



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 04/ 09/ 2020

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

δ. της Α 1122/31-05-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.(Β 2088).

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 «Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 24/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση " " με ΑΦΜ, που έχει έδρα στον - κατά:

-Της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5 ν. 4337/2015) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Αγίου Νικολάου, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου της οποίας ζητείται η ακύρωση.

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 24/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση “.....” με ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με τις υπ' αριθ. Α.Β.Μ. /..... και Α.Β.Μ. /....., παραγγελίες της Εισαγγελίας Πρωτοδικών, ζητήθηκε από τη Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας, η διενέργεια φορολογικού ελέγχου στην επιχείρηση «.....», με έδρα στην του Ν. και με Α.Φ.Μ. και στην ατομική επιχείρηση «..... του» με έδρα την και Α.Φ.Μ. αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου αντίστοιχα.

Κατόπιν των ενεργειών της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, διαβιβάστηκαν από την εν λόγω Υπηρεσία στην Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου τα παρακάτω έγγραφα: α) το με αριθ. πρωτ. /..... /..... και το από 09/04/2019 έγγραφο της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, με θέμα «Αποστολή Προκαταρκτικής Εξέτασης», β) η από 23/03/2019 Έκθεση Πεπραγμένων - Διαπιστώσεων της ίδια υπηρεσίας, γ) το από 06/12/2013 Έγγραφο Συνοπτικών Αποτελεσμάτων Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., δ) το υπ' αριθ. /2013 και από 04-12-2013 Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου Σ.Δ.Ο.Ε., ε) το υπ' αριθ. /2013 και από 04-12-2013 Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου Σ.Δ.Ο.Ε., και στ) η υπ' αριθ. /2013 και από 04-12-2013 Έκθεσης Κατάσχεσης Βιβλίων και Στοιχείων του Σ.Δ.Ο.Ε.

Συνεπεία των παραπάνω εγγράφων, εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου εντολή ελέγχου για την επιχείρηση «.....». Παράλληλα, το τμήμα Φορολογικής Αστυνόμευσης της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας του Υπουργείου Προστασίας του Πολίτη με το με αριθ. πρωτοκόλλου /..... /..... /..... /2019 έγγραφο του, συνοδευόμενο από την από 28-03-2019 έκθεση Πεπραγμένων - Διαπιστώσεων της ανωτέρω Υπηρεσίας καθώς και τα επισυναπτόμενα Υ.Σ.Ε. με αριθ. -..... /2013 του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Π.Δ. Κρήτης, γνωστοποίησε στην Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου ότι στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων του και κατόπιν της με αριθ. Α.Β.Μ. /..... παραγγελίας της Εισαγγελίας

Πρωτοδικών της ζητήθηκε η περαίωση του φορολογικού ελέγχου. Τα ανωτέρω αποτελούν συνέχεια του με αριθ. Πρωτ. /2017 εγγράφου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου, κατόπιν του

από 29-06-2013 εγγράφου συνοπτικών αποτελεσμάτων ελέγχου που αφορά την ατομική επιχείρηση «..... του», με ΑΦΜ και με έδρα την αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, για την οποία εκδόθηκε εντολή ελέγχου από την Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου.

Κατόπιν τούτων, η Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου τα με αριθ. πρωτ./2019 και/2019 Πληροφοριακά Δελτία με τα οποία της γνωστοποιεί ότι στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων της, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος α) για τις διαχειριστικές περιόδους 2006 - 2008 για την επιχείρηση «.....» και β) για τις διαχειριστικές περιόδους 2007 - 2008 για την ατομική επιχείρηση «..... του» αντίστοιχα. Από τον φορολογικό έλεγχο προέκυψε ότι οι ως άνω επιχειρήσεις εξέδωσαν εικονικά φορολογικά στοιχεία, προς την επιχείρηση «.....».

Συγκεκριμένα:

α) η ατομική επιχείρηση «..... του» με Α.Φ.Μ. εξέδωσε για τη χρήση 2008 τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 335.505,00€ πλέον ΦΠΑ 63.728,90€, προς την επιχείρηση «.....» Α.Φ.Μ.

