



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

A2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 23/05/2019

Αριθμός Απόφασης 1673

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 23/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλαν, α) η του (οδός), ως σύνδικος πτώχευσης της

επιχείρησης με ΑΦΜ, με
ΑΦΜ, που εδρεύει στο, επί της οδού αρ..... και
β) ο του με ΑΦΜ, ως πρώην
διαχειριστής της ανωτέρω επιχείρησης, κατοίκου επί της οδού αρ.
κατά:

- Της υπ' αριθμ. /**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της
Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε'ΠΕΙΡΑΙΑ, οικονομικού έτους 2008

- Της υπ' αριθμ. /**2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής της
Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε'ΠΕΙΡΑΙΑ, περιόδου 01/01-31/12/2007,

- Της υπ' αριθ. /**2018** Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 79§1 ν. 4472/2017) της
Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε'ΠΕΙΡΑΙΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε'ΠΕΙΡΑΙΑ των οποίων
ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **23-01-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής που
υπέβαλαν α) η του (οδός), ως σύνδικος
πτώχευσης της επιχείρησης με ΑΦΜ
....., με ΑΦΜ, και β) ο του με
ΑΦΜ, ως πρώην διαχειριστής της ανωτέρω επιχείρησης της ανωτέρω επιχείρησης,
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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

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

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

Γ. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. Ε'ΠΕΙΡΑΙΑ, διενήργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12-2007 με την υπ' αριθ./2018 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ(186/92), δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είχε ήδη περαιώσει με το σημείωμα του Ν. 3888/2010, για την χρήση 2007.

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

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα δεν απάντησε.

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

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

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

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

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

Εν συνεχεία η προσφεύγουσα άσκησε την υπ' αριθ./24-07-2018 ενδικοφανή προσφυγή, για την υπ' αριθμ./...../2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§3,5 ν.4337/2015) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007, η οποία εξετάστηκε από την υπηρεσία μας και εκδόθηκε η υπ' αριθ......./2018 απορριπτική απόφαση

Γ. Η Δ.Ο.Υ. Ε'ΠΕΙΡΑΙΑ, διενήργησε επανέλεγχο για την χρήση 2007, (ελεγκτή
.....) με την υπ' αριθ./2018 εντολή μερικού ελέγχου.

Αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε, το με υπ' αριθ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές πράξεις .

Επί του ως άνω Σημειώματος η επιχείρηση, στις 26-11-2018 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ.
..... υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία ο έλεγχος, εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 20/12/2018 εκθέσεις επανελέγχου:

1) Φορολογίας εισοδήματος, 2) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας & 3) Πρόστιμο ΦΠΑ, με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ε'ΠΕΙΡΑΙΑ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

- Την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης, φόρος εισοδήματος ποσού 7.731,15€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) 4.159,35€, ήτοι συνολικού ποσού 11.890,50€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα για την κρινόμενη χρήση κρίθηκαν ανακριβή, λόγω της λήψης των έντεκα (11) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 137.461,021€.

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 01/01-31/12/2007, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης Φ.Π.Α. ποσού

28.380,52€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1ν.4509/17) 26.620,93€, ήτοι συνολικού ποσού 55.001,45€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω της λήψης των έντεκα(11) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 137.461,021€. πλέον ΦΠΑ 26.117,59€.

Οι εκροές της επιχείρησης, προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000.

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

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

-Την υπ' αριθ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 79§1 ν. 4472/2017)

διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, με την οποία επεβλήθη σε βάρος της επιχείρησης, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 13.058,80€ (€26.117,59x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ με βάσει των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση, των παραπάνω Οριστικών Πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ΠΕΙΡΑΙΑ , προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων για την κρινόμενη χρήση,

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

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, ...», σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 17 § 2 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων»

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέχονται 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...»

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

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

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

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως ΣτΕ 2397/1990 και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία ΣτΕ **1426/2000**.

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ

των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις **ΣΤΕ 1426/2000**).

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των:

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

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

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

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

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

α).....β).....

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

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

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.Ε'ΠΕΙΡΑΙΑ λόγω αρμοδιότητας, α) με το αρ. πρωτ./2013 έγγραφο του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής, με το οποίο διαβίβασε την από 11-07-2013 έκθεση ελέγχου -επεξεργασίας και β) με το αρ. πρωτ./2013 έγγραφο του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής, με το οποίο διαβίβασε την από 15-04-2013 έκθεση ελέγχου -επεξεργασίας, οι οποίες αφορούσαν την χρήση 2007, η οποία είχε περαιωθεί με το σημείωμα με του Ν. 3888/2010.

