



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 02-09-2019

Αριθμός απόφασης:1851

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. 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. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **04/04/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:....., κατά:

α) Της υπ' αριθμ...../39/03-09-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009,

β) Της υπ' αριθμ...../27/03-09-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01-01-2008 έως 31-12-2008,

γ) Της υπ' αριθμ...../93/04-09-2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01-01-2008 έως 31-12-2008 και

δ)Της υπ'αριθμ...../672/03-09-2018 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01-2008 έως 31-12-2008 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α)Την υπ'αριθμ...../39/03-09-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009,

β)Την υπ'αριθμ...../27/03-09-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01-01-2008 έως 31-12-2008,

γ)Την υπ'αριθμ...../93/04-09-2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01-01-2008 έως 31-12-2008 και

δ)Την υπ'αριθμ...../672/03-09-2018 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01-2008 έως 31-12-2008 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ.πρωτ...../04-04-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:....., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ. /39/03-09-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (χρήση 2008) καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 3.449,26€ και πρόσθετος φόρος ύψους 3.134,69€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 6.583,95€. Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 03-09-2018 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Με την υπ'αριθμ...../27/03-09-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2008 καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 2.496,02€ και πρόσθετος φόρος ύψους 2.268,38€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 4.764,40€. Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 03-09-2018 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ.

Με την με αριθμ...../93/03-09-2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2008, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 2.960,00€ διότι η ως άνω εταιρία κατά τη χρήση 2008 προέβη στη λήψη και καταχώρηση στα βιβλία του δυο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 7.400,00€ και ειδικότερα ένα ΤΔΑ (υπ'αριθμ...../19-08-2008) εκδόσεως του του με ΑΦΜ:..... καθαρής αξίας 2.150,00€ και ένα τιμολόγιο πώλησης (υπ'αριθμ...../15-06-2008 εκδόσεως της του με ΑΦΜ:..... κατά παράβαση των άρθρων 2 § 1, 5, 9, και 18 § 2 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 19 §§ 1, 2, 3 και 4 του Ν 2523/1997 και του άρθρου 66 § 5 περίπτωση ε' του Ν 4174/2013. Η ως άνω πράξη

εκδόθηκε βάσει της από 03-09-2018 έκθεσης ελέγχου προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015.

Με την υπ' αριθμ./672/03-09-2018 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 Ν 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2008 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 703,00€ διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία, ήτοι με τη λήψη δυο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 7.400,00€. Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 03-09-2018 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 79 Ν 4472/2017).

Κατόπιν έκδοσης της με αριθμ./5321/11-01-2017 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, διενεργήθηκε έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής τήρησης των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος (Ν 2238/1994), του ΦΠΑ (Ν 2859/2000) και του ΚΒΣ (ΠΔ186/92), με αφορμή την από 04-03-2015 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) της ΔΟΥ Α' Αθηνών για τον του με ΑΦΜ:..... και την από 05-02-2018 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) της ΔΟΥ Ε' Θεσσαλονίκης για την του με ΑΦΜ:.....

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος:

- 1) Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για το έτος 2008 είχε παραγραφεί κατά το χρόνο έκδοσης των πράξεων. Ειδικότερα:
Α) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου λόγω του κανόνα της 5ετούς παραγραφής,
Β) Αντισυνταγματικότητα των μεταγενέστερων παρατάσεων της παραγραφής και
Γ) Μη ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων στην υπό κρίση περίπτωση.
- 2) Η διενέργεια ελέγχου για τη χρήση 2008 είναι μη σύνομη λόγω του αμετακλήτου της περαίωσής της.
- 3) Οι επίμαχες συναλλαγές δεν ήταν εικονικές-Πλημμελής κρίση του ελέγχου-Ανεπαρκής αιτιολόγηση, καθόσον οι αναφερόμενες συναλλαγές ήταν πραγματικές στο σύνολό τους.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: "11. 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....”.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 : “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.», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, «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) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. 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.”.

Επειδή, με το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίζεται ότι “φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο 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.”.

Επειδή , στην παράγραφο 1 του άρθρου 57 του Ν 2859/2000 ορίζεται ότι: “ 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.....”.

Επειδή , στην παράγραφο 2 του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι: “ 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 , στην παράγραφο 3 του άρθρου 49 του Ν 2859/2000 ορίζεται ότι: “Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., 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 , στην παράγραφο 5 του άρθρου 9 του Ν 2523/1997 ορίζεται ότι: “ Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης 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 Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.”

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν 3888/2010 “ 4. 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, 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 ύπαρξης το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων».