β) η επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ., εξέδωσε για τη χρήση 2008 εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 75.970,00€ πλέον Φ.Π.Α. 14.244,30€, προς την επιχείρηση «.....» Α.Φ.Μ.

Β. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, διενήργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2006-31/12/2008 με την υπ' αριθ./2019 εντολή ελέγχου της προϊσταμένης της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ., δεδομένου ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε ήδη περαιώσει με το υπ' αριθ./...../2010 σημείωμα του Ν. 3888/2010 για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την ελέγκτρια, λαμβάνοντας υπόψη αφενός τα ανωτέρω Δελτία Πληροφοριών και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε με αριθμό πρωτ./2019 συστημένη επιστολή από τα ΕΛΤΑ (RE GR) στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση της προσφεύγουσας επιχείρησης (..... -..... -.....-TK....., όπου και παρελήφθη) το υπ' αριθ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013 μαζί με την αντίστοιχη Προσωρινή Πράξη.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα, επιχείρηση δεν υπέβαλε εγγράφως απόψεις.

Εν συνεχεία ο έλεγχος εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στην από 19-12-2019

Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΚΒΣ (επί εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/1992), με

βάση την οποία η προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ Αγίου Νικολάου εξέδωσε την κατωτέρω προσβαλλόμενη Πράξη:

-Την υπ' αριθμ...../2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 164.590,00€ (411.475,00€χ 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, **α)** τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής και συγκεκριμένα, το Τ.Π.Υ. Νο/2008 καθαρής αξίας 35.535,00€, το Τ.Π.Υ. Νο/2008 καθαρής αξίας 96.480,00€, το Τ.Π.Υ. Νο/2008 καθαρής αξίας 78.090,00€, το Τ.Π.Υ. Νο/2008 καθαρής αξίας 125.400,00€, ήτοι συνολική καθαρή αξία 335.505,00€, εκδόσεως από την ατομική επιχείρηση "..... του με ΑΦΜ και **β)** εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής, και συγκεκριμένα, το ΔΑ-Τ. Νο...../2008 καθαρής αξίας 8.330,00€, το ΔΑ-Τ. Νο...../2008 καθαρής αξίας 8.330,00€, το ΔΑ-Τ. Νο...../2008 καθαρής αξίας 8.330,00€, το ΔΑ-Τ. Νο...../2008 καθαρής αξίας 8.330,00€, το ΔΑ-Τ. Νο...../2008 καθαρής αξίας 8.330,00€, το ΔΑ-Τ. Νο...../2008 καθαρής αξίας 8.330,00€, το ΔΑ-Τ. Νο...../2008 καθαρής αξίας 8.330,00€, το ΔΑ-Τ. Νο...../2008 καθαρής αξίας 8.330,00€, ήτοι συνολική καθαρή αξία 75.970,00€, εκδόσεως από την επιχείρηση "..... με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 & 18§§1, 9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 και 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.

Με την αρ. πρωτ./2020 ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα επιχείρηση ζητά την ακύρωση της παραπάνω Οριστικής Πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης για την κρινόμενη χρήση και δεν υφίστανται νέα συμπληρωματικά στοιχεία.

- Οι συναλλαγές που εμφανίζονται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία έχουν εκτελεσθεί και τόσο οι εκδότες όσο και η προσφεύγουσα εταιρεία είναι υπαρκτά φορολογικά πρόσωπα. Για τις συγκεκριμένες συναλλαγές ενήργησε απολύτως καλή τη πίστει και συνεπώς βάσει αυτού δεν στοιχειοθετείται η παράβαση της λήψης εικονικών στοιχείων.

- Όλες οι επίδικες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν στο σύνολό τους εντός των ξενοδοχειακών συγκροτημάτων «.....» στο Προς επίρρωση αυτού επικαλείται και την μαρτυρία των ιδιοκτητών του ξενοδοχειακού συγκροτήματος.