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

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

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

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

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

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

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

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία ικανά, να αποδείξουν τους ισχυρισμούς της.

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

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣτΕ** όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην

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

Στην προκείμενη περίπτωση, στις από 11-07-2013 & 15-04-2013 εκθέσεις ελέγχου-επεξεργασίας του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής και στις από 20-12-2018 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ΠΕΙΡΑΙΑ για τους εκδότες με ΑΦΜ και με ΑΦΜ, που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

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

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

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

Εν τέλει γενικότερα γίνεται φανερό ότι η επιχείρηση αποτελεί ακόμη μία περίπτωση εικονικής επιχείρησης, που όπως συμβαίνει, κατά πάγια τακτική στις εικονικές επιχειρήσεις έτσι και εδώ ενοικιάστηκε ένας χώρος προκειμένου να γίνει έναρξη εργασιών, από μια συγγενή επιχείρηση η οποία

όπως αναλυτικά έχει καταδειχθεί στην από 26/1/2007 συνταχθείσα σχετική έκθεση ελέγχου έχει λάβει και εκδώσει εικονικά φορολογικά παραστατικά.

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

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

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

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

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

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

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

Συμπερασματικά προκειμένου τόσο για την νομιμοφανή λειτουργία της επιχείρησης αλλά και προκειμένου να καλυφθούν οι προϋποθέσεις που απαιτούνται για την θεώρηση βιβλίων και στοιχείων υποβάλλονταν για το έτος 2006 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστική ΦΠΑ καθώς και

περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α για την περίοδο 1/1/2006 μέχρι 31/10/2007.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1. Παρουσιάζει ιδιαίτερα ελάχιστες αγορές οι οποίες να προέρχονται από σχετικά συναφείς

επιχειρήσεις με το αντικείμενο εργασιών της.

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

Αναλυτικότερα:

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

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

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

B) Της κ. , όπου μεταξύ άλλων στην κατάθεση της, αναφέρει : «η τιμολόγηση των πωλήσεων πραγματοποιούνταν σύμφωνα εντολές που δίνονταν από τον με χειρόγραφα σημειώματα πάνω στο οποίο δίνονταν κωδικοί εμπορευμάτων και το τελικό ποσό, η άλλες φορές μόνο το τελικό ποσό του τιμολόγησης. ».

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

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

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

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

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

- Την αποκάλυψη του ρόλου του υποκρυπτόμενου προσώπου, μέσα από συγκεκριμένα στοιχεία που

έφερε στο φως η έρευνα και τα πραγματικά περιστατικά των ελέγχων που πραγματοποιήθηκαν, όπως ένορκες καταθέσεις, υπογεγραμμένα συμφωνητικά, εισπράξεις χρημάτων, έκδοση και διακίνηση εικονικών στοιχείων, επαγγελματική κάρτα και όλα όσα αναλυτικά αναφέρονται στα οικεία κεφάλαια.

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

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

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

- Η επιχείρηση στην διεύθυνση που δήλωσε ως επαγγελματική έδρα στην διεύθυνση αριθ..... στην, δεν λειτούργησε ποτέ, ούτε μεταφέρθηκαν ποτέ εμπορεύματα, όπως καταθέτει ενόρκως, ο λογιστής

- Η επιχείρηση πέραν της φερόμενης έδρας της δεν διέθετε ποτέ από ενάρξεως εργασιών της αποθηκευτικό ή άλλο χώρο καθόσον ποτέ δεν υπέβαλε σχετική δήλωση μεταβολών επιβεβαιώνοντας έτσι για άλλη μία φορά ότι δεν διέθετε ούτε πάγιο εξοπλισμό ούτε και εμπορεύματα.

-Από το αρχείο της ΔΟΥ ΙΗ' Αθηνών διαπιστώθηκε ότι για την έναρξη της επιχείρησης, στην ΔΟΥ ΙΗ' Αθηνών εξουσιοδοτήθηκε από τον με υπεύθυνη δήλωση Ν 1599/1986 ο λογιστήςμε ΑΔΤ να προβεί σε όλες τις ενέργειες για την έναρξη.

