



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 29 / 09 / 2020

Αριθμός απόφασης: 1916

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75), όπως κυρώθηκε με τον ν. 4684/2020 (Α' 86) καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 24-03-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, κατά των πιο κάτω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης:

- α) της με αριθμό/2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997 – άρθρου 79 ν. 4472/2017) της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007,
- β) της με αριθμό/2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997 – άρθρου 79 ν. 4472/2017) της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008,
- γ) της με αριθμό/2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008,
- δ) της με αριθμό/2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007,
- και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Των ως άνω Πράξεων επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. και διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24-03-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ./2020 Πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν.2523/1997-άρθρου 79 ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, συνολικού ποσού 11.308,80 €.

2) Με την υπ' αριθ./2020 Πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν.2523/1997-άρθρου 79 ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, συνολικού ποσού 4.939,05 €.

3) Με την υπ' αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης, καταλογίστηκε Φ.Π.Α. πλέον προστίμου άρθρου 58^α ν. 4174/2013 και τόκου άρθρου 53 ν.4174/2013 συνολικού ποσού 20.153,30 €.

4) Με την υπ' αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης, καταλογίστηκε Φ.Π.Α. πλέον προστίμου άρθρου 58^α ν. 4174/2013 και τόκου άρθρου 53 ν.4174/2013 συνολικού ποσού 45.424,56 €.

Σύμφωνα με την από 18-9-2012 έκθεση ελέγχου- επεξεργασίας του ΣΔΟΕ Περ/κή Δ/ση Αττικής, η, με ΑΦΜ, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε από την ατομική επιχείρηση «....., με Α.Φ.Μ.:, χονδρικό εμπόριο δερματίνων ειδών, ηλεκτρολογικών υλικών και καλωδίων με τον διακριτικό τίτλο «.....»,..... την χρήση 2007 έντεκα (11) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 119.040,50 € πλέον Φ.Π.Α. 22.617,60 €, ήτοι συνολικής αξίας 141.658,10 € και την χρήση 2008 έξι (6) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 51.990,00 € πλέον Φ.Π.Α. 9.878,10 €, ήτοι συνολικής αξίας 61.868,10 €, τα οποία είναι Πλαστά και Εικονικά και εκδόθηκαν για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές.

Εν συνεχεία, με βάση το πόρισμα της από 18-9-2012 έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής, ο Προϊστάμενος της ΙΔ' ΔΟΥ Αθηνών εξέδωσε σε βάρος της προσφεύγουσας τις με αριθ./2012 και/2012 αποφάσεις επιβολής προστίμων ΚΒΣ, για τις χρήσεις 2007 και 2008 αντίστοιχα, κατά των οποίων ασκήθηκαν από την προσφεύγουσα οι με αρ. πρωτ./2-6-2014 και/2-6-2014 ενδικοφανείς προσφυγές, αντίστοιχα, ενώπιον της Δ/σης Επίλυσης Διαφορών.

Επί των ενδικοφανών προσφυγών εκδόθηκαν οι υπ' αριθ. 2568 και 2569/2014 σχετικές αποφάσεις, με τις οποίες ακυρώθηκαν οι ως άνω αποφάσεις επιβολής προστίμων, για λόγους τυπικής πλημμέλειας και προκειμένου να τηρηθεί η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ 4 του Ν 3888/2010 και της ΑΥΟ ΠΟΛ 1019/2011, καθώς η προσφεύγουσα περαίωσε τα οικονομικά έτη 2008, 2009 και 2010 με το υπ' αριθ./2010 εκκαθαριστικό σημείωμα του Ν. 3888/2010, εξοφλώντας την προκύπτουσα οφειλή.

Επειδή, τα ανωτέρω εικονικά ως προς την συναλλαγή στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης μετά την αποδοχή του ως άνω εκκαθαριστικού σημειώματος, αυτά αποτελούν νέα στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ.2 του ν. 2238/94 και του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000, βάσει των οποίων εκδίδεται συμπληρωματική πράξη.

Συνεπεία των ανωτέρω και κατόπιν της υπ' αρ./18-3-2015 εντολής του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης εκδόθηκε το υπ' αρ./2015 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης Ν. 3888/2010, για τα οικονομικά έτη 2008 και 2009 (χρήσεις 2007 & 2008), το οποίο η ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών μετά των υπ' αρ. και/2015 (επανέκδοση των ΑΕΠ και/2012) αποφάσεων επιβολής προστίμων ΚΒΣ, επέδωσε στην προσφεύγουσα μέσω του πληρεξούσιου δικηγόρου της, στις 4-5-2015. Η προσφεύγουσα δεν απεδέχθη το ως άνω εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης και ως εκ τούτου τα επιβληθέντα πρόστιμα Κ.Β.Σ. ποσού 238.081,00 € και 103.980,00 € βεβαιώθηκαν οριστικά στις 23-6-2015, λόγω μη άσκησης προσφυγής.