- Η προσβαλλόμενη πράξη είναι αόριστη καθώς δεν προσδιορίζεται με τρόπο σαφή και εμπεριστατωμένο η εικονικότητα των συναλλαγών.

-Με την υπ' αριθμ...../2017 αμετάκλητη Απόφαση του Μονομελούς Εφετείου Ανατολικής απαλλάχθηκε της κατηγορίας της δήθεν λήψης εικονικών τιμολογίων εκδοθέντων από τον

..... τα οποία αφορούσαν τα ίδια τεχνικά έργα στα οποία εδράζει η ελεγκτική αρχή και την προσβαλλόμενη πράξη.

-Παράβαση του δικαιώματος ακρόασης, σύμφωνα με το άρθρο 28 ν.4174/2013.

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχυουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

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 περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151)**, ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...»

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 καταχώριζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος **ΣΤΕ 2122/2012**.

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 προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου λόγω αρμοδιότητας, τα με αριθ. πρωτ./2019 και/2019 Πληροφοριακά Δελτία της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, τα οποία αφορούσαν την χρήση 2008 η οποία είχε περαιωθεί με το σημείωμα περαίωσης 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 ΚΒΣ και λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2008 στις 31-12-2019 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραγραφής για την κρινόμενη πράξη χρήσεως 2008 απορρίπτεται.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013**, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 40 του ν.4410/2016:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή της ως άνω διάταξης κοινοποίησε με αριθμό πρωτ./2019 συστημένη επιστολή από τα ΕΛΤΑ (RE GR) στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση της προσφεύγουσας επιχείρησης (..... -..... -.....- TK, όπου και παρελήφθη) το υπ' αριθ......./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 &62 του Ν. 4174/2013 μαζί με την αντίστοιχη Προσωρινή Πράξη, με το οποίο της γνωστοποίησε τις διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και την καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να διατυπώσει τις απόψεις της.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν απάντησε και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της ότι η φορολογική αρχή δεν της κοινοποίησε νομίμως και εμπροθέσμως το σημείωμα διαπιστώσεων και την προσωρινή πράξη είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλήρως αιτιολογημένη, καθόσον, με τα αριθ. πρωτ./2019 και/2019 Πληροφοριακά Δελτία της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου και με την από 19-12-2019 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΚΒΣ (επί εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/1992) της Δ.Ο.Υ Αγίου Νικολάου, αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου στην Πράξη Επιβολής

Προστίμου περιέχεται στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία της .(ΣΤΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001). Επιπλέον, πλην της μνείας των παραβάσεων και των επιβαλλόμενων γι' αυτές πρόστιμα, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της κάθε πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. ΣΤΕ 5339/1995, ΣΤΕ

1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣΤΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣΤΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218.

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της κάθε πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012), η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993), στην κάθε πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται οι παραβάσεις και τα πρόστιμα, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτή (ΣΤΕ 962/2012), και επομένως οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας επιχείρησης απορρίπτονται, καθόσον η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων.

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 σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».*

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

Επειδή, 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 συναλλακτικός

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 επιχείρηση δεν προσκομίζει στοιχεία, που να αποδεικνύει 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, 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 πραγματοποίησής 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 προκειμένη περίπτωση, στα με αριθ. πρωτ. /2019 και /2019 Πληροφοριακά Δελτία της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου και στην από 19-12-2019 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΚΒΣ (επί εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/1992) της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου για τους εκδότες “ του” με ΑΦΜ και “” με ΑΦΜ, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

« **Α.** Από το πληροφοριακό δελτίο (αριθ. πρωτ. /2019) της ΔΟΥ Ρεθύμνου σχετικά με τον έλεγχο της ατομικής επιχείρησης «..... του» με ΑΦΜ αρμοδιότητάς τους, προκύπτουν τα παρακάτω πραγματικά γεγονότα:

Από την Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας και την Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου διενεργήθηκαν οι παρακάτω ελεγκτικές επαληθεύσεις:

Το τμήμα Φορολογικής Αστυνόμευσης της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας του Υπουργείου Προστασίας του Πολίτη με το με αριθ. πρωτοκόλλου/...../...../..... έγγραφό του, συνοδευόμενο από τις από 23/03/2019 και 28.03.2019 εκθέσεις Πεπραγμένων - Διαπιστώσεων της ανωτέρω Υπηρεσίας καθώς και τα επισυναπτόμενα Υ.Σ.Ε. με αριθ. &/2013 και &/2013 του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Π.Δ. Κρήτης γνωστοποίησε στην Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου ότι στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων του και κατόπιν της με αριθ. Α.Β.Μ./..... παραγγελία της Εισαγγελίας Πρωτοδικών, της ζητήθηκε η περαίωση του φορολογικού ελέγχου. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου κατόπιν προσκλήσεως με συστημένη επιστολή με την με αριθμό/2019 εντολή ελέγχου διαπιστώθηκε ότι:

- Η με αριθμό/...../...../..... Πράξη Θεώρησης, Μηνιαία Κατάσταση, Βιβλίου Εσόδων - Εξόδων της επιχείρησης (103 σελ.) για την χρονική περίοδο 1994 - 2008 που προσκομίστηκε δεν είχε ενημερωθεί για τα ελεγχόμενα έτη
- Οι δηλώσεις ΦΠΑ εκκαθαριστική και περιοδικές για τις χρήσεις 2007 και 2008, ήταν όλες μηδενικές.
- Στις δηλώσεις Εισοδήματος (Ε1,Ε2) για τα οικονομικά έτη 2008 και 2009, δεν είχε συμπεριληφθεί κανένα ποσό από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Επίσης ο έλεγχος προχώρησε μέσω του συστήματος taxis σε έλεγχο στις υποβληθείσες Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών-Προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) των ληπτών που αναφέρονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία έχουν δηλωθεί στις υποβληθείσες Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών-Προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) από τους λήπτες των φορολογικών στοιχείων.

Η επιχείρηση για τα ελεγχόμενα έτη δεν έχει υποβάλει, όπως ήταν υποχρεωμένη από το νόμο Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών –Προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ 185/1992(ΚΒΣ) αλλά ούτε Ε3.

Για τη χρήση 2008 η επιχείρηση - όπως προκύπτει από το σύστημα taxis δεν έχει πραγματοποιήσει καμία αγορά από κάποιον επιτηδευματία

Επιπλέον στον παρόντα έλεγχο δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο για συναλλαγές της επιχείρησης κατά τα ελεγχόμενα έτη ούτε τρόπος και τα αποδεικτικά πληρωμής των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων (επιταγές, τραπεζικές καταθέσεις κ.λπ.), σχετιζόμενα δελτία αποστολής, φορτωτικές, ημερολόγια μεταφοράς και ζυγολόγια εφόσον τηρούνταν ή έτερο στοιχείο που να σχετίζεται με την πραγματοποίηση των ως άνω ελεγχόμενων συναλλαγών. Εδώ πρέπει να επισημανθεί ότι για την πραγματοποίηση των εργασιών (κτίσιμο τούβλων, σοβάδες, πλακίδια κ.λπ.) που περιγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία απαιτείται από την επιχείρηση η αγορά υλικών οι οποίες δεν προσκομίστηκαν στον παρόντα έλεγχο ούτε υπάρχουν καταχωρημένες στο σύστημα taxis της Υπηρεσίας μας από δηλώσεις τρίτων.

Τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία που χαρακτηρίστηκαν ως εικονικά ανέρχονται σε καθαρή αξία 579.630,00€ πλέον ΦΠΑ 110.112,55 €.

Σύμφωνα με τη Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου η εικονικότητα των παραπάνω εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων προκύπτει τόσο από το με αριθ. πρωτοκόλλου/...../2019 έγγραφο του τμήματος Φορολογικής Αστυνόμευσης της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας του Υπουργείου Προστασίας του Πολίτη, όσο και από τις διαπιστώσεις ελέγχου της ίδιας της ΔΟΥ Ρεθύμνου.

