



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 23/ 04/ 2019

Αριθμός Απόφασης 1275

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

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

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

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

4. Την από 24/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ, κατοίκου περιοχής, ως ομόρρυθμοι μέλους και διαχειριστή της επιχείρησης, με ΑΦΜ, που έχει έδρα στο

.....-..... κατά:

-Της υπ' αριθμ...../2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (άρθρο 7§§3&5 ν.4337/2015), του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009,

-Της υπ' αριθμ...../2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (άρθρο 7§§3&5 ν. 4337/2015), του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2015,

-Της υπ' αριθμ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, οικονομικού έτους 2010,

-Της υπ' αριθμ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009,

-Τον υπ' αριθ. /2018 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση, καθώς και οι από 21/11/2019 εκθέσεις Μερικού Ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Το με αριθμ...../08-04-2019 έγγραφο του τμήματος Β3 της Νομικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας.

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

Επί της από 24/12/2018 και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ και λαμβάνοντας υπόψη και την 24/12/2018 και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ, ως ομόρρυθμα μέλη και διαχειριστές της επιχείρησης, με ΑΦΜ, οι οποίες κατατέθηκαν εμπρόθεσμες και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στους σχετικούς φακέλους εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων των ενδικοφανών προσφυγών, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

A Από το με αρ. πρωτ...../2018 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ προς την Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ προέκυπτε, ότι η επιχείρηση, με ΑΦΜ, είναι λήπτρια σαράντα ενός (41) πλαστών & εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολο τους για την χρήση 2009, εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ

B. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, διενήργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12-2009 με την υπ' αριθ. /2015 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 επιχείρηση δεν είχε περαιώσει για την κρινόμενη χρήση.

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 22-10-2018 στον διαχειριστή (.....) της επιχείρησης το με υπ' αριθ. /08-10-/2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013.

Επί του ως άνω Σημειώματος οι διαχειριστές της επιχείρησης, στις 07-11-2018 υπέβαλαν εγγράφως με αριθ. πρωτ. &..... υπομνήματα σε απάντηση του.

Σημειώνεται ότι τα βιβλία και στοιχεία δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο, κατόπιν προσκλήσεως.

Εν συνεχεία ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του, τα υπομνήματα της επιχείρησης, εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 21-11-2018 εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου:

1) Φορολογίας ΚΒΣ 2) Φορολογίας εισοδήματος, 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και 4) Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 79 ν. 4472/2017) με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

Κ.Β.Σ.

- Την υπ' αριθμ...../2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (άρθρο 7§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 161.553,68€(403.884,19€x 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, σαράντα ένα (41) πλαστά & εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 403.884,19€ πλέον ΦΠΑ 52.504,94€, εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ, κατά παράβαση των

διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1, 14, 18§§§1,2,9 & 30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

- Την υπ' αριθμ...../2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (άρθρο 7§§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2015, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 250,00€, διότι:

Κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12-2015 η επιχείρηση, με ΑΦΜ, δεν έθεσε υπόψη του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, αν και ειδοποιήθηκε με αίτημα παροχής πληροφοριών-στοιχείων του άρθρου 14§1,2 του Ν. 4174/2013, που κοινοποιήθηκε στους διαχειριστές της επιχείρησης και κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 (περί ΚΦΔ) και του άρθρου 5§14 του Ν. 4308/2014 (περί Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§1 περ.δ' και §2 περ. γ' του Ν. 4174/2013(ΚΦΔ).

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

- Την υπ' αριθμ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης, φόρος εισοδήματος ποσού 234.963,06€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) 218.680,12€, ήτοι συνολικού ποσού 453.643,18€.

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 α) της μη προσκόμιση των βιβλίων & στοιχείων και β) της λήψης των σαράντα ενός (41) πλαστών & εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 403.884,19€.

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. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης, Φ.Π.Α. ποσού 293.631,60€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) 273.282,93€, ήτοι συνολικού ποσού 566.914,53€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου [λόγω α) της μη προσκόμισης των βιβλίων & στοιχείων και β) της λήψης των σαράντα ενός (41) πλαστών & εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 403.884,19€], τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης 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 συνολική αξία και το ΦΠΑ δεδομένου του ότι δεν προσκόμισε στοιχεία δαπανών και αγορών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

- Τον υπ' αριθ. /2018 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, με την οποία επεβλήθη σε βάρος της επιχείρησης, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 26.252,47€ (€52.504,94x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Οι προσφεύγοντες με τις υπό κρίση ενδικοφανείς προσφυγές ζητούν την ακύρωση ή την τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου περί επιβολής προστίμων, φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, για το φορολογικό έτος 2009 και δεν υφίστανται νέα συμπληρωματικά στοιχεία.