Εν συνεχεία, εκδόθηκε από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης η υπ' αρ./2015 εντολή για την διενέργεια επανελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Ε (Ν. 2238/1994) και του Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) στα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, για τις χρήσεις 2007 και 2008 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 5 του Ν 4174/2013 και την ΑΥΟ ΠΟΛ 1037/2005.

Εντός της ταχθείσης προθεσμίας η προσφεύγουσα έθεσε στην διάθεση του ελέγχου μόνο τις ΑΠΔ και τα παραστατικά καταβολής των ασφαλιστικών εισφορών στο ΙΚΑ κατά τα έτη 2007 και 2008 και ενημέρωσε τον έλεγχο ότι όλα τα στοιχεία που αφορούν τις συγκεκριμένες συναλλαγές είχαν τεθεί στην διάθεση του ελέγχου που διενεργήθηκε από το ΣΔΟΕ Αττικής. Επειδή δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης τα βιβλία και τα στοιχεία της προσφεύγουσας, αυτά κρίθηκαν ανακριβή και τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά βάσει των διατάξεων της παρ. 2γ' του αρ. 30 του Ν. 2238/1994 και το καθαρό εισόδημα βάσει των διατάξεων παρ. 2 του αρθ. 32 του Ν. 2238/1994).

Βάσει ελέγχου: Α) Με τις υπ' αριθ. &/03-03-2016 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσεων 2007 και 2008 αντίστοιχα, καταλογίστηκε ο αναλογών Φ.Π.Α..

Β) με τις υπ' αριθ. &/03-03-2016 πράξεις επιβλήθηκαν τα αντίστοιχα πρόστιμα του άρθ. 6 του Ν. 2523/1997 και

Γ) με τις υπ' αριθ. &/03-03-2016 πράξεις επιβλήθηκε αντίστοιχα η ειδική κύρωση του άρθ. 8 παρ. 12 του Ν. 1882/1990.

Κατά των ανωτέρω πράξεων η προσφεύγουσα άσκησε ενδικοφανείς προσφυγές στην Δ/ση Επίλυσης διαφορών, επί των οποίων εξεδόθησαν οι υπ' αριθ. 2795/1-9-2016, 2796/1-9-2016, 2797/1-9-2016, 2798/1-9-2016, 2799/01-09-2016 και 2800/01-09-2016 σχετικές αποφάσεις με τις οποίες απορρίφθηκαν οι ως άνω ενδικοφανείς προσφυγές.

Κατά των ανωτέρω αποφάσεων της Δ.Ε.Δ., η προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή στο Διοικητικό Εφετείο Αθηνών.

Το 19^ο Τμήμα του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, με την με αρ./2018 Απόφαση που κοινοποιήθηκε στην Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης την 6-3-2019, εκτός από τις υπ' αριθ. &/03-03-2016 πράξεις της ειδικής κύρωσης του άρθ. 8 παρ. 12 του Ν. 1882/1990, ακύρωσε τις υπόλοιπες, επειδή έκρινε ότι δεν δικαιολογείται εξωλογιστικός προσδιορισμός των εκροών της προσφεύγουσας, καθώς δεν διαπιστώθηκαν παραβάσεις και δεν καταλογίστηκαν εις βάρος της και άλλες πλημμέλειες, που να συνεπιδρούν και να καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των βιβλίων και στοιχείων της. (Όσον αφορά τις αντίστοιχες πράξεις φόρου εισοδήματος και έκτακτης εισφοράς, διατάχθηκε η άσκηση αυτοτελούς δικογράφου).

Συνεπώς βάσει της ανωτέρω απόφασης του Δ. Εφ. Αθ. ακυρώθηκαν οι υπ' αριθ. 2795/1-9-2016 και 2796/1-9-2016 αποφάσεις της Δ.Ε.Δ. και συνακόλουθα ως έχουσες παρακολουθηματικό χαρακτήρα, οι υπ' αριθ. 2797 & 2798/1-9-2016 αποφάσεις.

Ωστόσο, με την Απόφαση αυτή, το δικαστήριο δέχθηκε ότι στοιχειοθετούνται οι παραβάσεις της λήψης των εικονικών στοιχείων από την προσφεύγουσα καθώς και ότι δεν τίθεται ζήτημα «καλής πίστης», διότι ο εκδότης των τιμολογίων ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτος.