Συγκεκριμένα σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της ΔΟΥ Ρεθύμνου

«Κατόπιν των ανωτέρω και σύμφωνα με:

α) Τις διατάξεις των άρθρων 68§2 & 84 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.),

β) Το με αριθ. πρωτ./...../2019 έγγραφο του τμήματος Φορολογικής Αστυνόμευσης της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας του Υπουργείου Προστασίας του Πολίτη καθώς και τα έγγραφα που τον συνοδεύουν.

γ) το ότι η επιχείρηση δεν προσκόμισε στον παρόντα έλεγχο στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των συναλλαγών μεταξύ των προσώπων που αναγράφονται στα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία, προκύπτει ότι η επιχείρηση «..... του» με Α.Φ.Μ. εξέδωσε για τη χρήση 2008 τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής και συγκεκριμένα, το Τ.Π.Υ. Νο/2008 καθαρής αξίας 35.535,00€, το Τ.Π.Υ. Νο/2008 καθαρής αξίας 96.480,00€, το Τ.Π.Υ. Νο/2008 καθαρής αξίας 78.090,00€, το Τ.Π.Υ. Νο/2008 καθαρής αξίας 125.400,00€, ήτοι συνολική καθαρή αξία 335.505,00€, προς την επιχείρηση «.....» Α.Φ.Μ. και αντικείμενο εργασιών «ΑΓΟΡΑΠΩΛΗΣΙΑ ΙΔΙΟΚΤΗΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ».

Τα φορολογικά αυτά στοιχεία δεν έχουν καταχωρηθεί από την επιχείρηση στα βιβλίο εσόδων-εξόδων το οποίο προσκομίστηκε».

Ως προς της λήπτρια επιχείρηση `` ..... `` με ΑΦΜ αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου βάσει ελέγχου προκύπτει ότι έλαβε τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής και συγκεκριμένα, το Τ.Π.Υ. Νο/2008 καθαρής αξίας 35.535,00€, το Τ.Π.Υ. Νο/2008 καθαρής αξίας 96.480,00€, το Τ.Π.Υ. Νο/2008 καθαρής αξίας 78.090,00€, το Τ.Π.Υ. Νο/2008 καθαρής αξίας 125.400,00€, ήτοι συνολική καθαρή αξία 335.505,00€.

Β. Από το πληροφοριακό δελτίο (αριθ. πρωτ./2019) της ΔΟΥ Ρεθύμνου σχετικά με τον έλεγχο της ατομικής επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ αρμοδιότητας τους, προκύπτουν τα παρακάτω πραγματικά γεγονότα:

Κατόπιν των ενεργειών της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας διαβιβάστηκαν στη ΔΟΥ Ρεθύμνου από την εν λόγω Υπηρεσία (με αριθμό εισερχόμενου πρωτοκόλλου/2019) τα παρακάτω έγγραφα:

α) Το με αριθ. πρωτ./...../..... και ημερομηνία 09/04/2019 έγγραφο της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, με θέμα «Αποστολή Προκαταρκτικής Εξέτασης», β) Η με ημερομηνία 23/03/2019 Έκθεση Πεπραγμένων - Διαπιστώσεων της ίδια υπηρεσίας, γ) Το από 06/12/2013 Έγγραφο Συνοπτικών Αποτελεσμάτων Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., δ) Το υπ' αριθ./2013 και από 04-12-2013 Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου Σ.Δ.Ο.Ε., ε) Το υπ' αριθ./2013 και από 04-12-2013 Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου Σ.Δ.Ο.Ε., και στ) Η υπ' αριθ./2013 και από 04-12-2013 Έκθεσης Κατάσχεσης Βιβλίων και Στοιχείων του Σ.Δ.Ο.Ε.

