



ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ

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 15/ 02/ 2021

Αριθμός Απόφασης 592

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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).

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 **29/10/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε ο "....." με ΑΦΜ, κάτοικος κατά:

-Της υπ' αριθμ./28-09-2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, για το φορολογικό έτος 2020

- Της υπ' αριθμ./**28-09-2020** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, οικονομικού έτους 2010

-Της υπ' αριθμ./**28-09-2020** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009

-Της υπ' αριθ./28-09-2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ των οποίων 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 08/09/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου/29-10-2020 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε ο "....." 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:

(ΙΣΤΟΡΙΚΟ). Α. Με το με αρ. πρωτ./17-01-2020 Δελτίο Πληροφοριών η Δ.Ο.Υ. Α'ΑΘΗΝΩΝ, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ (αριθ. πρωτ./24-01-2020) την από 07-11-2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) & του Ν. 4174/2013(ΚΦΔ), που αφορούσε την ατομική επιχείρηση "....." ΑΦΜ, με έδρα στην, σύμφωνα με την οποία αυτή εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους για την χρήση 2009. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είναι λήπτες φορολογικών στοιχείων από την ατομική επιχείρηση ".....", στη χρήση 2009 περιλαμβάνεται και η ατομική επιχείρηση "....." με ΑΦΜ, για δύο (2) φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 24.985,00€.

Β. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, διενήργησε έλεγχο για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12-2009 με την υπ'αριθ./05-02-2020 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ (186/92), δεδομένου ότι ο προσφεύγων είχε ήδη περαιώσει με το υπ'αριθ./20-12-2010 σημείωμα του Ν. 3888/2010, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12-2009.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω έκθεση ελέγχου και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στις 09-03-2020 στον προσφεύγοντα το με υπ'αριθ./06-03-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013 και μαζί με την αντίστοιχη Προσωρινή Πράξη.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων, στις 17-03-2020 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του, το υπόμνημα του προσφεύγοντα, εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στην από 03-09-2020 έκθεση ελέγχου προστίμου (άρθρου 7§§3&5 ν. 4337/2015), με βάση την οποία ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, εξέδωσε την κατωτέρω προσβαλλόμενη Πράξη:

-Την υπ' αριθμ./03-07-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7§§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 2.498,50€ (24.985,00€ x 10%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο των συναλλαγών, (η λήψη των οποίων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους), με συνολική καθαρή αξία 24.985,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης "....." με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1, 14, 18§§§1,2,9 & 30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.ε' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

Για την χρήση 2009, το φορολογητέο αποτέλεσμα άνευ της καταχώρησης των αναφερόμενων τιμολογίων είναι **ζημιογόνο** κατά το ποσό των [(δηλωθείσα ζημία 131.067,66 -24.985,00€ αξία εικονικών=106.082,66€ τελική ζημία)], οπότε η λήψη των αναφερόμενων τιμολογίων δεν είχε ως αποτέλεσμα την μείωση του φόρου εισοδήματος προς καταβολή οπότε τυγχάνει εφαρμογής η περίπτωση ε του άρθρου 7 §3 του ν.4337/15 με το σχετικό πρόστιμο να ανέρχεται στο 10% επί της καθαρής αξίας των αναφερόμενων τιμολογίων.

Εν συνεχεία η προσφεύγουσα άσκησε την υπ'αριθ./08-09-2020 ενδικοφανή προσφυγή, κατά της υπ'αριθ./03-07-2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7§§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009, η οποία εξετάστηκε από την υπηρεσία μας και εκδόθηκε η υπ'αριθ./15-02-2020 απορριπτική απόφαση.

Γ. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, διενήργησε έλεγχο για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12-2009 με την ίδια ως άνω εντολή μερικού ελέγχου (υπ'αριθ./05-02-2020) του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ. για εισόδημα (Ν.2238/94) και ΦΠΑ (ν.2859/00). Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη αφενός τα ανωτέρω και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε (με συστημένη εντολή) στις 08-09-2020 στον προσφεύγοντα το με υπ'αριθ./21-08-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013 και μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων, στις 22-09-2020 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. υπόμνημα σε απάντηση του.