Για την διόρθωση των πλημμελειών του ελέγχου, βάσει του σκεπτικού και διατακτικού της με αρ./2018 Απόφασης του 19^{ου} Τμήματος του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, εκδόθηκε

η/2020 εντολή ελέγχου – επανάληψης διαδικασίας του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να επανεξεταστεί η ορθότητα και η νομιμότητα των καταλογιστικών πράξεων και να ακυρωθούν ή εξαφανιστούν, ισχυριζόμενη τα εξής:

1) Παράνομος ο φορολογικός έλεγχος σε χρήσεις περαιωθείσες δυνάμει των διατάξεων του Ν. 3888/2010.

2) Παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. – Αοριστία και παντελής έλλειψη αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου και της ατομικής διοικητικής πράξης κατά παράβαση του άρθρου 17 του Κ.Δ.Δ.

3) Ο έλεγχος που διενεργήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε στον εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων ήταν ήδη γνωστός στη φορολογική αρχή κατά τον χρόνο υπαγωγής της στην περαίωση βάσει των διατάξεων του Ν. 3888/2010 και παρά ταύτα δεν παρεκώλυσε την υπαγωγή της σε αυτήν. Συνεπώς η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εκδώσει συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου ή συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαιώσεως με βάση στοιχεία, που ήταν ήδη γνωστά στον έλεγχο κατά την έκδοση του ειδικού εκκαθαριστικού σημειώματος.

4) Λόγω ανωτέρας βίας δεν προσήλθε στην Δ.Ο.Υ. προκειμένου να αποδεχθεί το εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης και να συμβιβαστεί στα επιβαλλόμενα πρόστιμα.

5) Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος. – Καταχρηστική άσκηση δικαιώματος από την αρμόδια φορολογική αρχή.

6) Αναιτιολόγητη η κρίση περί εικονικότητας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων.

7) Πραγματικές οι συναλλαγές και καλοπίστως συναλλάχθηκε με πρόσωπο φορολογικά υπαρκτό.

8) Αναιτιολόγητες οι προσβαλλόμενες πράξεις και ως εκ τούτου άκυρες.

9) Μη νόμιμος ο χαρακτηρισμός των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών.

10) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων.

11) Έχει κηρυχθεί αθώα για την εικονικότητα των τιμολογίων με την υπ' αριθ. 6347/2018 απόφαση του Τριμελούς Εφετείου Κακουργημάτων Αθηνών.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι: «2. 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).....».

Επειδή με την 1020145/5731/ΔΕ-Β/[ΠΟΛ.1100/10.4.2001](#) του Υπ. Οικ. με την οποία έγινε δεκτή από τον Υπουργό των Οικονομικών η υπ' αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του ΝΣΚ, προβλέπεται μεταξύ των άλλων: «.....Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣτΕ.2397/1990).

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο οικονομικό έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικονομικής εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα, **όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στη διάθεση του οικονομικού εφόρου, καθόσον γι' αυτά δεν είχε ενεργηθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά τη συμβιβαστική επίλυση,** ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο και "τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία", αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ.1426/2000 αδημ.....)

Β) Ωσαύτως, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων (ομοίων κατά βάση με τις προϊσχύουσες του άρθρου 51, παρ. 4 του Ν.3323/1955), το εισόδημα που προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία προσδιορίζεται καταρχήν ιδιαιτέρως με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και προστίθεται στο εισόδημα που προσδιορίσθηκε με την αρχική φορολογική εγγραφή.

Όταν όμως από τα νέα συμπληρωματικά στοιχεία διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων του υποχρεού(ΣτΕ 4843/-5/88) και εικονικότητας των καταχωρηθέντων στοιχείων και απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος ή εκπτώσεις κ.λ.π. ως προς τον Φ.Π.Α., η οποία επιβάλλει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος ορισμένης πηγής, δεν αποκλείεται να προσδιορισθεί πλέον με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα από την πηγή αυτή εξωλογιστικά και ενιαία κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων (ΣτΕ 4843/-5/88, 1425,1426/2000).

III. Εν όψει των ανωτέρω προσήκει η απάντηση ότι κατά την έννοια των άρθρων 68 παρ. 2 ν. 2238/94 και 39 παρ. 3 ν. 1642/86 τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου ειδικού συνεργείου του άρθρου 39 ν. 1914/90 που έγιναν σε μεταγενέστερο στάδιο (υποθέσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό) σε τρίτες επιχειρήσεις προμηθεύτριες της εξεταζόμενης, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και τα καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών πράξεων.....».