- Ο έλεγχος εσφαλμένα κατέληξε στο συμπέρασμα για την εικονικότητα των στοιχείων.

- Περί ανεπαρκούς-πλημμελούς αιτιολογίας, αοριστία έκθεσης ελέγχου.

- Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης.

Επειδή στο άρθρο 50 παρ.7 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.».

Επειδή και στο με αριθμ.3/08-04-2019 έγγραφο της Νομικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας ως προς το δικαίωμα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής από πρόσωπα αλληλεγγύως ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου που οφείλεται από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, σύμφωνα με τη

διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 50 ΚΦΔ, αναφέρεται:

Με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΔ ρυθμίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις για τη θεμελίωση της προσωπικής και αλληλέγγυας ευθύνης των διοικούντων νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για την πληρωμή των φόρων και προστίμων που οφείλονται από το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα.

Σύμφωνα δε με τη διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 50 ΚΦΔ, «Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα».

Επίσης, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 64 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, «1. Προσφυγή μπορεί να ασκήσει εκείνος: α) ο οποίος έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώως έννομο συμφέρον, ή β) στον οποίο αναγνωρίζεται τέτοιο δικαίωμα από ειδική διάταξη νόμου».

Η πρόσφατη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, ιδίως δε οι αποφάσεις ΔΕΦΑΘ 559/2017, 566/2017 και 4359/2017, δέχεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΔ δεν δημιουργούν ίδια φορολογική υποχρέωση των αναφερόμενων στο άρθρο αυτό προσώπων, αλλά απλή πρόσθετη ευθύνη αυτών προς πληρωμή του βεβαιωμένου σε βάρος του νομικού προσώπου φόρου, η ευθύνη δε αυτή δεν ανάγεται στο στάδιο βεβαιώσεως του φόρου, αλλά στο στάδιο της εισπράξεώς του. Ως εκ τούτου, τα πρόσωπα αυτά που ευθύνονται αλληλεγγύως με το υπόχρεο νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα για την πληρωμή του φόρου, δεν νομιμοποιούνται να ασκήσουν προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων με βάση το άρθρο 64 ΚΔΔ, αλλά έχουν δικαίωμα να ασκήσουν την κατ' άρθρο 217 ΚΔΔ ανακοπή κατά της κατ' άρθρο 47 του ΚΦΔ ατομικής ειδοποίησης, η οποία εκδίδεται πριν από την έναρξη της αναγκαστικής εκτέλεσης για την είσπραξη της οφειλής και αποτελεί εκτελεστή πράξη (ΣτΕ ΕΑ 215-217/2016). Επιπλέον, με την ανωτέρω νομολογία κρίθηκε ότι «...στα ανωτέρω πρόσωπα παρέχεται μεν από ειδική διάταξη νόμου (άρθρο 50 παρ. 7 του ΚΦΔ) το δικαίωμα να ασκήσουν έναντι της φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο, ενδικοφανή προσφυγή κατά της πράξης της φορολογικής αρχής με την οποία προσδιορίζεται ο οφειλόμενος με το νομικό πρόσωπο φόρος ή επιβάλλεται σε βάρος του πρόστιμο, όμως, το γεγονός ότι εκδίδεται απόφαση επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία τυχόν απορρίπτεται η τελευταία, δεν τους καθιστά και υποκείμενα της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης ώστε να δύνανται να ασκήσουν και προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου κατά της παραπάνω απόφασης, ως στερούμενοι προς τούτο άμεσου, προσωπικού και ενεστώτος εννόμου συμφέροντος. Τούτο δεν αποστερεί τα προαναφερόμενα πρόσωπα της δικαστικής προστασίας που αυτά δικαιούνται, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος, διότι τα πρόσωπα αυτά, εφόσον αποκτούν, κατά τον Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων, την ιδιότητα του «οφειλέτη», μόνο από και δια της εκδόσεως και κοινοποιήσεως προς αυτά της προβλεπόμενης από τη διάταξη του άρθρου 47 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ατομικής ειδοποίησεως, μέσω της οποίας πληροφορούνται την