Σημειώνεται ότι τα βιβλία και στοιχεία δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο, αν και ζητήθηκαν με την υπ' αριθ./11-02-2020 πρόσκληση.

Εν συνεχεία ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του το υπόμνημα του προσφεύγοντα εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 28-08-2020 Εκθέσεις Μερικού Επανελέγχου:

1) Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ 2) Φορολογίας εισοδήματος, 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και 4) Προστίμου ΦΠΑ, με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΤΩΝ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες:

ΠΡΟΣΤΙΜΟ (άρθρο 54 ν.4174/2013)

- Την υπ' αριθμ./28-09-2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 ν.4174/2013) για το φορολογικό έτος 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο συνολικού ποσού 250,00€ (250,00€x1), διότι:

Δεν ανταποκρίθηκε στην με αριθ. πρωτ./11-02-2020 πρόσκληση προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων χρήσεως 2009, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, εντός πέντε (5) ημερών από την κοινοποίηση της, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§2 του Κ.Φ.Δ. και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§§1 περ.δ', 2περ'. γ' του ν.4174/2013.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Την υπ' αριθμ./28-09-2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος εισοδήματος ποσού 765,12€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) 834,98€, ήτοι συνολικού ποσού 1.600,10€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας της κρινόμενης χρήσης κρίθηκαν **ανακριβή**, λόγω της λήψης των δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 24.985,00€

Τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Φ.Π.Α.

-Την υπ' αριθμ./28-09-2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 από το οποίο προέκυψε ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα 4.747,15€ (Π.Υ.δήλωσης 18.561,09 μείον Π.Υ. ελέγχου 13.813,94€).

Η μείωση του πιστωτικού υπολοίπου, προέκυψε, λόγω του ότι, για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η αξία και το ΦΠΑ των εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

-Την υπ' αριθ./28-09-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, με την οποία επεβλήθη σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 2.373,58€ (€4.747,15x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ με βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την αρ. πρωτ./29-10-2020 ενδικοφανή προσφυγή του, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων για την κρινόμενη χρήση και δεν υφίστανται νέα συμπληρωματικά στοιχεία.
- Παραβίαση αρχής αμεροληψίας-Παραβίαση αρχής χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης-Κατάχρηση εξουσίας-Ανύπαρκτη αιτιολογία της εκθέσεως ελέγχου εν σχέση με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων ώστε να στηριχθεί ο έλεγχος επαρκώς.
- Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών και ότι τελούσε σε καλή πίστη.
- Ότι αποδεικνύεται περίτρανα από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ότι δεν έλαβε χώρα κανένας ουσιαστικός φορολογικός έλεγχος, αφού οι πράξεις που εξέδωσαν τα όργανα της εν λόγω φορολογικής αρχής εδράζονται αποκλειστικώς σε δελτίο πληροφοριών άλλης υπηρεσίας (Α' Δ.Ο.Υ.) με αποτέλεσμα να αναφέρονται γενικόλογες, επιπόλαιες και συμπερασματικές εκτιμήσεις που καθιστούν την τελική ελεγκτική κρίση καταφανώς ατεκμηρίωτη και ήκιστα πειστική.
- Μη νόμιμο το πρόστιμο του άρθρου 54 ν. 4174/2013 για την μη ανταπόκριση στο αίτημα της φορολογικής αρχής για την προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων.

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, προϋσχύουσες 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, σύμφωνα με τις διατάξεις των:

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

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

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

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

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

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

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

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

Επειδή, με 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 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ (αριθ. πρωτ./24-01-2020) λόγω αρμοδιότητας, το με αριθ. πρωτ./17-01-2020 Πληροφοριακό Δελτίο της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, το οποίο αφορούσε την χρήση 2009 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, των άρθρων 57§§1,2 περ. γ' & 49 §3 Ν. 2859/2000 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ και ΦΠΑ και συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2009 στις 31-12-2020 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραγραφής για την κρινόμενη πράξη χρήσεως 2009 απορρίπτεται.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρεις αιτιολογημένες καθόσον, στην από 07-11-2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) & του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ και στις από 28-09-2020 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ,, αναφέρονται αναλυτικά και εμπειριστατωμένα, για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, όλα τα στοιχεία με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις και τις καθιστούν νόμιμες.