Επειδή με την με αριθ. 116/2013 απόφαση του ΣτΕ, κρίθηκαν τα εξής:; σκέψη 9.ως «νέα» στοιχεία, τα οποία μεταγενεστέρως περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής και δικαιολογούν την παρέκταση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, δεν θεωρήθηκαν τα

επίμαχα τιμολόγια εκδόσεως καθεαυτά, όπως εσφαλμένως υπολαμβάνει η αναιρεσείουσα, αλλά η απόδειξη της εικονικότητας αυτών και, συνακόλουθα, η αποκάλυψη της απόκρυψης εισοδήματος εκ μέρους της αναιρεσείουσας, η εικονικότητα δε των τιμολογίων προέκυψε μεταγενεστέρως, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε κατ' εντολήν άλλης υπηρεσίας, και όχι από την αρμόδια για την αναιρεσείουσα Δ.Ο.Υ.».

Επειδή, από έλεγχο που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε Περιφερειακής Δ/σης Αττικής σε στοιχεία τρίτης επιχείρησης, στοιχειοθετήθηκε η εικονικότητα των τιμολογίων που έλαβε η προσφεύγουσα κατά τις διαχειριστικές περιόδους 01-01/31-12-2007 και 01-01/31-12-2008 από την εκδότρια των φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «....., με Α.Φ.Μ.», αυτά συνιστούν συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία. Η δε περιέλευση αυτών στην αρμόδια φορολογική αρχή έγινε μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής βάσει του με αρ./26-10-2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του ν. 3888/2010, με την από 18-9-2012 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε Περιφερειακής Δ/σης Αττικής. Συνεπώς είναι νόμιμος ο φορολογικός έλεγχος (επανέλεγχος) σε χρήσεις περαιωθείσες βάσει των διατάξεων του Ν. 3888/2010, όταν συντρέχουν οι οριζόμενοι από τις διατάξεις του άρθ. 68 παρ. 2 του Ν. 2238/94 και την ΠΟΛ.1100/10-4-2001, λόγοι που στην προκειμένη περίπτωση οι λόγοι αυτοί αφορούν σε διαπιστωθείσες παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων που αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία βάσει των οποίων είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών πράξεων, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 9 του ν.3888/2010, «Διαδικασία περαίωσης» ορίστηκε ότι: **«παρ. 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 παρ. 2 του άρθ. 68 του Κ.Φ.Ε. και της παρ. 3 του άρθ. 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.»**

Στην συνέχεια εκδόθηκε η **ΠΟΛ. 1019/28-1-2011** με την οποία καθορίστηκε ότι: «

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

εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Με την αποδοχή του παραπάνω Σημειώματος ο επιτηδευματίας δύναται κατόπιν σχετικής αίτησής του να ζητήσει την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 11 του Ν. 3888/2010, καθώς και του δεύτερου εδαφίου των παραγράφων 5 και 6 της απόφασης ΠΟΛ. 1138/2010. Η επίλυση της διαφοράς κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο διενεργείται ταυτόχρονα με την αποδοχή του πιο πάνω Σημειώματος ή το αργότερο εντός πέντε (5) ημερών από την αποδοχή του. Σε περίπτωση που τα ως άνω επιβαρυντικά στοιχεία αφορούν οικονομικό έτος αρμοδιότητας άλλης Δ.Ο.Υ., η Δ.Ο.Υ. αυτή διαβιβάζει τα εν λόγω επιβαρυντικά στοιχεία μαζί με την τυχόν συνταχθείσα από άλλη υπηρεσία σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, η οποία εφόσον δεν υφίσταται σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. συντάσσει την έκθεση αυτή στο πλαίσιο διενεργούμενου σχετικού ελέγχου Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις για τις προκύπτουσες παραβάσεις και εκδίδει τις οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, για τις οποίες περαιτέρω έχουν επίσης εφαρμογή τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια. Τα ανωτέρω οριζόμενα ως προς την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, έχουν εφαρμογή και για τις τυχόν παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα αναφερόμενα στα προηγούμενα εδάφια επιβαρυντικά στοιχεία και δεν περιλαμβάνονται σε αυτές που αναφέρονται στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του Ν. 3888/2010. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον από τα ανωτέρω επιβαρυντικά στοιχεία δεν προκύπτουν άλλες παραβάσεις από αυτές που αναφέρονται στις ως άνω παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του Ν. 3888/2010 ή άλλοι επιβαρυντικοί λόγοι ώστε να εκδοθεί Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, η επίλυση της διαφοράς διενεργείται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής απόφασης επιβολής προστίμου μαζί με την οικεία έκθεση ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, διαφορετικά έχουν πλέον εφαρμογή οι ισχύουσες διατάξεις...