ύπαρξη, το ύψος και την αιτία του χρέους τους, τους παρέχεται η δυνατότητα είτε να αμυνθούν αποτελεσματικά, ασκώντας την ανακοπή της παρ. 1 του άρθρου 217 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά της εκούσης εκτελεστό χαρακτήρα (ΣτΕ 217/2016) ατομικής ειδοποίησεως, είτε να προβούν σε ρύθμιση του χρέους τους [πρβλ. ΣτΕ 844/2012, 4357/2014, υπό την ισχύ του προγενεστέρου των ανωτέρω διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ομοίου περιεχομένου, νομοθετικού καθεστώτος (άρθρο 115 του ν. 2238/1994, άρθρο 17 του ν.δ. 3843/1958), βλ. και ΔΕφΑθ 579/2017]...» (βλ. ΔΕφΑθ 4359/2017 σκ. 3).

Ενόψει των ανωτέρω συνάγεται ότι, όπως έχει κριθεί και με την υφιστάμενη νομολογία, η ειδική διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 50 ΚΦΔ **αναγνωρίζει στα αλληλεγγύως ευθυνόμενα πρόσωπα τη δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της ΔΕΔ, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα**, όχι όμως και ένδικης προσφυγής κατά της απορριπτικής της ενδικοφανούς προσφυγής απόφασης, λόγω έλλειψης άμεσου, προσωπικού και ενεστώτος συμφέροντος».

Επειδή εν προκειμένω η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή που υποβλήθηκε από την του με ΑΦΜ, επανεξετάζεται από την Υπηρεσία μας στα πλαίσια των διατάξεων του άρθρου 50 παρ.7 του ν.4174/2013.

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, προϊσχύουσες 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,

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

Με τις διατάξεις του **άρθρου 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, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. 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...».

Οι ανωτέρω διατάξεις ερμηνεύτηκαν με την **ΠΟΛ 1052/2007** σύμφωνα με την οποία «το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής».

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 εξειδικεύ-

ουσες 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, με τις διατάξεις της **παραγράφου 1,2 και του άρθρου 57 του Ν 2859/2000**, ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

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 με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

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

Επειδή με τις διατάξεις της **παρ.3 του άρθρου 49 του ν.2859/2000** ορίζεται:

«Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ" της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1125/25.11.2004** με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί εφαρμογής των διατάξεων για έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων. (Αρ.Πρ: 1095248/18441ΔΕ-Α)

"..... Κατά συνέπεια εν προκειμένω, μη εκδοθέντων αρχικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων (ως προς

τον Φ.Π.Α.) (κατά το πραγματικό) - εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία κατά τις διατάξεις άρθρων 84 παρ. 1 Ν. 2238/1994 και 57 παρ. 1 Ν. 2859/2000 δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ή πράξεις (σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρων 68 παρ. 2 περ. β' Ν. 2238/1994 και 49 παρ. 3 Ν. 2859/2000)).».

Ωστόσο ως προς την φορολογία εισοδήματος για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου δεν απαιτείται η ύπαρξη αρχικών φύλλων ελέγχου καθώς σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1052/15-03-2007** με θέμα «Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Ν. 3522/2006 που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων» διευκρινίζεται:

«Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται η περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής.».

Επειδή, η επιχείρηση έχει υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ για την ελεγχόμενη χρήση.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, με το από 30-09-2014 Πληροφοριακό Δελτίο ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ το οποίο αφορούσε την χρήση 2009 που ήταν ανέλεγκτη.

Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, διενήργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12-2009 με την υπ' αριθ./2015 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ(186/92), εισόδημα (Ν.2238/94) και ΦΠΑ (ν. 2859/00).

Μετά το πέρας του ελέγχου συντάχθηκαν οι από 21-11-2018 εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου, 1) Φορολογίας ΚΒΣ 2) Φορολογίας εισοδήματος, 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και 4) Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 79 ν. 4472/2017) με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες Πράξεις, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην σύζυγο του διαχειριστή της επιχείρησης, του, στις 11/12/2018.

Επειδή ως προς τον επικαλούμενο ισχυρισμό ως προς το θέμα της παραγραφής αναφέρουμε ότι:

Ως προς την οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ και Φόρου Εισοδήματος.