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

Συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα ότι οι πράξεις δεν είναι τεκμηριωμένες και ως εκ τούτου νομικά πλημμελείς, απορρίπτονται ως αβάσιμοι

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του Ν. 4174/2013** [ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013], ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο 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 εμπειριστатωμένα 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.» Τα ανωτέρω ισχύουν από 01-01-2014 σύμφωνα με το άρθρο 73 του ίδιου Νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 6 του Ν. 2690/1999** με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας [ΦΕΚ Α' 45/09-03-1999], ορίζεται ότι : «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης...».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή της ως άνω διάταξης κοινοποίησε στον προσφεύγοντα στις 09-03-2020 το υπ' αριθ./21-08-2020 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, μετά τις αντίστοιχες προσωρινές πράξεις του έτους 2009, σύμφωνα με τις διατάξεις των **άρθρων 28 & 62 του Ν. 4174/2013**, με το οποίο του γνωστοποίησε τις διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και τον καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να διατυπώσει τις απόψεις του. Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων στις 22-09-2020 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. τις αντιρρήσεις του.

Εν συνεχεία με την ολοκλήρωση του ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του και το υπόμνημα του προσφεύγοντα, εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 28-09-2020 εκθέσεις ελέγχου,

και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, ότι η φορολογική αρχή δεν έκανε κανένα ουσιαστικό φορολογικό έλεγχο, αφού οι πράξεις που εξέδωσε εδράζονται αποκλειστικώς σε δελτίο πληροφοριών άλλης υπηρεσίας, είναι απορριπτέος.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 176 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§ 1 & 4ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

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 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** ορίζεται ότι :

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

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

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής,

ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου. ».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ** *«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 ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του.

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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκειμένη περίπτωση, στην από 07-11-2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) & του Ν. 4174/2013(ΚΦΔ) της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ και στις από 28-09-2020 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ για τον εκδότη ".....", ΑΦΜ, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι :

«.....α) η αποφυγή εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της ατομικής επιχείρησης έναντι του Δημοσίου, μέσω της μη υποβολής των σχετικών· δηλώσεων όλων των φορολογιών.
β) η αποχώρηση της και στην ουσία η εξαφάνισή της από τη δηλωθείσα επαγγελματική της έδρα, χωρίς μέχρι σήμερα να ενημερωθεί η Δ.Ο.Υ. για αλλαγή της διεύθυνσης λειτουργίας της.
γ) η πραγματοποίηση πωλήσεων μεγάλης αξίας εκ μέρους της ατομικής επιχείρησης, χωρίς να έχει καθόλου αγορές πρώτων υλών και εμπορευμάτων κατά τις αντίστοιχες χρονικές περιόδους, καθώς επίσης και αναφορικά με το αντικείμενο εργασιών του εκδότη (Χονδρικό Εμπόριο Υδραυλικού

Εξοπλισμού Θέρμανσης καθώς και Σχετικών Παροχών). Δηλώθηκε ως πελάτης (αγορές) μόνο από δύο αντισυμβαλλόμενους με αντικείμενο εργασιών «Ασύρματες τηλεπικοινωνιακές δραστηριότητες και Υπηρεσίες που παρέχονται από Καφετέρια.

δ) η μη απασχόληση προσωπικού.

ε) το μικρό μέγεθος της δηλωθείσας ως έδρας επί της οδού (ισόγειο κατάστημα 35,00 τ.μ. αποτελούμενο από υπόγειο και πατάρι) και η μη ύπαρξη υποκαταστημάτων δεν δικαιολογεί τον μεγάλο όγκο των συναλλαγών που έχουν δηλωθεί από τρίτους.