Συνεπεία των παραπάνω εγγράφων εκδόθηκε η με αριθμό/2019 εντολή ελέγχου και με το με αριθμό πρωτ./19 αίτημα παροχής πληροφοριών-γνωστοποίησης της εντολής και από τον διενεργηθέντα έλεγχο στην επιχείρηση «.....» βάσει των προσκομισθέντων στοιχείων και των δελτίων πληροφοριών για τις χρήσεις 2006 - 2008 διαπίστωσε ότι:

Εκδόθηκαν τα παρακάτω εικονικά φορολογικά στοιχεία με λήπτη την επιχείρηση “.....” με Α.Φ.Μ..... αρμοδιότητα Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου.

Ημερομηνία	Αριθμός στοιχείου	Είδος Παραστατικού	Λήπτης	Περιγραφή	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία
15/8/2008		Δ.Α. - Τιμολόγιο	(Α.Φ.Μ.)	490 τμ Πλάκα Ακανόνιστη	8.330,00 €	1.582,70 €	9.912,70 €
15/8/2008		Δ.Α. - Τιμολόγιο		490 τμ Πλάκα Ακανόνιστη	8.330,00 €	1.582,70 €	9.912,70 €
18/8/2008		Δ.Α. - Τιμολόγιο		490 τμ Πλάκα Ακανόνιστη	8.330,00 €	1.582,70 €	9.912,70 €
19/8/2008		Δ.Α. - Τιμολόγιο		490 τμ Πλάκα Ακανόνιστη	8.330,00 €	1.582,70 €	9.912,70 €
20/8/2008		Δ.Α. - Τιμολόγιο		490 τμ Πλάκα Ακανόνιστη	8.330,00 €	1.582,70 €	9.912,70 €
23/9/2008		Δ.Α. - Τιμολόγιο		490 τμ Πλάκα Ακανόνιστη	8.330,00 €	1.582,70 €	9.912,70 €
24/9/2008		Δ.Α. - Τιμολόγιο		490 τμ Πλάκα Ακανόνιστη	8.330,00 €	1.582,70 €	9.912,70 €
27/9/2008		Δ.Α. - Τιμολόγιο		490 τμ Πλάκα Ακανόνιστη	8.830,00 €	1.582,70 €	9.912,70 €
28/9/2008		Δ.Α. - Τιμολόγιο		490 τμ Πλάκα Ακανόνιστη	8.830,00 €	1.582,70 €	9.912,70 €
ΣΥΝΟΛΑ					75.970,00€	14.244,30€	90.214,30€

Για τα παραπάνω εικονικά τιμολόγια η Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου επισημαίνει ότι:

-Τα ως άνω εκδοθέντα από την επιχείρηση, εικονικά τιμολόγια, διαπιστώθηκε ότι, δεν δηλώθηκαν (από την επιχείρηση αρμοδιότητας Ρεθύμνου) στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις των αντίστοιχων ετών,

- Σε κανένα εκ των ως άνω τιμολογίων, δεν γίνεται αναφορά σε κάποιο σχετικό συμφωνητικό (μεταξύ των δύο επιτηδευματιών).

-Σε ερώτηση, προς την εκπρόσωπο της επιχείρησης, αναφορικά με τον τρόπο εξόφλησης των ως άνω τιμολογίων, ο έλεγχος έλαβε την απάντηση ότι δεν υπάρχει κανένα σχετικό παραστατικό. Σημειώνεται πάντως ότι, η εξόφληση τιμολογίων τόσο μεγάλου ποσού, με μετρητά, είναι πέραν της συνήθους συναλλακτικής πρακτικής και ενισχύει την κρίση περί εικονικότητας των συγκεκριμένων συναλλαγών,

-Από αναζήτηση μέσω του Ο.Π.Σ. elenxis, για την επιχείρηση (Α.Φ.Μ.), διαπιστώθηκε ότι βαρύνεται με πρόστιμο λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ακόμα διαπιστώθηκαν και τα ακόλουθα για την επιχείρηση «.....»:

-Σύμφωνα με την με αριθμό πρωτοκόλλου/2019 απάντηση του Ι.Κ.Α. Ρεθύμνου (σε συνέχεια σχετικού αιτήματος Δ.Ο.Υ.), η οποία παρελήφθη από την Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, με αριθμό εισερχόμενου πρωτοκόλλου/2019, διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση, δεν απασχόλησε προσωπικό κατά τις χρήσεις 2007 και 2008.