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 φύλλου ελέγχου εισοδήματος λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2009 στις 31-12-2020. Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής ως προς τις εν λόγω πράξεις απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς την οριστική πράξη ΦΠΑ και προστίμου Φ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ.5 του ν.2523/1997 στα πρόστιμα του Φ.Π.Α., ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία ΦΠΑ και ως προς το θέμα της παραγραφής έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.).

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 49§3 του ν.2859/2000 περί συμπληρωματικών στοιχείων, δεδομένου ότι η επιχείρηση δεν έχει περαιώσει το ελεγχόμενο έτος και ούτε έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου εντός πενταετίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57§1, η προθεσμία του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και προστίμου ΦΠΑ, είναι εν προκειμένω πενταετής για την επιβολή του φόρου και προστίμου, σε βάρος της επιχείρησης, ήτοι η χρήση 2009 παραγράφηκε την 31/12/2015. Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής ως προς τις εν λόγω πράξεις γίνεται δεκτός.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση στις προσβαλλόμενες πράξεις **δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία**, καθόσον, στις από 21-11-2018 εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου ΚΒΣ, Εισόδημα, ΦΠΑ Προστίμου ΦΠΑ της ΔΟΥ ΡΟΔΟΥ, αναφέρονται αναλυτικά και εμπειριστατωμένα, για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, όλα τα στοιχεία με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις και τις καθιστούν νόμιμες.

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα των καταλογιστικών πράξεων, δεν απαιτείται η διατύπωση της ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στις εκθέσεις ελέγχου (**ΣΤΕ 949,950/2012**). Οι αιτιολογίες των πράξεων μπορεί να περιέχονται ή να συμπληρώνονται από τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993), οι οποίες κοινοποιούνται ταυτόχρονα με τις καταλογιζόμενες πράξεις.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων της επιχείρησης ότι οι πράξεις δεν είναι τεκμηριωμένες και ως εκ τούτου νομικά πλημμελείς, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή στο άρθρο 19 παρ.3 & 4 του ν.2523/1997 ορίζεται:

3«Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε

τε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία...».

Επειδή σύμφωνα με 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./2018 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ και στην από 21-11-2018 Έκθεση Ελέγχου για την Ορθή Τήρηση Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, ότι:

<<**A.** από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, στην επιχείρηση με Α.Φ.Μ.:, προέκυψε:

- Η επιχείρηση δεν έθεσε στην διάθεση του έλεγχου τα βιβλία που τήρησε και τα στοιχεία αυτής, αν και της είχαν αποσταλεί προσκλήσεις
- Η επιχείρηση μέχρι και σήμερα δεν έχει υποβάλλει στο Μητρώο της Υπηρεσίας μας διακοπή εργασιών
- Η επιχείρηση δεν έχει υποβάλει δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2010 (01/01/2009-31/12/2009)
- Η επιχείρηση δεν έχει υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για το Β', Γ και Δ' τρίμηνο 2009 καθώς και εκκαθαριστική "δήλωση ΦΠΑ για το έτος 2009
- Η επιχείρηση δεν έχει υποβάλλει συγκεντρωτική κατάσταση πελατών-προμηθευτών του άρ. 20 του ΚΒΣ

- Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων του άρ. 20 ΚΒΣ, προκύπτει ότι η επιχείρηση για το έτος 2009 πραγματοποίησε αγορές συνολικής καθαρής αξίας 558.558,65 Ευρώ και πραγματοποίησε πωλήσεις 901.744,66 Ευρώ.
- Τα εμπορεύματα που φέρεται ότι πουλάει δεν έχουν καμία συνάφεια με το αντικείμενο της.
- Δεν έχει αυτοκίνητα στην κατοχή της.
- Δεν απασχόλησε προσωπικό.
- Ενώ πρόκειται για εμπορική επιχείρηση έχει εκδώσει Τ.Π.Υ. χωρίς να έχουν θεωρηθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.
- Την Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας κατασχεθέντων του Σ.Δ.Ο.Ε ΠΔ. Νοτίου Αιγαίου βάση της Εντολής Ελέγχου/2011 και αφορά την επιχ/ση με ΑΦΜ
- Την Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας κατασχεθέντων του Σ.Δ.Ο.Ε ΠΔ. Νοτίου Αιγαίου βάση της Εντολής Ελέγχου/2011 &/2012 και αφορά την επιχ/ση με ΑΦΜ
- Από τον έλεγχο στο πληροφοριακό σύστημα Taxis της Δ.Ο.Υ. προκύπτει ότι η επιχείρηση δεν είχε θεωρήσει Τ.Π.Υ., πρόκειται για επιχείρηση που έχει κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο φρούτων - λαχανικών. Από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων τρίτων προκύπτει ότι δεν υπάρχουν προμηθευτές με δραστηριότητα την πώληση οικοδομικών υλικών.
- Το πλήθος των πλαστών & εικονικών στοιχείων φαίνονται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα

A/A	ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΑΡΙΘ.	ΕΡΓΟ	ΚΑ.	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ
1	 Τ.Π.Υ.	.....	ΕΛΑΙΩΧ/ΣΜΟΙ	.....	9 500,00 1235,00 10.735,00
2	 Τ.Γ.Υ.	.....	ΕΛΑΙΩΧ/ΣΜΟΙ	.....	8.500,00 1.105,00 9.605,00
3	 Τ.Π.Υ.	.....	ΕΛΑΙΩΧ/ΣΛΛΟΙ	.....	9 200,00 1196,00 10 396,00
4	 Τ.Π.Υ.	.....	ΕΛΑΙΩΧ/ΣΜΟΙ	.....	9.800,00 1.274,00 11.074,00
5	 Τ.Π.Υ.	.....	ΕΛΑΙΩΧ/ΣΜΟΙ	.....	9 500,00 1235,00 10 735,00
6	 Τ.Π.Υ.	.....	ΕΛΑΙΩΧ/ΣΜΟΙ	.....	10.000,00 1.300,00 11.300,00
7	 Τ.Π.Υ.	.....	ΕΛΑΙΩΧ/ΣΜΟΙ	.....	9.400,00 1.222,00 10 622,00
8	 Τ.Π.Υ.	.....	ΕΛΑΙΩΧ/ΣΜΟΙ	.....	8 200,00 1.066,00 9.266,00
9	 Τ.Π.Υ.	.....	ΕΛΑΙΩΧ/ΣΜΟΙ	.....	7800,00 1.014,00 8 814,00
10	 Τ.Π.Υ.	.....	ΕΛΑΙΩΧ/ΣΜΟΙ	.....	9.500,00 1.235,00 10.735,00
11	 Τ.Π.Υ.	.....	ΕΛΑΙΩΧ/ΣΜΟΙ	.....	8390,65 1090,78 948143
12	 Τ.Π.Υ.	.....	ΕΛΑΙΩΧ/ΣΜΟΙ	.....	10.966,70 1.425,67 12.392,37
13	 Τ.Π.Υ.	.....	ΕΛΑΙΩΧ/ΣΜΟΙ	.....	10.000,00 1300,00 11.300,00