Επειδή, συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των

διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμει κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣτΕ 1623/2016)

Επειδή, σύμφωνα με την αριθμ.327/2004 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του ΝΣΚ (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης Δ.Ο.Υ. ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. 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) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ'αυτήν (ΣτΕ 2985-88/81)».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η με αριθμ...../5321/11-01-2017 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας εκδόθηκε κατόπιν της από 04-03-2015 συνταχθείσας Έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) της ΔΟΥ Α' Αθηνών για τον του με ΑΦΜ:..... (αριθμός πρωτ.εισερχομένου/12-08-2015), η οποία συνετάχθη βάσει Δελτίων Πληροφοριών διαφόρων υπηρεσιών (ΔΟΥ Ηγουμενίστας, ΔΟΥ Αμυνταίου, ΔΟΥ Β' Κατερίνης, ΥΠΕΕ Κεντρικής Μακεδονίας κλπ), τα οποία αφορούσαν ελέγχους για έκδοση πλαστών-εικονικών τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων από τον του με ΑΦΜ:..... Κατά τη διενέργεια του ελέγχου, η ΔΟΥ Καβάλας έλαβε γνώση της από 05-02-2018 συνταχθείσας έκθεσης μερικού ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) & Ν 4174/2013 της ΔΟΥ Ε' Θεσσαλονίκης για την του με ΑΦΜ:..... Και οι δυο ως άνω εκθέσεις ελέγχου αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της κατ' άρθρο 57 παρ. 1 του Ν.2859/00 και κατ'άρθρο 84 παρ.1 του ν 2238/1994 πενταετούς προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία, δεδομένης της επελθούσας περαίωσης του Ν 3888/2010 με την αποδοχή του αριθμ...../26-10-2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν 3888/2010

και της εξόφλησης του συνόλου της οφειλής που προέκυψε από αυτό και της περιέλευσης των συμπληρωματικών στοιχείων μετά την ως άνω διενεργηθείσα περαίωση.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω παραγραφής και λόγω περαίωσης του έτους 2008, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 19 του Ν 2523/1997 “ *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, στην παράγραφο 9 του άρθρου 18 του ΠΔ 186/92 ορίζεται ότι “ *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 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, με τις διατάξεις του άρθ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: «1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου**, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου**».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη

συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου, τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση, στις από 28/12/2018 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, άρθρου 6 Ν 2523/1997, άρθρου 54 Ν 4174/2013 (ΚΦΔ) και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (ΠΔ 186/1992) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπειρισταωμένα, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης των σχετικών παραβάσεων.

Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά τις πράξεις όλων του Λειτουργιών της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνο με την αιτιολογία η δημόσια διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη) καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη, όπως και η αόριστη αιτιολογία (ΣτΕ 277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2003, σελ.609-612).

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 την απόφαση 116/2013 του ΣΤΕ, όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία 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 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), 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) (βλ. ΣΤΕ 506/08-02-2012). Οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015 “εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξάλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύπτει και από διακστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ'ίδιαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες”.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος που διενεργήθηκε από την ΔΟΥ Καβάλας στην επιχείρηση του προσφεύγοντα, έλαβε υπόψη του και έκανε αποδεκτά τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενήργησε τόσο η ΔΟΥ Α' Αθηνών στην επιχείρηση του του με ΑΦΜ:....., όσο και η ΔΟΥ Ε' Θεσσαλονίκης στην επιχείρηση της του με

ΑΦΜ:....., και τα οποία αποτυπώθηκαν στην από 03-09-2018 έκθεση μερικού ελέγχου ΚΒΣ εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ). Από τον ανωτέρω έλεγχο προκύπτει με σαφήνεια, τεκμηρίωση και πληρότητα ότι ο προσφεύγων, στη χρήση 2008 ζήτησε-έλαβε και αποδέχθηκε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, εκδόσεως του με ΑΦΜ:....., καθαρής αξίας 2.150,00€ πλέον ΦΠΑ 408,50€ και ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, εκδόσεως του με ΑΦΜ:..... καθαρής αξίας 5.250,00€ πλέον ΦΠΑ 997,50€.

Επειδή, ο έλεγχος απέδειξε ότι η επιχείρηση του του με ΑΦΜ:..... ήταν, κατά την εν λόγω χρήση, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε ΑΦΜ, είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην όμως, κατ'ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτο, αφού από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή, ο έλεγχος απέδειξε ότι το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε η επιχείρηση του του με ΑΦΜ:..... προς την επιχείρηση του προσφεύγοντα κατά τη χρήση 2008 ήταν εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Ειδικότερα, σύμφωνα με τον έλεγχο, που διενεργήθηκε από την ΔΟΥ Α' Αθηνών, τα αποτελέσματα του οποίου κοινοποιήθηκαν στη ΔΟΥ Καβάλας με το υπ' αριθμ. πρωτ. εισερχ...../12-08-2015 έγγραφο, ο του με ΑΦΜ:.....:

- Είχε αποδεδειγμένα αναχωρήσει από την έδρα του της οδού 37 στην Αθήνα, ήδη από τον Ιούνιο ή Ιούλιο του 2007, χωρίς να υποβάλλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ δήλωση μεταβολών- μετάταξης.
- Δεν έχει υποβάλλει καμία δήλωση φορολογίας εισοδήματος, καμία εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α, καμία Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών- Προμηθευτών και καμία δήλωση απόδοσης ΕΛΓΑ, από της ενάρξεως της ατομικής του επιχείρησης, παρά μόνο δύο περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α για το Α & Β τρίμηνο 2007 με τις οποίες κατέβαλε το ποσό των 77,61€ & 173,50€ αντίστοιχα.
- Όπως αποδεδειγμένα προέκυψε από την αλληλογραφία με τη Δ.Ο.Υ Λιβαδειάς, το υποκατάστημα της ελεγχόμενης επιχείρησης έπαυσε να λειτουργεί ήδη από τον Μάιο του 2007.
- Από τον διασταυρωτικό έλεγχο των Συγκεντρωτικών Καταστάσεων Πελατών- Προμηθευτών, δεν προκύπτουν στοιχεία αγορών εκ μέρους του ελεγχόμενου (δεν δηλώθηκε ως πελάτης από άλλους επιτηδευματίες) πλην της χρήσεως 2007, όπου διαπιστώθηκαν αγορές- δαπάνες ύψους 11.787,96€.
- Ο ελεγχόμενος ποτέ δεν δήλωσε στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ, ως αντικείμενο εργασιών την εμπορία ξυλείας και υφασμάτων, ούτε και πότε πραγματοποίησε αγορές τέτοιων ειδών.

- Ο ελεγχόμενος δεν έχει απασχολήσει ποτέ εργατοϋπαλληλικό προσωπικό στις δηλωθείσες εγκαταστάσεις του (κεντρικό & υποκατάστημα), όπως προέκυψε και από την τηλεφωνική επικοινωνία μας με τον, τον οποίο ο ελεγχόμενος δήλωσε ως απασχολούμενο μισθωτό κατά την φορολογική περίοδο 13/2-31/12/2007.
- Ο ελεγχόμενος δεν έθεσε στην διάθεση του έλεγχου τα τηρούμενα βιβλία & στοιχεία που ζητήθηκαν με την υπ' αρ.Πρωτ...../2014 Αίτηση Χορήγησης Στοιχείων.
- Στα εκδοθέντα τιμολόγια πώλησης-δελτία αποστολής για αγορά αγροτικών προϊόντων, η υπογραφή του παραλαβόντος και στα εκδοθέντα τιμολόγια πώλησης-δελτία αποστολής εμπορευμάτων η υπογραφή του παραδώσαντος, δεν έχουν καμία σχέση με την υπογραφή του, όπως προέκυψε από την αντιπαραβολή της υπογραφής του που υπάρχει στην Αστυνομική του ταυτότητα (φωτ/φο της οποίας βρίσκεται στο τμήμα Μητρώου), καθώς και από δύο υπεύθυνες δηλώσεις που βρέθηκαν στο αρχείο του Κ.Β.Σ, όπου το γνήσιο της υπογραφής βεβαιώνεται από το Αστυνομικό Τμήμα Πειραιά και από το Κ.Ε.Π Βοιωτίας.
- Η υπογραφή του παραδώσαντος τα αγροτικά προϊόντα (όπου αυτή υπάρχει) είναι ίδια σε πλήθος τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων, αν και αφορούν διαφορετικούς αγρότες.
- Σε πλήθος τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων δεν υπάρχει, ούτε υπογραφή παραδώσαντος, ούτε υπογραφή παραλαβόντος.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο υπήρξε κατ' επανάληψη εκδότης πλαστών & εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τιμολογίων Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων και Τιμολογίων πώλησης- Δελτίων Αποστολής εμπορευμάτων), όλες οι αγορές αγροτικών προϊόντων και όλες οι πωλήσεις εμπορευμάτων που πραγματοποίησε κατά τις φορολογικές περιόδους από το 2007 έως και το 2011 είναι εικονικές στο σύνολό τους, ενώ όλα τα φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων και Τιμολόγια πώλησης- Δελτία αποστολής εμπορευμάτων) που έχουν βρεθεί και κατασχεθεί από τις διάφορες ελεγκτικές υπηρεσίες είναι πλαστά, διότι δεν θεωρήθηκαν νομίμως στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ.