-Η επιχείρηση, δεν υπέβαλλε κατά τις χρήσεις 2007 και 2008 Οριστικές Δηλώσεις Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών (Έντυπα Ε7) ούτε και Προσωρινές Δηλώσεις Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών.

-Η επιχείρηση, ουδέποτε υπέβαλλε Καταστάσεις Συμφωνητικών της παραγράφου 16 του άρθρου 8 του Ν.1882/1990 και κατέληξε στο παρακάτω πόρισμα:

Λαμβάνοντας υπόψη:

- α) τα όσα αναφέρονται στο με αριθ. πρωτ./...../..... και ημερομηνία 09/04/2019 έγγραφο της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, με θέμα «Αποστολή Προκαταρκτικής Εξέτασης»,
- β) τα όσα αναφέρονται στη με ημερομηνία 23/03/2019 Έκθεση Πεπραγμένων - Διαπιστώσεων της ίδια υπηρεσίας,
- γ) τις λοιπές διαπιστώσεις που αναφέρονται στην παρούσα έκθεση ελέγχου,
- δ) το γεγονός ότι, η επιχείρηση (σύμφωνα με τα στοιχεία που διαβιβάστηκαν από το τοπικό υποκατάστημα του ΙΚΑ Ρεθύμνου στον έλεγχο) δεν απασχόλησε προσωπικό, κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 2007 και 2008,
- ε) το γεγονός ότι, η επιχείρηση δεν υπέβαλλε δηλώσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών, κατά τις χρήσεις 2007 και 2008,
- στ) το γεγονός ότι, δεν βρέθηκαν κατατεθειμένα συμφωνητικά (καταστάσεις συμφωνητικών) μεταξύ της επιχείρησης και των αντισυμβαλλόμενων (που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια),
- ζ) το γεγονός ότι, οι εκδότες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων που έλαβε η επιχείρηση, δεν υπέβαλλαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2008 (που είναι το έτος στο οποίο εξέδωσαν φορολογικά στοιχεία προς την επιχείρηση),
- η) το γεγονός ότι, δεν προσκομίστηκαν παραστατικά εξόφλησης για τα επίμαχα ληφθέντα και εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία,

θ) το γεγονός ότι, τα επίμαχα ληφθέντα και εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, δεν καταχωρήθηκαν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις της επιχείρησης,

ΚΡΙΝΕΙ ΟΤΙ:

- Τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση, τα οποία αναφέρονται στην από 23/03/2019 Έκθεση Πεπραγμένων-Διαπιστώσεων της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, κρίνονται ως εικονικά. Μεταξύ των τιμολογίων περιλαμβάνονται και τιμολόγια με λήπτρια την επιχείρηση “.....” με ΑΦΜ

Συνεπώς με βάση τα ανωτέρω:

- Διαπιστώθηκε πως η επιχείρηση «.....» με έδρα στην του Ν. και με Α.Φ.Μ. αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου εξέδωσε εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 75.970,00€ πλέον Φ.Π.Α. 14.244,30€, προς την επιχείρηση “.....”.

Ως προς της λήπτρια επιχείρηση “.....” με ΑΦΜ αρμοδιότητος της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου βάσει ελέγχου προκύπτει ότι έλαβε εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 75.970,00€ πλέον Φ.Π.Α. 14.244,30€.....», έτσι ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων για την κρινόμενη χρήση, είναι αβάσιμος.

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, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος ανταπόδειξης

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στα με αριθ. πρωτ./2019 και/2019 Πληροφοριακά Δελτία της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου και στην από 19-12-2019 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΚΒΣ(επί εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/1992) της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη 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.**/24-01-2020** ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε, η επιχείρηση “.....” με ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01 -31/12/2008

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β΄ του ν.4337/2015: €411.475,00 X 40% = 164.590,00€

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

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

**Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Ακριβές Αντίγραφο

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.