Την 7/11/2011 με την υπ' αριθ πρωτοκ. πρόσκληση, κλήθηκε ο για την παροχή εξηγήσεων, ο οποίος σύμφωνα με την από 8/11/2011 έκθεση ένορκης εξέτασης αναφέρει σχετικά :« Οτου έδωσε εντολή να προβεί σε έναρξη ατομικής επιχείρησης του Τα σχετικά δικαιολογητικά του τα έδωσε ο

.....και μεταβήκανε μαζί με τον στην αρμόδια ΔΟΥ ΙΗ' ΑΘΗΝΩΝ για την έναρξη και θεώρηση των βιβλίων και στοιχείων .Μετά την ολοκλήρωση της έναρξης και της θεώρησης, τα θεωρηθέντα βιβλία και στοιχεία τα παρέλαβε ο

..... Έδρα της ατομικής επιχείρησης δηλώθηκε ακίνητο στην διεύθυνση αριθ.... στην, όπου δεν λειτούργησε ποτέ ούτε μεταφέρθηκαν ποτέ εμπορεύματα. Δεν ενημέρωσε

ποτέ βιβλία της ατομικής επιχείρησης του, παρά μόνο υπέβαλα ηλεκτρονική αίτηση (μέσω email@yahoo.gr) και ζήτησε και έλαβε για λογαριασμό του, κωδικούς πρόσβασης στο TAXIS NET, τους οποίους παρέδωσε στον».

- Δεν έχει πραγματοποιήσει εισαγωγές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και αγορές εμπορευμάτων
- Ακόμα, δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο η άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας, η ύπαρξη, οποιασδήποτε υλικοτεχνικής υποδομής, μεταφορικά μέσα, προσωπικού κ.λπ.
- Δεν έχει εκπληρώσει τις προς το δημόσιο υποχρεώσεις της (υποβολή δηλώσεων εισοδήματος, δηλώσεων Φ.Π.Α κ.λπ). Με τον τρόπο αυτό προσπαθούσε να εμφανίζει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εικόνα υπαρκτής επιχείρησης με πραγματικές συναλλαγές, ώστε να μπορεί να θεωρεί φορολογικά στοιχεία και να αποφεύγει τον φορολογικό έλεγχο.
- Αναφορικά με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ και Φ.Π.Α. το περιεχόμενο των οποίων δεν δύναται να επαληθευτεί λόγω μη επίδειξης των βιβλίων και των εκδοθέντων αλλά και ληφθέντων στοιχείων της επιχείρησης γίνεται προκειμένου τόσο για την νομιμοφανή λειτουργία της επιχείρησης αλλά και προκειμένου να καλυφθούν οι προϋποθέσεις που απαιτούνται για την θεώρηση βιβλίων και στοιχείων .
- Η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, αποτελεί μέθοδο καταδολίευσης των συμφερόντων του Δημοσίου, αφού με τον τρόπο αυτό, δεν καταβάλλονται από τους συναλλασσόμενους (εκδότες και λήπτες) οι αναλογούντες και οφειλόμενοι φόροι (εισοδήματος, Φ.Π.Α. κ.λπ.).
- Από τους ελέγχους που διενεργήθηκαν σε λήπτες φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης, κανείς δεν μπόρεσε να δικαιολογήσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

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

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

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

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

Στην προκείμενη περίπτωση, στις από 11-07-2013 & 15-04-2013 εκθέσεις ελέγχου-επεξεργασίας του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής, αναγράφονται με λεπτομέρειες οι διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με την εικονικότητα των επίδικων συναλλαγών και στην συνέχεια, στις από 20-12-2018 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ΠΕΙΡΑΙΑ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται με τις από 11-07-2013 & 15-04-2013 εκθέσεις ελέγχου-επεξεργασίας του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής, και με τις από 20-12-2018 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου, της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, επί τις οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ. /23-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλαν, α) η του, ως σύνδικος πτώχευσης της επιχείρησης με ΑΦΜ, και β) ο του με ΑΦΜ, ως πρώην διαχειριστής της ανωτέρω επιχείρησης.

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

Α) Ως προς την φορολογία εισοδήματος

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2008
Διαφορά φόρου εισοδήματος	7.731,15
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	4.159,35
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.890,50

Φ.Π.Α.

ΧΡΗΣΗ	2007
Διαφορά φόρου	28.380,52
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	26.620,93
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	55.001,45

Πρόστιμα Φ.Π.Α (άρθρο 79 ν.4472/2017)

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007

Πρόστιμο άρθρου 79 Ν.4472/2017 ποσού: 13.058,80€(26.117,59χ50%)

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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 .