9.....10. Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζόμενων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Επί αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος για ορισμένα μόνο από τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα προαναφερόμενα επιβαρυντικά στοιχεία, με τους όρους και τους περιορισμούς των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 5 του Ν. 3888/2010, τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν ανάλογη εφαρμογή για τα οικονομικά έτη για τα οποία το παραπάνω Σημείωμα δεν γίνεται αποδεκτό. Στις περιπτώσεις των προηγούμενων εδαφίων, σε ότι

αφορά τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. που εκδίδονται και κοινοποιούνται κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 της παρούσας, έχουν επίσης εφαρμογή ως προς τις περαιτέρω διαδικασίες οι ισχύουσες διατάξεις.

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

Επειδή, με την ΠΟΛ 1035/21-2-2011 ορίζεται ότι : «1.....

2. Για τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που για οποιοδήποτε λόγο δεν ήταν διαθέσιμα κατά την 13/10/2010 στη Γ.Γ.Π.Σ. (σχετ. η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1137/2010, παρ. 2) και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων από τη Γ.Γ.Π.Σ., αλλά υφίσταντο ήδη της αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και στα Ελεγκτικά Κέντρα κατά την ίδια ημερομηνία, δεν θα εκδίδονται αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. στο πλαίσιο της διαδικασίας έκδοσης του προβλεπόμενου σχετικού Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010 και την απόφαση ΠΟΛ. 1019/28.1.2011, ούτε και σε περίπτωση μη αποδοχής του εν λόγω Σημειώματος, για λόγους ίσης μεταχείρισης με της περιπτώσεις επιβαρυντικών στοιχείων που ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια πιο πάνω ημερομηνία και λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων. Τα προαναφερόμενα επιβαρυντικά στοιχεία λαμβάνονται βεβαίως σε κάθε περίπτωση υπόψη για την έκδοση του ως άνω Συμπληρωματικού Σημειώματος σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση.

Ευνόητο είναι ότι σε τις λοιπές περιπτώσεις επιβαρυντικών εν γένει συμπληρωματικών στοιχείων κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010, τα οποία περιέρχονται της Δ.Ο.Υ. μετά την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, θα εκδίδονται σε κάθε περίπτωση οι σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων πριν από την έκδοση του οικείου Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος και θα ακολουθείται γενικώς η οριζόμενη από την πιο πάνω απόφαση (σχετ. η παρ. 8 αυτής) διαδικασία. Τα ίδια ισχύουν και για επιβαρυντικά συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν της Δ.Ο.Υ. από 13 Οκτωβρίου 2010 μέχρι την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, προκειμένου για Εκκαθαριστικά Σημειώματα που εκδόθηκαν από τη Γ.Γ.Π.Σ.....»

Επειδή, το με αρ./2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3888/2010 για τις διαχειριστικές περιόδους 01-01/31-12-2007, 01-01/31-12-2008 και 01-01/31-12-2009, το οποίο απεδέχθη η προσφεύγουσα, εκδόθηκε στις 26-10-2010 και καθώς στην υπό κρίση υπόθεση, τα νέα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής με την από 18-9-2012 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. – Περιφερειακή Δ/ση Αττικής, νομίμως, βάσει των ως άνω αναφερομένων, εκδόθηκαν οι σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ.

και το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα με αρ./2010, το οποίο όμως δεν απεδέχθη η προσφεύγουσα.

Επειδή, σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της ΠΟΛ 1019/28-1-2011, έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε, οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 της ίδιας ΠΟΛ., ορθώς διενεργήθη από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. επανέλεγχος για τις διαχ/κές περιόδους 01-01/31-12-2007 και 01-01/31-12-2008.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97 ... « *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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή...* ».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται αφενός, ότι ενήργησε με καλή πίστη και αφετέρου ότι δεν διαπιστώθηκε από τον έλεγχο η ύπαρξη δόλου και γνώσης της περί της εικονικότητας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων. Η δε ασυνεπής φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των φορολογικών στοιχείων, ο οποίος είναι υπαρκτό φορολογικά πρόσωπο, δεν αποτελούν αποδείξεις ανυπαρξίας της συναλλαγής.