ζ) το γεγονός ότι ο εκδότης είναι κάτοχος του με αριθ. κυκλ. Ι.Χ. μοτοσυκλέτας και δεν διαθέτει άλλο όχημα (επιβατικό ή φορτηγό), προκειμένου να δικαιολογείται η μεταφορά μεγάλου όγκου εμπορευμάτων.

η) η μη ύπαρξη υλικοτεχνικής υποδομής. Μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων από την έναρξης της ατομικής επιχείρησης, ενώ δεν έχει δηλωθεί ως πελάτης από επιτηδευματίες στο εσωτερικό της χώρας την ελεγχόμενη χρήση, με δραστηριότητα σχετική με το αντικείμενο εργασιών του. Συνεπώς, δεν έχει προμηθευτεί πάγιο εξοπλισμό, πρώτες ύλες και εμπορεύματα, προκειμένου να έχει τη δυνατότητα να λειτουργήσει.

θ) η μεγάλη γεωγραφική διασπορά των αντισυμβαλλομένου, που έχουν δηλώσει ως προμηθευτή την ατομική επιχείρηση (Αττική, Ηράκλειο Κρήτης, Πρέβεζα, Ιωάννινα. Πτολεμαΐδα, Ρόδος, Πάτρα), δημιουργώντας ένα ευρύ δίκτυο πελατών, δεν δικαιολογείται από μια νεοσύστατη ατομική επιχείρηση χωρίς υλικοτεχνικές υποδομές και χωρίς δαπάνες μεταφοράς, προώθησης ή διαφήμισης.

ι) η μη υποβολή δηλώσεων καταστάσεων συμφωνητικών από ενάρξεως καταχωρίσεως τους στο σύστημα NEO TAXIS.

κ) το γεγονός ότι το κατασχεμένο Τ.Π.Υ. από το Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής, έχει διατηρηθεί χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής, σχετική πράξη θεώρησης.

λ) το γεγονός ότι το κατασχεμένο Τ.Π.Υ από το Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής, αναγράφει ως αντικείμενο εργασιών της ατομικής επιχείρησης (εκδότριας) «Συνεργείο Καθαρισμού - Υλικά», δραστηριότητα, η οποία δε έχει γνωστοποιηθεί στην υπηρεσία μας.

μ) το γεγονός ότι ατομική επιχείρηση σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών του άρθρου 20§1 του Π.Δ 186/92 που υπέβαλαν διάφοροι τρίτοι, έχει εκδώσει πλήθος παραστατικών.

Και ως εκ τούτου οδηγείται στο συμπέρασμα ότι η ατομική επιχείρηση λειτουργούσε με κύριο σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους.....»

Όπως συνάγεται από τα ανωτέρω εκτεθέντα, η ατομική επιχείρηση «.....»

«δραστηριοποιήθηκε» αποκλειστικά στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, αφού τα στοιχεία αυτά εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές με σκοπό από την εκδότρια ατομική επιχείρηση την είσπραξη αμοιβών ή και την είσπραξη μέρους του Φ.Π.Α.. Οι λήπτριες επιχειρήσεις με τη λήψη των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων μείωσε την καταβολή ή και τόσο των έμμεσων όσο και των άμεσων

φόρων μέσω της διόγκωση του Φ.Π.Α. των εισροών τους αλλά και την αύξηση των εξόδων τους και συνεπώς την μείωση των φορολογητέων κερδών τους

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 07-11-2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) & του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) της Δ.Ο.Υ. Α΄ΑΘΗΝΩΝ και στις από 28-09-2020 Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων [ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά, για την κρινόμενη χρήση και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, στο Κεφάλαιο "Διαπιστώσεις Ελέγχου" στις από Έκθεσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ για τον λήπτη '.....' αναφέρεται ότι :

«..... η διαπίστωση της λήψης των τιμολογίων εκδόσεως του, καθαρής αξίας 24.985,00€, βασίστηκε στην ΜΥΦ δήλωσης του (λήπτης) να μην έχει δηλώσει την έκδοση αυτών. Στα σχετικά υπομνήματα που υποβλήθηκαν, δεν έγινε σχετικός ισχυρισμός λανθασμένης υποβολής της ΜΥΦ ενώ σε κάθε περίπτωση ο έπρεπε να προσκομίσει τα τηρηθέντα βιβλία χρήσεως 2009 ώστε να διαπιστωθεί αν έχουν γίνει σχετικές εγγραφές σε μείωση του φορολογητέου αποτελέσματος.