Επειδή, ο έλεγχος απέδειξε ότι η επιχείρηση της του με ΑΦΜ:..... ήταν, κατά την εν λόγω χρήση, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε ΑΦΜ, είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην όμως, κατόυσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτο, αφού από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή, ο έλεγχος απέδειξε ότι το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε η επιχείρηση της του με ΑΦΜ:..... προς την επιχείρηση του προσφεύγοντα κατά τη χρήση 2008 ήταν εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Ειδικότερα, σύμφωνα με τον έλεγχο, που διενεργήθηκε από τη ΔΟΥ Ε' Αθηνών, τα αποτελέσματα του οποίου κοινοποιήθηκαν

στη ΔΟΥ Καβάλας με το υπ' αριθμ. πρωτ. εισερχ...../15-02-2018 έγγραφο, η του με ΑΦΜ:.....:

- Είναι ανύπαρκτη και δεν λειτούργησε ποτέ από την ημερομηνία έναρξής της το 2007 έως σήμερα. Στη διεύθυνση που δήλωσε ως έδρα στην οδό 7- Θεσσαλονίκη δεν λειτούργησε ποτέ και στη διεύθυνση που δήλωσε ως κατοικία στην οδό 114- Θεσσαλονίκη δεν την γνώριζε κανείς.
- Στην ελεγχόμενη χρήση 2007 δηλώθηκε ως προμηθευτής από δέκα επτά (17) επιτηδευματίες με την συνολική αξία τριάντα έξι (36) εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων να ανέρχεται στο ποσό των 282.640,00€, ενώ η ίδια δήλωσε ως πελάτες της τρεις (3) για έξι εκδοθέντα τιμολόγια συνολικής αξίας 18.575,00€ και δήλωσε ένα προμηθευτή με ένα τιμολόγιο συνολικής αξίας 4.200,00€.
Στη χρήση 2008 δηλώθηκε ως προμηθευτής από δέκα επτά (17) επιτηδευματίες με τη συνολική αξία τριάντα έξι (36) εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων να ανέρχεται στο ποσό των 233.276,33€ ενώ η ίδια δεν υπέβαλε δήλωση (καταστάσεις του άρθρου 20 ΠΔ 186/92) χωρίς διαφορές.
- Από την έναρξή της έχει υποβάλλει μόνο μια εκκαθαριστική δήλωση για το έτος 2009 με μηδενικές εισροές- εκροές. Υπέβαλε μηδενικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για τα έτη 2007, 2008, 2009, 2010, καθώς και για το πρώτο τρίμηνο του 2011.
- Δεν υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικ. έτη 2008 και 2009 (χρήσεων 2007 και 2008).
- Δεν προσκόμισε και δεν επέδειξε στον έλεγχο όλα τα ζητηθέντα με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/08-07-2016 πρόσκληση άρθρου 66 Ν.2238/94, άρθρου 36 ΠΔ 186/1992 και άρθρου 48 Ν.2859/2000 βιβλίων και στοιχείων με αποτέλεσμα την αδυναμία πραγματοποίησης ελεγκτικών επαληθεύσεων κατά τις χρήσεις 2007 και 2008 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 2 παρ.1, 21 παρ.2 και 36 παρ.1, και στ του ΠΔ 186/1992, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 Ν. 2523/1997.
- Δεν δηλώνει αγορές εμπορευμάτων και δε δηλώθηκε ως πελάτης από τρίτους βάσει συγκεντρωτικών καταστάσεων των τρίτων και της ελεγχόμενης για τις χρήσεις 2007 και 2008. Η ελεγχόμενη δήλωσε στην χρήση 2007 ως προμηθευτή μόνο έναν με ένα τιμολόγιο συνολικής αξίας 4.200,00€, με αντικείμενο εργασιών συνεργείο αυτοκινήτων.

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν είναι αυθαίρετος, αφού η σχετική έκθεση μερικού ελέγχου ΚΒΣ εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρει αναλυτικά τους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας των επίδικων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, δεν προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα, στοιχεία που να αποδεικνύουν το αληθές των επίμαχων συναλλαγών που θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των

διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν τις διαφορές από τις οικείες συναλλαγές. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί πλημμελούς κρίσης του ελέγχου και ανεπαρκούς αιτιολόγησης, απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 04-04-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

Έτος 2008

	<u>Βάσει Ελέγχου</u>	<u>Βάσει Απόφασης</u>	<u>Διαφορά Ελέγχου - Απόφασης</u>
Υπ'αριθμ...../39/03-09-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Οικονομικού έτους 2009	6.583,95€	6.583,95€	0,00€
Υπ'αριθμ...../27/03-09-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ Διαχειριστικής Περιόδου 01-01 έως 31-12-2008	4.764,40€	4.764,40€	0,00€
Υπ'αριθμ...../93/04-09-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του Ν 4337/2015 Διαχειριστικής Περιόδου 01-01 έως 31-12-2008	2.960,00€	2.960,00€	0,00€
Υπ'αριθμ...../672/03-09-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 Ν 2523/97) Διαχειριστικής Περιόδου 01-01 έως 31-12-2008	703,00€	703,00€	0,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α/α**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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