14	.....	Τ.Π.Υ.	.....	ΕΛΑΙΩΧ/ΣΜΟΙ	.....	9.800,00	1.274,00	11.074,00
15	.....	Τ.Π.Υ.	.....	ΕΛΑΙΩΧ/ΣΜΟΙ	.....	10.200,00	1 326,00	11526,00
16	.....	Τ.Π.Υ.	.....	ΕΛΑΙΩΧ/ΣΜΟΙ	.....	10.000,00	1.300,00	11.300,00
17	.....	Τ.Π.Υ.	.....	ΕΛΑΙΩΧ/ΣΜΟΙ	.....	9.800,00	1 274,00	11 074,00
18	.....	Τ.Π.Υ.	.....	ΕΛΑΙΩΧ/ΣΜΟΙ	.....	10.562,68	1.373,15	11.935,83
19	.....	Τ.Π.Υ.	.....	ΕΛΑΙΩΧ/ΣΜΟΙ	.....	9000.00	1.170,00	10 170,00
20	.....	Τ.Π.Υ.	.....	ΕΛΑΙΩΧ/ΣΜΟΙ	.....	8.500,00	1.105,00	9.605,00
21	.....	Τ.Π.Υ.	.....	ΕΛΑΙΩΧ/ΣΜΟΙ	.....	8.200.00	1.066,00	9 260,00
22	.....	Τ.Π.Υ.	.....	ΕΛΑΙΩΧ/ΣΜΟΙ	.....	7.709,47	1.002,23	8.711,70
23	.....	Τ.Π.Υ.	.....	ΓΥΨΟΣΑΝΙΔΕΣ	.....	9 747,00	1.267,11	11.014,11
24	.....	Τ.Π.Υ.	.....	ΓΥΨΟΣΑΝΙΔΕΣ	.....	10.108,00	1.314,04	11.422,04
25	.....	Τ.Π.Υ.	.....	ΓΥΨΟΣΑΝΙΔΕΣ	.....	9 747.00	1 267,11	11014,11
26	.....	Τ.Π.Υ.	.....	ΓΥΨΟΣΑΝΙΔΕΣ	.....	10.015,58	1.302,03	11.317,61
27	.....	Τ.Π.Υ.	.....	ΓΥΨΟΣΑΝΙΔΕΣ	.....	11 680,00	1 518,40	13 198,40
28	.....	Τ.Π.Υ.	.....	ΓΥΨΟΣΑΝΙΔΕΣ	.....	11.442,90	1.487,58	12.930,48
29	.....	Τ.Π.Υ.	.....	ΓΥΨΟΣΑΝΙΔΕΣ	.....	11.492.00	1493,96	12 985,96
30	.....	Τ.Π.Υ.	.....	ΓΥΨΟΣΑΝΙΔΕΣ	.....	11154,00	1.450,02	12.604,02
31	.....	Τ.Π.Υ.	.....	ΓΥΨΟΣΑΝΙΔΕΣ	.....	10.878,53	1.414,21	12.292 74
32	.....	Τ.Π.Υ.	.....	ΑΠΟΞΗΛΩΣΗ	.....	10.200,00	1.326,00	11.526,00
33	.....	Τ.Π.Υ.	.....	ΑΠΟΞΗΛΩΣΗ	.....	11.589.68	1 506,66	13 096.34
34	.....	Τ.Π.Υ.	.....	ΑΠΟΞΗΛΩΣΗ	.....	10.800,00	1.404,00	12.204,00
35	.....	Τ.Π.Υ.	.....	ΑΠΟΞΗΛΩΣΗ	.....	10.300.00	1 339,00	11639,00
36	.....	Τ.Π.Υ.	.....	ΑΠΟΞΗΛΩΣΗ	.....	10.000,00	1.300,00	11.300,00
37	.....	Τ.Π.Υ.	.....	ΑΠΟΞΗΛΩΣΗ	.....	9.800,00	1.274.00	11 074 00
38	.....	Τ.Π.Υ.	.....	ΑΠΟΞΗΛΩΣΗ	.....	10.000,00	1.300,00	11.300,00
39	.....	Τ.Π.Υ.	.....	ΑΠΟΞΗΛΩΣΗ	.....	9.600.00	1248.00	10 848,00
40	.....	Τ.Π.Υ.	.....	ΑΠΟΞΗΛΩΣΗ	.....	11000,00	1.430,00	12.430,00
41	.....	Τ.Π.Υ.	.....	ΕΛΑΙΠΧ/ΣΜΟΙ	.....	9.800,00	1.274,00	11.074.00
						403.884,19	52.504,94	456.389,13

•Τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία στη συντριπτική τους πλειοψηφία, εξοφλούνταν με μετρητά, γεγονός που δεν συνάδει με τη συνήθη πρακτική.

Β. Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ στην επιχείρηση με ΑΦΜ, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, που εξέδωσε η επιχείρηση
προς την επιχείρηση με ΑΦΜ,

είναι ιδιαίτερα μεγάλης αξίας: 403.884,19 ευρώ, όπως επίσης και ο αναλογών ΦΠΑ που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδει αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια στην επιχείρηση.

Η ωφέλεια αυτή προκύπτει, τόσο με την εμφάνιση διογκωμένων εξόδων, όσο και με την έκπτωση του ΦΠΑ, που εμπεριέχεται στα εκδοθέντα πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία, από τον ΦΠΑ των εκροών και κατά συνέπεια από τον ΦΠΑ που θα έπρεπε να καταβληθεί στο Δημόσιο. Η ακολουθούμενη διαδικασία που περιγράφεται ανωτέρω, δηλαδή η έκδοση και λήψη πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, αποτελεί μέθοδο καταδολίευσης των συμφερόντων του Δημοσίου, αφού με τον τρόπο αυτό, δεν καταβάλλονται από τους συναλλασσόμενους (εκδότες και λήπτες) οι αναλογούντες και οφειλόμενοι φόροι (εισοδήματος, ΦΠΑ κ.τ.λ.)