Λαμβάνοντας υπόψη την συναλλακτική θέση του συμβαλλόμενου εκδότη, την μη προσκόμιση των τηρηθέντων βιβλίων χρήσεως 2009, των σχετικώς ληφθέντων τιμολογίων που ο ίδιος ο λήπτης δήλωσε στις ΜΥΦ της οικείας χρήσεως, προκύπτει ότι την χρήση 2009, η ατομική επιχείρηση ".....", με ΑΦΜ, ζήτησε και έλαβε από τον ".....", με ΑΦΜ, δυο (2) τιμολόγια, συνολικής καθαρής αξίας 24.985,00€ τα οποία είναι εικονικά ως προς την αξία κατά το σύνολο της συναλλαγής.....».

Επειδή, ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι νόμιμα κατέστρεψε τα βιβλία και τα στοιχεία της χρήσης 2009 μετά την 31-12-2015 και μη νόμιμα του επιβλήθηκε το πρόστιμο με την ως άνω επίδικη πράξη και συγκεκριμένα.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του αρθρ. 14 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. »

Επειδή, σύμφωνα με το έγγραφο ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1137542 ΕΞ 2015 με θέμα: «Χρόνος διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων» αναφέρεται ότι:« 1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), όπως ίσχυε μέχρι την 31.12.2012, οριζόταν ότι τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του ΚΦΑΣ, ο οποίος ίσχυσε από 1/1/2013 μέχρι 31/12/2014, οριζόταν ότι, τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσης τους, διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου β9, 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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 9 «Επιβολή προστίμων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179) ορίζεται ότι: «5. 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 τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 34 του Π.Δ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992): «... Οι περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στη φορολογία εισοδήματος διατάξεις, όπως ισχύουν κάθε

φορά, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή του προστίμου του άρθρου αυτού. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση.».

Επειδή, είχε παρέλθει η πενταετής προθεσμία, για την διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων για την κρινόμενη χρήση 2009, κατά τη ημερομηνία κοινοποίησης της με αρ. πρωτ./11-02-2020 έγγραφης αίτησης του άρθρ. 14 του ν. 4174/2013, της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ και ως εκ τούτου ο προσφεύγων δεν είχε υποχρέωση διαφύλαξης τους.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι μη νόμιμα επιβλήθηκε πρόστιμο για μη ανταπόκριση σε αίτημα ελέγχου, γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με αριθμ. πρωτ./29-10-2020 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε ο “.....” με ΑΦΜ ως εξής:

1)την αποδοχή αυτής και την ακύρωση, της υπ’ αριθμ./28-09-2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 ν.4174/2013) για το φορολογικό έτος 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, λόγω παραγραφής.

2) 1)την απόρριψη αυτής και την επικύρωση, α) της υπ’ αριθμ./28-09-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010, β)της υπ’ αριθμ./28-09-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 &γ)της υπ’ αριθ./28-09-2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση.

β)ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2010
Διαφορά φόρου εισοδήματος	765,12
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	834,98
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.600,10

γ) Φ.Π.Α.

ΧΡΗΣΗ	2009
Πιστωτικό υπόλοιπο	4.757,15

δ) Πρόστιμα Φ.Π.Α (άρθρο 79 ν.4472/2017)

Διαχειριστική περίοδο : 01/01-31/12-2009

Πρόστιμο άρθρου 79 Ν.4472/2017 ποσού: (€4.747,15×50%) =2.373,58€

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

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

**Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Ακριβές Αντίγραφο
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 κών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών.