους πελάτες της ή τους εργολάβους καθαριότητας, μαρτυρικές καταθέσεις αλληλογραφία κλπ, που να δικαιολογούν τη συνεργασία της με τις εκδότριες ή ακόμα και με οποιονδήποτε τρίτο που ενδεχομένως μεσολάβησε, ήτοι δεν έδειξε να γνωρίζει κάποιο άτομο ή κάποιο τηλέφωνο επικοινωνίας, έτσι ώστε να κλονίσει την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου, να δικαιολογήσει την ανάμειξη της εκδότριας επιχείρησης στις οικείες συναλλαγές και να αποδείξει ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές όπως ισχυρίζεται. Επιπλέον, από τις διαπιστώσεις του ελέγχου που παρατίθενται στην οικεία έκθεση ελέγχου καθίσταται πρόδηλο ότι δεν πραγματοποιήθηκαν οι απεικονιζόμενες στα επίδικα τιμολόγια συναλλαγές, γεγονός που απέδειξε κατά τα ανωτέρω η φορολογική αρχή, η οποία φέρει πράγματι το σχετικό βάρος απόδειξης. Συνεπώς, σύμφωνα και με την προεκτεθείσα νομολογία του ΣτΕ, δεν είναι δυνατό να τεθεί θέμα καλής πίστης της προσφεύγουσας-λήπτριας των στοιχείων και ο ισχυρισμός της περί πραγματικών συναλλαγών απορρίπτεται ως αβάσιμος..

**Ως προς τον 3<sup>ο</sup> ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη νομιμότητας των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω παράβασης της γενικής αρχής του δικαίου, περί αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης ποινής (κύρωσης)**

**Επειδή**, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 – ακόμα και αν επιβεβαιώνονταν η υποτιθέμενη εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ο αποκλεισμός του από το προβλεπόμενο στις παραπάνω διατάξεις ευνοϊκότερο καθεστώς συνιστά κατάφωρη παραβίαση των συνταγματικά θεμελιωμένων αρχών της ισότητας, της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας, καθώς και του δικαιώματος για δίκαιη δίκη (άρθρο 6 ΕΣΔΑ) προβάλλεται αλυσιτελώς, καθότι η κρινόμενη υπόθεση αφορά πράξεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α., ενώ η συγκεκριμένη διάταξη αφορά τον Κ.Β.Σ.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 27/12/2018 Εκθέσεις α) Επανελέγχου με Βάση Συμπληρωματικά Στοιχεία Φορολογίας Εισοδήματος, β) Επανελέγχου με Βάση Συμπληρωματικά Στοιχεία ΦΠΑ και γ) Ελέγχου Προστίμου ΦΠΑ, της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ Αθηνών, 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 ημερομηνία κατάθεσης **18/01/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... με ΑΦΜ .....

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

Υπ'αριθμ. ..../27-12-2018 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, οικονομικού έτους 2008

|                                                                                |                    |
|--------------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| <b><u>Διαφορά φόρου</u></b>                                                    | <b>20.003,32 €</b> |
| <b><u>Πρόστιμο άρ. 58 ή 58<sup>A</sup> παρ.2 &amp; Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ.</u></b> | <b>18.763,11 €</b> |
| <b><u>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</u></b>                                              | <b>38.766,43 €</b> |

Υπ'αριθμ. ..../27-12-2018 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, οικονομικού έτους 2009

|                                                                                |                    |
|--------------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| <b><u>Διαφορά φόρου</u></b>                                                    | <b>27.506,39 €</b> |
| <b><u>Πρόστιμο άρ. 58 ή 58<sup>A</sup> παρ.2 &amp; Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ.</u></b> | <b>25.800,99 €</b> |
| <b><u>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</u></b>                                              | <b>53.307,38 €</b> |

Υπ'αριθμ. ..../27-12-2018 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, οικονομικού έτους 2010

|                                                                                |                    |
|--------------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| <b><u>Διαφορά φόρου</u></b>                                                    | <b>25.969,11 €</b> |
| <b><u>Πρόστιμο άρ. 58 ή 58<sup>A</sup> παρ.2 &amp; Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ.</u></b> | <b>24.359,03 €</b> |
| <b><u>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</u></b>                                              | <b>50.328,14 €</b> |

Υπ'αριθμ. ..../27-12-2018 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007

|                                                                         |                    |
|-------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| <u>Διαφορά φόρου</u>                                                    | <u>5.346,77 €</u>  |
| <u>Πρόστιμο άρ. 58 ή 58<sup>Α</sup> παρ.2 &amp; Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ.</u> | <u>5.015,27 €</u>  |
| <u>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</u>                                              | <u>10.362,04 €</u> |

Υπ' αριθμ. .... /27-12-2018 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008

|                                                                         |                    |
|-------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| <u>Διαφορά φόρου</u>                                                    | <u>14.370,94 €</u> |
| <u>Πρόστιμο άρ. 58 ή 58<sup>Α</sup> παρ.2 &amp; Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ.</u> | <u>13.479,95 €</u> |
| <u>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</u>                                              | <u>27.850,89 €</u> |

Υπ' αριθμ. .... /27-12-2018 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009

|                                                                         |                    |
|-------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| <u>Διαφορά φόρου</u>                                                    | <u>10.624,21 €</u> |
| <u>Πρόστιμο άρ. 58 ή 58<sup>Α</sup> παρ.2 &amp; Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ.</u> | <u>9.965,50 €</u>  |
| <u>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</u>                                              | <u>20.589,71 €</u> |

Υπ' αριθμ. .... /27-12-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007

-Πρόστιμο του άρθρου 79 ν.4472/2017 : **2.238,20 ευρώ X 50% = 1.119,10 ευρώ**

Υπ' αριθμ. .... /27-12-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008

-Πρόστιμο του άρθρου 79 ν.4472/2017 : **11.181,50 ευρώ X 50% = 5.590,75 ευρώ**

Υπ' αριθμ. .... /27-12-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009

-Πρόστιμο του άρθρου 79 ν.4472/2017 : **7.444,20 ευρώ X 50% = 3.722,10 ευρώ**

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

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

**Ακριβές Αντίγραφο  
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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