Δηλαδή, στην προκειμένη περίπτωση η έκδοση των πλαστών και εικονικών αυτών στοιχείων, είχε σαν αποτέλεσμα, να βλάπτονται τα συμφέροντα του Ελληνικού Δημοσίου, λόγω μη απόδοσης του ΦΠΑ και την αποφυγή καταβολής φόρου εισοδήματος λόγω μη υποβολής ή ανακριβούς υποβολής των σχετικών δηλώσεων από την λήπτρια εταιρεία.

Στην επιχείρηση με ΑΦΜ, λήπτρια των πλαστών και εικονικών στοιχείων της επιχείρησης, δόθηκε η δυνατότητα να εκπέσει από τον ΦΠΑ των εκροών της τον αναγραφόμενο στα ληφθέντα πλαστά και εικονικά στοιχεία ΦΠΑ εισροών, με αποτέλεσμα να καταβάλει λιγότερο ΦΠΑ στο ελληνικό δημόσιο, ενώ στη φορολογία εισοδήματος να εμφανίσει αυξημένο κόστος πωληθέντων, μικρότερο καθαρό κέρδος και κατά συνεπεία να καταβάλει λιγότερο φόρο εισοδήματος στο ελληνικό δημόσιο. Λαμβάνοντας υπόψη ακόμα ότι:

- Η επιχείρηση '..... με ΑΦΜ, έλαβε τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία, όπως αυτό προκύπτει από την συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών του άρθρου 20§1 του ΠΔ186/1992(Κ.Β.Σ.) που η ίδια υπέβαλε,

- Το γεγονός ότι παρά τις προσπάθειες που καταβάλανε, προκειμένου να εμφανισθεί ένας εκ των δυο διαχειριστών της ομόρρυθμης εταιρείας και να προσκομίσει τα τηρηθέντα βιβλία, τα εκδοθέντα και τα ληφθέντα στοιχεία της επιχείρησης και να παράσχει διευκρινίσεις σχετικά με τα ληφθέντα στοιχεία από την επιχείρηση, δεν ανεβρέθηκε.

- Το γεγονός ότι δεν προσκομίστηκαν τα τηρηθέντα βιβλία, τα εκδοθέντα και ληφθέντα στοιχεία ώστε ο έλεγχος να προβεί στις απαραίτητες διασταυρώσεις για την λήψη των παραπάνω στοιχείων.

- Το γεγονός ότι και η επιχείρηση με ΑΦΜ, είναι τώρα ανύπαρκτη, αφού ούτε στην διεύθυνση που δήλωσε, ως έδρα, στην περιοχή στην βρέθηκε, ούτε έχει δηλώσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μεταφορά της έδρας του ή άλλους επαγγελματικούς χώρους (αποθήκες, καταστήματα ή άλλες εγκαταστάσεις). Άλλωστε, η ανωτέρω

επιχείρηση δεν υποβάλει δηλώσεις από το έτος 2012 μέχρι σήμερα, ενώ δεν έχει προβεί σε διακοπή των εργασιών της μέχρι σήμερα.

Τα γεγονότα αυτά σε συνδυασμό με τις διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, αποδεικνύουν ότι τα κρινόμενα σαράντα ένα (41) τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 403.884,19€ εκδόσεως της επιχείρησης, με Α.Φ.Μ., είναι πλαστά και εικονικά στο σύνολο τους.....>> και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της υπ' αριθμ./24-12-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ ως ομόρρυθμοι μέλους και διαχειριστής της επιχείρησης, με **ΑΦΜ** ως εξής:

1)την απόρριψη αυτής και την επικύρωση α) της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (άρθρο 7§§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009, β) της υπ' αριθμ...../2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (άρθρο 7§§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2015, γ) της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010,

2)την αποδοχή αυτής και την ακύρωση α) της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 και β) της υπ' αριθ./2018 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, λόγω παραγραφής.

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

Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2009

Πρόστιμο : $(403.884,19 \times 40\%) = 161.553,68\text{€}$

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2015

Πρόστιμο : 250,00€

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2010
Διαφορά φόρου εισοδήματος	234.963,06
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	218.680,12
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	453.643,18

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

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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