Επειδή σύμφωνα με τις διευκρινίσεις της ΠΟΛ 1249/2013 για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης γ' (ββ'), της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, προϋπόθεση του τεκμηρίου της καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη αποτελεί η κατάθεση στην Φορολογική αρχή των σχετικών με το εικονικό στοιχείο παραστατικών που αποδεικνύουν ότι η αξία του στοιχείου έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων. Εφόσον ο λήπτης του εικονικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη καταθέσει στη Φορολογική αρχή τα σχετικά παραστατικά τότε μόνο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σ' αυτόν. Η φορολογική αρχή, που έχει το βάρος αποδείξεως της εικονικότητας, βαρύνεται με την απόδειξη της ανυπαρξίας του φερομένου ως εκδότη των τιμολογίων, η δε λήπτρια φέρει το βάρος αποδείξεως της καλής της πίστης ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ΣτΕ 394/2013).

Επειδή με την ΣτΕ 116/2013, κρίθηκαν τα εξής: « *Όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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), 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).»

Επειδή με την υπ' αριθ. 1404/29-10-2015 απόφαση του ΣτΕ, κρίθηκαν τα εξής: «Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει 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. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν 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 προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία των αντίστοιχων συναλλαγών και ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστεως της προσφεύγουσας, ούτε κατ' επέκταση, απαιτείται να αποδειχθεί από τη φορολογική αρχή η κακοπιστία αυτής. Στην μη προσκόμιση εξάλλου από τους αντισυμβαλλόμενους φορολογικών στοιχείων αποδεικνυόντων την πραγματοποίηση των αντίστοιχων συναλλαγών, στηρίχθηκε επίσης η εκτίμηση της φορολογικής διοικήσεως (ΣτΕ 116/2013). Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη ύπαρξης δόλου και γνώσης της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων, δεν ευσταθούν.

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της πλήρους ανυπαρξίας των συναλλαγών, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης καθώς οι συναλλαγές, για τις οποίες είχαν εκδοθεί τα κριθέντα ως εικονικά τιμολόγια, ήταν ανύπαρκτες, αφού ο φερόμενος ως εκδότης τους δεν είχε αναπτύξει πραγματική επαγγελματική δραστηριότητα και, ως εκ τούτου, δεν ήταν σε θέση να παρέχει στην προσφεύγουσα οποιουδήποτε είδους υπηρεσίες, δεδομένου, μάλιστα, ότι δεν διέθετε επαγγελματική εγκατάσταση ούτε κατάλληλο εξοπλισμό ούτε αγόρασε ποτέ τις ποσότητες των εμπορευμάτων που φέρεται ότι πούλησε. Η εκδότηρια επιχείρηση ουδέποτε απέκτησε πραγματική υπόσταση και οντότητα και ήταν μεν φορολογικώς υπαρκτή αλλά

συναλλακτικά ανύπαρκτη (ΣτΕ 116/2013). Τα ληφθέντα τιμολόγια χρησιμοποιήθηκαν προκειμένου να διαμορφωθούν τα οικονομικά δεδομένα της επιχείρησης, για την αποφυγή καταβολής φόρων αυξάνοντας τις αγορές και τις δαπάνες της κατά την χρήση αυτή. Επίσης, η Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης αναφέρει στην συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, ότι από την προκαταρκτική έρευνα του Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής αποδείχθηκε ότι η εκδότρια των φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «....., με Α.Φ.Μ.» εξέδιδε κατ' εξακολούθηση στις χρήσεις 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 & 2008 εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές και ότι τελούσε σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη, πλην όμως δεν προσκόμισε στον έλεγχο ούτε κατά την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής, κανένα στοιχείο που να ανατρέπει τις εις βάρος της διαπιστώσεις και ειδικότερα (σύμφωνα και με την ΠΟΛ 1249/2013) παραστατικά που να αποδεικνύουν ότι η αξία των φορολογικών στοιχείων έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων, προκειμένου ν' αποδείξει τους ισχυρισμούς της, και για τον λόγο αυτό απορρίπτονται.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι μη νόμιμος ο χαρακτηρισμός των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου της Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής της για την διενέργεια επανελέγχου στις ως άνω χρήσεις κατόπιν της με αρ πρωτ. /19-10-2015 πρόσκλησης, παρά μόνο τις ΑΠΔ (αναλυτική περιοδική δήλωση) και τα παραστατικά καταβολής των ασφαλιστικών εισφορών στο ΙΚΑ για τα έτη 2007 και 2008, τα βιβλία και στοιχεία αυτής κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων της παρ. 4 του αρθ. 30 του ΠΔ 186/1992.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθ. 12 του Ν. 3888/2010 ορίζεται ότι: «Αν περαιωθούν όλες οι υπαγόμενες ανέλεγκτες χρήσεις και οι χρήσεις που αφορούν υποθέσεις των παραγράφων 1 και 2, καθώς και όλα τα εκκρεμή προσωρινά φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις ή οι αποφάσεις επιβολής προστίμου και εξοφληθεί η συνολική οφειλή που προκύπτει βάσει του Εκκαθαριστικού Σημειώματος και των οικείων πρακτικών συμβιβασμού, αντίστοιχα, αίρεται η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων κατά το άρθρο 21 του Κ.Β.Σ. όσον αφορά τις περαιωθείσες χρήσεις μέχρι τη χρήση 2005, από την ημερομηνία εξόφλησης του συνόλου των σχετικών ποσών.....». Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις η προσφεύγουσα όφειλε να διαφυλάξει και να επιδείξει στον έλεγχο τα ζητηθέντα κατόπιν προσκλήσεως του ελέγχου βιβλία και στοιχεία των χρήσεων 2007 και 2008.

