



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 01/06/ 2020

Αριθμός Απόφασης 992

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. του άρθρου 6 παρ.4 της από 30/03/2020 Π.Ν.Π.(Α. 75)

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 **11-02-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση, ΑΦΜ που έχει έδρα στον, οδός αρ. κατά:

- Της υπ' αριθμ./...../2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων & έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ για την διαχειριστική περίοδο 21/11/2001-31/12/2002.

- Της υπ' αριθμ./...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, για την διαχειριστική περίοδο 21/11/2001-31/12/2002 (οικ. έτους 2003),

-Της υπ' αριθμ...../...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, για την διαχειριστική περίοδο 21/11/2001-31/12/2002, Της υπ' αριθ./..../2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) για την διαχειριστική περίοδο 21/11/2001-31/12/2002 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ 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 11-02-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση, ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με το με αρ. πρωτ./2007 έγγραφο της, η Δ.Ο.Υ. ΑΧΑΡΝΩΝ, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, την από 05-10-2007 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) από την οποία προκύπτει ότι από τον τακτικό έλεγχο που έγινε στην ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ διαπιστώθηκε ότι εξέδιδε εικονικά και πλαστά φορολογικά στοιχεία. Μεταξύ δε των επιχειρήσεων που έλαβαν στην χρήση 2002 πλαστά & εικονικά φορολογικά στοιχεία ήταν και η επιχείρηση με ΑΦΜ

Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, διενήργησε επανελέγχο για τις διαχειριστικές περιόδους 21/11/2001-31/12/2002 με την υπ' αριθ./2007 Εντολή Επανελέγχου του Προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ (ΠΔ 186/92), εισόδημα (Ν.2238/94) και ΦΠΑ (ν. 2859/00).

Μετά το πέρας του επανελέγχου, ο έλεγχος συνέταξε τις από 17-12-2007 εκθέσεις επανελέγχου: 1)Φορολογία ΚΒΣ(ΠΔ 186/92), 2) Φορολογίας Εισοδήματος 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Ν. 2859/2000) και 4)Πρόστιμο ΦΠΑ (άρθρο 6 παρ. 1ν. 2523/97), με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

ΚΒΣ

-Την υπ' αριθ./2007 Πράξη Επιβολής Προστίμου για την διαχειριστική περίοδο 21/12/2001-31/12/2002, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο συνολικού ποσού 3.520,00€ [(α & γ περίπτωση 880,00€x2=1.760,00€) &(β περίπτωση 880,00€x 2=1.760,00)] διότι: ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τρία (3) εικονικά και πλαστά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους, συγκεκριμένα α) Τ.-ΔΑ Νο/2002 καθαρής αξίας 400,00€, β) Τ.-ΔΑ Νο

...../2002 καθαρής αξίας 880,00€ & γ) Τ.-ΔΑ Νο/2002 καθαρής αξίας 820,00€ ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 2.100,00€ πλέον Φ.Π.Α. 378,00€ που εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1,9,10 & 11 και 30§4 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 §4 ν. 2523/97 και επεβλήθη πρόστιμο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5παρ.10β' του ν. 2523/97.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Το υπ' αριθ...../2007 φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος, για την διαχειριστική περίοδο 21/12/2001-31/12/2002 με το οποίο επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 6.554,82€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 6.554,82€, ήτοι συνολικού ποσού 17.370,27€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και της υφιστάμενης παράβασης ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας της κρινόμενης χρήσης κρίθηκαν ανακριβή, λόγω της λήψης των τριών (3) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 2.100,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92(Κ.Β.Σ.), με συνέπεια τα ακαθάριστα έσοδα να προσδιοριστούν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

ΦΠΑ

Την υπ' αριθ./2007_πράξη προσδιορισμού του ΦΠΑ, για την διαχειριστική περίοδο 21/12/2001-31/12/2002, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 1.172,53€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 2.902,01€, ήτοι συνολικού ποσού 4.074,54€.

Οι εκροές ως προς το ΦΠΑ, προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000.

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

Πρόστιμο ΦΠΑ

-Την υπ' αριθ./2007 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν.2523/97) για την διαχειριστική περίοδο 21/12/2001-31/12/2002, με την οποία επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 1.134,00€ (€ 378,00x3), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ με βάσει τα πλαστά & εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Κατά των προαναφερόμενων πράξεων [α)/2007 Πράξη Επιβολής Προστίμου,

β)/2007 φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος, γ)/2007 πράξη προσδιορισμού του ΦΠΑ και δ)/2007 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6ν.2523/97), ασκήθηκαν προσφυγές από την προσφεύγουσα και εκδόθηκαν οι υπ' αριθ. /2019, /2019 & /2019 αποφάσεις από το Διοικητικό Πρωτοδικείο, Τμήμα 10^ο Μονομελές, με τις οποίες το δικαστήριο ακύρωσε τις ανωτέρω πράξεις και ανέπεμψε την υπόθεση στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ (λόγω αρμοδιότητας) **προκειμένου τα αρμόδια όργανα να ενεργήσουν τα νόμιμα ήτοι κλήση της προσφεύγουσας σε προηγούμενη ακρόαση.**

Η προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, εξέδωσε την υπ' αριθ. /2019 ελέγχου για την επανάληψη της διαδικασίας, προκειμένου να τηρηθεί ο τύπος όπως ορίζουν οι ανωτέρω αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου

Επακολούθησε έλεγχος από τον ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ. ο οποίος εξέδωσε το υπ' αριθ. /2019 σημειώματα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρο 28 Ν.4174/2013, με τις ανάλογες προσωρινές πράξεις, προκειμένου εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών να υποβληθούν εγγράφως στην Δ.Ο.Υ. οι απόψεις ή διευκρινήσεις της επιχείρησης ως προς τα αποτελέσματα του ελέγχου προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο.

Το ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου επιδόθηκαν με την νόμιμη διαδικασία.

Συγκεκριμένα, επειδή δεν κατέστη δυνατόν να ευρεθούν οι διατελέσαντες ως Πρόεδροι και Διευθύνοντες Σύμβουλοι στην επιχείρηση παρά τις προσπάθειες με κάθε πρόσφορο μέσο (τηλεφωνικά, γείτονες) τα ως άνω αποτελέσματα του ελέγχου θυροκολλήθηκαν, παρουσία του μάρτυρος, εφοριακού υπαλλήλου της ΔΟΥ ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, ως εξής:

α) Στην κα, η οποία ήταν Πρόεδρος και Διευθύνουσα Σύμβουλος κατά την ελεγχόμενη περίοδο θυροκολλήθηκαν στην δηλωθείσα κατοικία της τελευταίας υποβληθείσας φορολογικής της δήλωσης και συγκεκριμένα στην οδό

β) Στον κο ο οποίος ήταν ο τελευταίος Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος της επιχείρησης, στην δηλωθείσα κατοικία της τελευταίας υποβληθείσας φορολογικής της δήλωσης και συγκεκριμένα στην οδό –

Επί του ως άνω Σημειώματος η επιχείρηση δεν απάντησε.

Μετά το πέρας του ελέγχου ο ανωτέρω ελεγκτής συνέταξε τις από 09-01-2020 εκθέσεις μερικού ελέγχου σε επανάληψη διαδικασίας :

1) ΚΒΣ, 2) Φορολογίας εισοδήματος, 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας & 4) Προστίμου ΦΠΑ, με βάση τις οποίες η προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

Κ.Β.Σ.

Την υπ' αριθμ. .../..../2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων & έκδοσης στοιχείων για την διαχειριστική περίοδο 21/11/2001-31/12/2002, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 840,00€ (2.100€ x 40%) διότι:

Ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, τρία (3) εικονικά και πλαστά φορολογικά στοιχεία, συγκεκριμένα α) Τ.-ΔΑ Νο/2002 καθαρής αξίας 400,00€, β) Τ.-ΔΑ Νο/2002 καθαρής αξίας 880,00€ & γ) Τ.-ΔΑ Νο/2002 καθαρής αξίας 820,00€ ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 2.100,00€ πλέον Φ.Π.Α. 378,00€ που εκδόθηκαν από την επιχείρηση του 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/ 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.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

- Την υπ' αριθμ./...../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, για την διαχειριστική περίοδο 21/11/2001-31/12/2002 (οικ. έτους 2003), με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 10.218,41€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερη κύρωση (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) 10.554,00€, ήτοι συνολικού ποσού 20.772,41€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και της υφιστάμενης παράβασης ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης της κρινόμενης χρήσης κρίθηκαν **ανακριβή**, λόγω της λήψης των τριών (3) πλαστών & εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 2.100,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92(Κ.Β.Σ.), τα ακαθάριστα έσοδα να προσδιοριστούν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Φ.Π.Α.

- Την υπ' αριθμ./...../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την διαχειριστική περίοδο 21/11/2001-31/12/2002, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, Φ.Π.Α. ποσού 10.218,41€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερη κύρωση (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) 10.554,00€, ήτοι συνολικού ποσού 20.772,41€.

Οι εκροές ως προς το ΦΠΑ, προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000.

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

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

- Την υπ' αριθ./...../2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α (άρθρο 79 ν.4472/2017) για την διαχειριστική περίοδο 21/11/2001-31/12/2002, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 189,00€ (€378,00x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των ανωτέρω πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, των παραπάνω Οριστικών Πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Η προσφεύγουσα είχε περαιώσει την ελεγχόμενη χρήση (2002) βάσει του Ν. 3259/2004 την 27/10/2004 και επομένως τα στοιχεία αυτά δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία

-Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

- Ανεπαρκής-πλημμελής αιτιολογία, αοριστία έκθεσης ελέγχου.

-Η προσφεύγουσα επικαλείται ότι στην υπ' αριθ/...../2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, η παράβαση αφορά για εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο.

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, προίσχύουσες 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»

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 προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, ...»

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

Επειδή, 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 Προϊστάμενου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. »

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

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

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

α).....β).....

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

Περαιτέρω 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».

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 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ λόγω αρμοδιότητας, με το με αριθμ. πρωτ./2007 έγγραφο της Δ.Ο.Υ ΑΧΑΡΝΩΝ το οποίο αφορούσε την χρήση 2002, η οποία είχε περαιωθεί στις 27-10-2004 με το σημείωμα του ν. 3259/2004. 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 καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμων και συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2002 στις 31-12-2013, (η κοινοποίηση των πράξεων έγινε μέσα στο έτος 2007) και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Επειδή, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της **παραγράφου 3&4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97** ορίζεται ότι:

«3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου.

Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο

στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 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 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία, 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 επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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 προκείμενη περίπτωση, στην από 05-10-2007 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ(ΠΔ 186/1992) της Δ.Ο.Υ. ΑΧΑΡΝΩΝ, στις από 17-12-2007 εκθέσεις επανελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ και στις από 09-01-2020 εκθέσεις ελέγχου σε επανάληψη διαδικασίας της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, για τον εκδότη του με ΑΦΜ, που αποτελούν νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

«.....ότι ο του με ΑΦΜείναι φορολογικά ανύπαρκτος (σελ. 11) και όλα τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από την επιχείρηση του προς διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ αυτών και στην επιχείρηση "ΕΙΝΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΑ" (σελ.12).

Ο παρών επανέλεγχος στο σημείο αυτό, παραθέτει και αξιοποιεί συμπερασματικά το δεδομένα των παραγράφων 17 και 18 του αποσπάσματος της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΑΧΑΡΝΩΝ ως ακολούθως:

Στην παράγραφο 17 αναφέρονται τα συμπεράσματα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΧΑΡΝΩΝ σχετικά με τα φορολογικά στοιχεία που έχει εκδώσει η ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ απ' όπου προκύπτει ότι:

«α) πρόκειται για φορολογικά ανύπαρκτο πρόσωπο

β) όλα τα φορολογικά στοιχεία που έχει εκδώσει είναι εικονικά

γ) όλα τα φορολογικά στοιχεία που έχει εκδώσει (και έχει στην κατοχή του ο έλεγχος) είναι πλαστά»

Στην παράγραφο 18 της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΑΧΑΡΝΩΝ γίνεται αναφορά των διαπιστώσεων, του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΧΑΡΝΩΝ κατά φορολογούμενο: Στην χρήση 2002 και συγκεκριμένα στην παράγραφο 18.2.19 αναφέρεται, ότι λήπτρια επιχείρηση φορολογικών στοιχείων από τον του, είναι και η επιχείρηση με Α.Φ.Μ. Δ/νση με συναλλαγή τριών φορολογικών στοιχείων αξίας 2.100,00 ευρώ.

Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με την Δ.Ο.Υ. ΑΧΑΡΝΩΝ είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ ενδέχεται και

ΠΛΑΣΤΑ γιατί:

- Από ενάρξεως η επιχείρηση του έχει στηθεί σε εικονική βάση
- Στην εγκατάσταση επί των οδών & δεν λειτούργησε ποτέ άρα δεν μπορούσε να έχει δοσοληψίες.
- Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό δεδομένου ότι σύμφωνα με τον κύκλο εργασιών του και με τις υπηρεσίες που παρείχε δεν θα μπορούσε να φέρει σε πέρας καμία από τις συναλλαγές του, που αναφέρονται στα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία.
- Οι αγορές - δαπάνες του είναι σχεδόν μηδενικές σε σχέση με τις πωλήσεις του και με τις παρεχόμενες υπηρεσίες
- Όλο τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο και έχει στην κατοχή του ο έλεγχος είναι πλαστά γιατί δεν περιλαμβάνονται στο βιβλίο θεώρησης της Δ.Ο.Υ. και έχουν διατηρηθεί με αιχμηρό αντικείμενο.
- Δεν διαθέτει μεταφορικό μέσο και όπως προκύπτει ούτε και από μεταφορικό μέσα τρίτων διαπιστώθηκε η μεταφορά των εμπορευμάτων των ανωτέρω.
- Δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο να έχει πραγματοποιήσει συναλλαγές με την πιο πάνω επιχείρηση.

Στην συνέχεια από τον διενεργηθέντα επανέλεγχο με ημερομηνία 14-11-07 διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση έλαβε από τον τα ακόλουθα φορολογικά στοιχεία:

T-ΔΑ No/2002 με αιτιολογία κίνησης «Υλικά βαψίματος» Αξίας 400,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α.72,00 ευρώ

T.Π.Υ. No/2002 με αιτιολογία κίνησης «Εργασίες Βαψίματος» Αξίας 880,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 158,40 ευρώ

T.Π.Υ. No/2002 με αιτιολογία κίνησης «Τοποθέτηση πλακιδίων αρμού 145 m2 Αξίας 820,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 147,60 ευρώ.

Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία είναι καταχωρημένα στο θεωρημένα βιβλία της επιχείρησης, διακεκριμένα κατ' αξία και Φ.Π.Α.

-Από την επιχείρηση ο έλεγχος ζήτησε με την υπ' αριθμ. πρωτ...../2007 πρόσκληση τα φορολογικά στοιχεία καθώς και τα δικαιολογητικά έγγραφα διαχειριστικής περιόδου 21/11/2001-31/12/2002 τα οποία δεν προσκομίστηκαν.

-Όσον αφορά το ενδεχόμενο τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία να είναι και ΠΛΑΣΤΑ (όπως διατυπώνεται στο απόσπασμα της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΑΧΑΡΝΩΝ) ο επανέλεγχος λαμβάνοντας υπόψη α) τα φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα α)T-ΔΑ No/2002, β)T.Π.Υ. No/02 και γ) T.Π.Υ. /02 το οποία έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της η επιχείρηση β) τα

στοιχεία που αναφέρει ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αχαρνών ότι θεώρησε η εκδότρια επιχείρηση και συγκεκριμένα Τιμολόγιο (για πώληση αγαθών)- Δελτίο Αποστολής με Α.Π.Θ./01 ΣΕΛΙΔΕΣ 1-20 και ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ με Α.Π.Θ./01 ΣΕΛΙΔΕΣ 1-20, κρίνει ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι και πλαστά» και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είναι αβάσιμοι.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 05-10-2007 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ(ΠΔ 186/1992) της Δ.Ο.Υ. ΑΧΑΡΝΩΝ, στις από 17-12-2007 εκθέσεις επανελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ και στις από 09-01-2020 εκθέσεις ελέγχου σε επανάληψη διαδικασίας της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι πλαστά & εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής για την κρινόμενη χρήση.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον, στις από 09-01-2020 εκθέσεις μερικού ελέγχου ΚΒΣ, Εισόδημα, ΦΠΑ και Προστίμου ΦΠΑ της ΔΟΥ ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, αναφέρονται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα, 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 της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι οι πράξεις δεν είναι τεκμηριωμένες και ως εκ τούτου νομικά πλημμελείς, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή εκ παραδρομής στην υπ' αριθ. .../..../2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, αναφέρεται η παράβαση ότι τα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο, ενώ το ορθό είναι πως το πρόστιμο που επιβλήθηκε αφορά ότι τα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά και πλαστά στο σύνολο της συναλλαγής (άρθρο 7 παρ 3 περ. β' ν.4337/2015), όπως προκύπτει και από την 09-01-2020 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ186 / 92).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 7§§ 3,4,5 του ν. 4337/2015 (Α' 129), (ισχύ από 17-10-2015) ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093 /2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους,....,

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.

.....
5) Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α'170)»

Στην προκείμενη περίπτωση η παράβαση που διαπιστώθηκε αφορά την χρήση 2002 και επομένως πρέπει να υπαχθεί στις ανωτέρω διατάξεις (άρθρο 7§3 β' του Ν. 4337/2015), ήτοι σωστά επιβλήθηκε αυτό το πρόστιμο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 05-10-2007 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ(ΠΔ 186/1992) της Δ.Ο.Υ. ΑΧΑΡΝΩΝ, στις από 17-12-2007 εκθέσεις επανελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ και στις από 09-01-2020 εκθέσεις ελέγχου σε επανάληψη διαδικασίας της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, επί τις οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. /11-02-2020 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση, ΑΦΜ

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

Α) Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2001-31/12/2002

-Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015 : $2.100,00\text{€} \times 40\% = 840,00$

Β) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαχειριστική περίοδος	1/1/2001-31/12/2002
Διαφορά φόρου εισοδήματος	10.218,41
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	10.554,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	20.772,41

Γ) Φ.Π.Α.

Διαχειριστική περίοδος	1/1/2001-31/12/2002
Διαφορά φόρου	1.172,53
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	1.211,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.383,53

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2001-31/12/2002

Πρόστιμο άρθρου 79 Ν.4472/2017 ποσού: $(\text{€}378,00 \times 50\%) = 189,00\text{€}$

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**

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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 Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.