Επειδή στη σελίδα 29 της έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ αναφέρεται ότι :

«Κρίνουμε τα βιβλία της ελεγχόμενης ως επαρκή, και ακριβή ως προς το σκέλος των εσόδων, και προσδιορίζουμε δια λογιστικού προσδιορισμού τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. χρήσεων 2007 και 2008 αφαιρώντας από τον εκπεσθέντα φόρο των εισροών, το φόρο που

παρανόμως εξέπεσε η ελεγχόμενη - λήπτρια των εικονικών στοιχείων εκδόσεως «.....» με Α.Φ.Μ.:και στην σελίδα 28 ότι:

«Τα ληφθέντα εικονικά στοιχεία εκδότη «.....» με Α.Φ.Μ.: (των οποίων η εικονικότητα δεν αμφισβητήθηκε) δεν εκπίπτουν ως προς τον Φ.Π.Α. διότι, για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ απαιτείται να έχει εκδοθεί νόμιμο δικαιολογητικό, υπό την έννοια ότι πρέπει να έχει εκδοθεί νομότυπα, ήτοι αφενός μεν να προβλέπεται από τις οικείες διατάξεις και αφετέρου να φέρει όλα τα στοιχεία που κατά νόμο απαιτούνται (πρβλ ΣΤΕ 4566/2014, ΣΤΕ 1512/2013, ΣΤΕ 483/2012, ΣΤΕ 753/2012, ΣΤΕ 327/2000, ΣΤΕ 4033/1999, ΣΤΕ 806/1998, ΣΤΕ 3990/1998, ΣΤΕ 2329/1997, ΣΤΕ 3509/1994, ΣΤΕ 6004/1996, ΣΤΕ 4786/1996 κ.ά.)».

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας προβάλλεται αβάσιμα, καθώς τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής της επιχείρησης κρίθηκαν από τον έλεγχο «ως επαρκή, και ακριβή», τα δε αποτελέσματα των ως άνω χρήσεων προσδιορίστηκαν ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ και όχι εξωλογιστικά.

Επειδή με την υπ' αριθ./2018 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, έγινε δεκτό ότι στοιχειοθετούνται οι παραβάσεις της λήψης των εικονικών στοιχείων από την προσφεύγουσα καθώς και ότι δεν τίθεται ζήτημα «καλής πίστης», διότι ο εκδότης των τιμολογίων ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτος και απορρίφθηκαν οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας.

Όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι μη νομίμως η φορολογική αρχή προσδιόρισε τα αποτελέσματα των κρινόμενων χρήσεων εξωλογιστικά, αυτός έγινε δεκτός από την Δ.Ο.Υ. και σε συμμόρφωση με το διατακτικό της απόφασης αυτής, ο έλεγχος προέβη σε επανάληψη διαδικασίας και προσδιόρισε τα αποτελέσματα λογιστικά. Επίσης τα προβλεπόμενα πρόστιμα επιβλήθηκαν βάσει των ευνοϊκότερων διατάξεων της **παρ. 1 του άρθ. 79 του ν. 4472/2017**, σύμφωνα με τις οποίες: « 1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α'179) και της περίπτωσης δ' της **παρ. 2 του άρθρου 55** του ν. 4174/2013 (Α'170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.».

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι πράξεις είναι άκυρες ως ανατιολόγητες, απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς οι εκθέσεις ελέγχου που αποτελούν και την αιτιολογία αυτών αναφέρουν με πληρότητα τα πραγματικά περιστατικά που εκτίμησε η φορολογική αρχή , σε συνδυασμό με τις νομοθετικές διατάξεις που κρίθηκαν εφαρμοστέες και δικαιολογούν την έκδοσή τους (σχετ. σκέψη 15, της ως άνω με αρ./2018 Απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση των πράξεων σε συνέχεια της με αρ./2018 Απόφασης του 19^{ου} Τμήματος του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή για τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 5 του ν.2859/2000 και τις διατάξεις του άρθρου 137 παρ. 4 ν.4270/2014 (προϊσχύουσες άρθ. 87 ν.2362/1995) καθώς και τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 6 ν.2238/1994. Συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση ακυρωθέντων πράξεων δεν παραγράφεται πριν παρέλθει ένα (1) έτος από την κοινοποίηση στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. της δικαστικής απόφασης, εν προκειμένω της με αρ./2018 Απόφασης του 19^{ου} Τμήματος του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών η οποία έλαβε χώρα την 6-3-2019, **ήτοι δεν παραγράφεται πριν την 5-3-2020.**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 137 παρ. 4 ν.4270/2014 (και τις προϊσχύουσες άρθρου 87 ν.2362/1995) στις οποίες παραπέμπει η διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 57 του ν.2859/2000 προβλέπεται ότι «4. Σε περίπτωση δικαστικής αμφισβήτησης από οποιονδήποτε είτε του νόμιμου τίτλου γενικά της απαίτησης του Δημοσίου είτε της νομιμότητας της βεβαίωσης αυτής με στενή έννοια είτε της για οποιονδήποτε λόγο εγκυρότητας πράξης της αναγκαστικής εκτέλεσης προς είσπραξη απαίτησης του Δημοσίου (διοικητικής εκτέλεσης), η προβλεπόμενη παραγραφή της απαίτησης του Δημοσίου προς βεβαίωση (με ευρεία έννοια) ή προς είσπραξη της βεβαιωμένης απαίτησής του αναστέλλεται μέχρι την έκδοση επί της δικαστικής αυτής διένεξης τελεσίδικης δικαστικής απόφασης και δεν συμπληρώνεται σε κάθε περίπτωση πριν από την πάροδο ενός (1) έτους από την, με επιμέλεια των αντιδίκων του Δημοσίου, κοινοποίηση με δικαστικό επιμελητή στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή του Τελωνείου και τον Υπουργό Οικονομικών της τελεσίδικης δικαστικής απόφασης.».

Συνεπώς η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου διενέργειας επανελέγχου και έκδοσης καταλογιστικών πράξεων, σε εκτέλεση της με αρ./2018 Απόφασης του 19^{ου} Τμήματος του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, παρατάθηκε ένα έτος από την κοινοποίηση της απόφασης αυτής και ως εκ τούτου δεν τίθεται θέμα παραγραφής.

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται την με αριθ./2018 Απόφαση του Εφετείου Αθηνών (Δ'Τριμελές Κακουργημάτων) με την οποία κηρύχθηκε αθώα του αδικήματος της λήψης εικονικών στοιχείων για τις χρήσεις 2007 και 2008. Σύμφωνα με την σκέψη 16 της με αριθ./2018 απόφασης του Διοικ. Εφ. Αθ. η προσφεύγουσα απαλλάχθηκε λόγω διοικητικής περαίωσης (σχετ. η από 01-02-2016 απόφαση της Γενικής Γραμμ. Δημ. Εσόδων – Δ.Ο.Υ. ΙΓ'Αθηνών) ήτοι κλογω διαγραφής των προστίμων Κ.Β.Σ. που επιβλήθηκαν σε βάρος της.

Επειδή πέραν των ανωτέρω αναφερομένων, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 24-02-2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου/24-03-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ κατά των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση– καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007

Η υπ' αρ./2020 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997- άρθρου 79 ν.4472/2017)	11.308,80 €
Η υπ' αρ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., πλέον προστίμου άρθρου 58 ^α ν. 4174/2013 και τόκου άρθρου 53 ν. 4174/2013	45.424,56 €

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2008

Η υπ' αρ./2020 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997- άρθρου 79 ν.4472/2017)	4.939,05 €
Η υπ' αρ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., πλέον προστίμου άρθρου 58 ^α ν. 4174/2013 και τόκου άρθρου 53 ν. 4174/2013	20.153,30 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
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.