



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604561

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 12/12/2017

Αριθμός απόφασης:6302

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

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

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **14/07/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», με ΑΦΜ «.....» κατοίκου Μαρκόπουλου, στην οδό «.....», ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση κατά των κάτωθι οριστικών πράξεων:

- I. Της υπ'αριθμ. «.....»/08.06.2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχ. περιόδου 01.01.2002 – 31.12.2002 συνολικού ποσού 586,00 €.
- II. Της υπ'αριθμ. «.....»/08.06.2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχ. περιόδου 01.01.2003 – 31.12.2003 συνολικού ποσού 586,00 €.
- III. Της υπ'αριθμ. «.....»/08.06.2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχ. περιόδου 01.01.2004 – 31.12.2004 συνολικού ποσού 20.834,37 €.
- IV. Της υπ'αριθμ. «.....»/08.06.2017 Οριστικής Πράξης Προστίμου ΚΒΣ διαχ. περιόδου 01.01.2005 – 31.12.2005 συνολικού ποσού 7.239,00 €.

V. Της υπ'αριθμ. «.....»/08.06.2017 Οριστικής Πράξης Προστίμου ΚΒΣ διαχ. περιόδου 01.01.2006 – 31.12.2006 συνολικού ποσού 4.205,46 €.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση και της από 08-06-2017 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 189/1992(Κ.Β.Σ.),Ν.4093/12(Κ.Φ.Α.Σ.),Ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.) και Ν.4174/2013

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14-07-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με ΑΦΜ «.....» η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1)Με την υπ'αριθμ. «.....»/08-06-2017 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, διαχ. περιόδου 2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, πρόστιμο συνολικής αξίας 586,00 ευρώ.

2) Με την υπ'αριθμ. «.....»/08-06-2017 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, διαχ. περιόδου 2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, πρόστιμο συνολικής αξίας 586,00 ευρώ.

3) Με την υπ'αριθμ. «.....»/08-06-2017 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, διαχ. περιόδου 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, πρόστιμο συνολικής αξίας 20.834,37 ευρώ.

4) Με την υπ'αριθμ. «.....»/08-06-2017 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, διαχ. περιόδου 2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, πρόστιμο συνολικής αξίας 7.239,00 ευρώ.

5) Με την υπ'αριθμ. «.....»/08-06-2017 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, διαχ. περιόδου 2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, πρόστιμο συνολικής αξίας 4.205,46 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν της από 08/06/2017 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92(Κ.Β.Σ.) ,Ν.4093/12(Κ.Φ.Α.Σ.), Ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.) και Ν.4174/2013.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση, με αντικείμενο επιχείρησης: οδικές μεταφορές άλλων εμπορευμάτων με φορτηγό αυτοκίνητο με οδηγό ιδιοκτήτη, τηρεί απλογραφικά βιβλία και δεν έχει κάνει περαίωση.

Κατόπιν των ακολούθων Δελτίων Πληροφοριών :

1) του υπ'αριθμ. «.....»/29-12-2009 της Δ.Ο.Υ Ιλίου, όπου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε την χρήση 2004 από την επιχείρηση «.....» **με ΑΦΜ** «.....» δύο (2) εικονικά στοιχεία στο σύνολο τους, τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο, συνολικής καθαρής αξίας 10.893,11€.

2) του υπ'αριθμ. «.....»/24-09-2012 της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης / Τμήμα Κ. Β.Σ., από το οποίο εκδόθηκε κατά το παρελθόν η ΑΕΠ «.....»/2012, στο όνομα της προσφεύγουσας επιχείρησης για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων **από την ατομική επιχείρηση με την επωνυμία** «.....» **με Α.Φ.Μ.** «.....» ως προς την συναλλαγή την χρήση 2004.

3) του υπ'αριθμ. «.....»/17-02-2012 του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, όπου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε την χρήση 2004 από την επιχείρηση «.....» **με ΑΦΜ** «.....» δύο (2) εικονικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 12.200,00€.

4) του υπ'αριθμ. «.....»/20-06-2011 του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, όπου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε την χρήση 2004 από την επιχείρηση «.....» **με ΑΦΜ** «.....» επτά (7) εικονικά και πλαστά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 39.270,00€.

5) του υπ'αριθμ «.....»/22-09-2010 της Δ.Ο.Υ. Π. Φαλήρου με το οποίο ενημερώθηκε η Δ.Ο.Υ. Παλλήνης για το υπ'αριθμ. «.....»/20-06-2011 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής το οποίο ανέφερε ότι, η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε την χρήση 2004 από την επιχείρηση «.....» **με ΑΦΜ** «.....» επτά (7) εικονικά και πλαστά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 39.270,00€.

6) του υπ'αριθμ «.....»/26-11-2007 της Δ.Ο.Υ Θηβών, όπου ζητήθηκε από την Δ.Ο.Υ Κορωπίου να διενεργήσει έλεγχο στις επιχειρήσεις που έλαβαν φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» ή «.....» ή «.....» **με ΑΦΜ** «.....».

Εν συνεχεία του ανωτέρου πληροφοριακού δελτίου (υπ'αριθμ «.....»/26-11-2007), με το υπ' αριθμ πρωτ. «.....»/21-07-2010 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε., στα πλαίσια ελέγχου και έρευνας της **εκδότριας επιχείρησης** «.....» ή «.....» ή «.....» **με Α.Φ.Μ.** «.....» και βάσει της με αριθμ. «.....»/2010 εντολής επεξεργασίας, ζητήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Κορωπίου η κατάσχεση των πρωτοτύπων φορολογικών στοιχείων του λήπτη «.....» με Α.Φ.Μ. «.....» και η αποστολή αυτών στο Σ.Δ.Ο.Ε. μαζί με ακριβή φωτοαντίγραφα των σελίδων των τηρούμενων βιβλίων που είναι καταχωρημένα. Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ Κορωπίου η υπ'αριθμ «.....»/12-10-2010 Έκθεση Κατάσχεσης με την οποία κατασχέθηκαν από την λήπτρια-προσφεύγουσα επιχείρηση εννέα στοιχεία εκδόσεως της «.....» **χρήσης 2004.**

7) του υπ'αριθμ «.....»/15-09-2009 της Δ.Ο.Υ. ΙΘ' Αθηνών, όπου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε την χρήση 2005 από την επιχείρηση «.....» **με Α.Φ.Μ.** «.....» ένα (1) εικονικό και πλαστό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 2.700,00€.

8) του υπ'αριθμ «.....»/07-04-2011 του Σ.Δ.Ο.Ε., Αττικής, όπου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε την χρήση 2005 από την επιχείρηση «.....» **με ΑΦΜ** «.....» δύο (2) εικονικά και πλαστά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 9.520,00€. Τα

οποία κατασχέθηκαν από τη λήπτρια επιχείρηση με την υπ' αριθμ. «.....»/25-11-2009 έκθεση κατάσχεσης.

9) του υπ' αριθμ «.....»/25-10-2011 του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, όπου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε την χρήση 2005 από την επιχείρηση «.....» με **Α.Φ.Μ.** «.....» ένα εικονικό και πλαστό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 2.700,00€ το οποίο και κατασχέθηκε από την λήπτρια-προσφεύγουσα σήμερα επιχείρηση με την υπ' αριθμ «.....»/25-11-2009 Έκθεση Κατάσχεσης.

10) του υπ' αριθμ. «.....»/09-03-2010 της Δ.Ο.Υ. Αργυρούπολης, όπου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε την χρήση 2004 από την επιχείρηση «.....» με **ΑΦΜ** «.....» ένα (1) εικονικό και πλαστό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 7.050,00€.

11) του υπ' αριθμ «.....»/01-10-2007 της Δ.Ο.Υ. Ι' Αθηνών, όπου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε την χρήση 2004 από την επιχείρηση «.....» με **ΑΦΜ** «.....» έξι (6) εικονικά και πλαστά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 35.375,59€.

12) του υπ' αριθμ «.....»/25-02-2010 της Δ.Ο.Υ. Μεγάρων, όπου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε την χρήση 2005 από την επιχείρηση «.....» με **ΑΦΜ** «.....» δύο (2) εικονικά και πλαστά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 8.800,00€ και την χρήση 2006 ένα (1) εικονικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 2.950,00€.

13) του υπ' αριθμ «.....»/24-10-2012 της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, όπου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε την χρήση 2004 από την επιχείρηση «.....» με **ΑΦΜ** «.....» δύο (2) εικονικά και πλαστά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 13.250,00€.

14) του υπ' αριθμ «.....»/10-05-2013 της Δ.Ο.Υ. ΙΔ' Αθηνών, όπου προκύπτει ότι όλα τα στοιχεία που εξέδιδε η επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ** «.....» είναι εικονικά και είναι και πλαστά.

15) του υπ' αριθμ. «.....»/16-11-2006 της Δ.Ο.Υ. Ν.ΙΩΝΙΑΣ, όπου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ζήτησε και έλαβε την χρήση 2004 από την επιχείρηση «.....» με **ΑΦΜ** «.....» εννέα (9) εικονικά και πλαστά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 46.605,10€.

16) του υπ' αριθμ. «.....»/29-09-2009 της Δ.Ο.Υ. Α' Περιστερίου, όπου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε την χρήση 2006 από την επιχείρηση «.....» με **Α.Φ.Μ.** «.....» τρία (3) εικονικά και πλαστά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 18.838,00€.

17) του υπ' αριθμ. «.....»/28-04-2010 της Δ.Ο.Υ. Β' Περιστερίου, όπου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε την χρήση 2005 από την επιχείρηση «.....» με **Α.Φ.Μ.** «.....» ένα (1) εικονικό και πλαστό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 6.480,00€.

εκδόθηκε από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ ΠΑΛΛΗΝΗΣ η υπ' αριθμ «.....»/04-06-2015 γραπτή εντολή τακτικού ελέγχου στην προσφεύγουσα επιχείρηση (με την επωνυμία «.....»). Από τον έλεγχο και από το υπ' αριθμ «.....»/02-12-2016 Δελτίο Πληροφοριών του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου της Γεν. Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, (όπου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε την χρήση 2004 από την επιχείρηση «.....» και μετέπειτα «.....» εννέα (9) εικονικά και πλαστά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 41.733,00€) διαπιστώθηκαν τα εξής:

1) **την χρήση 2002 και 2003**, η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση πελατών-προμηθευτών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,2 παρ.1 και 20 παρ.1 του Π.Δ. 186/1992. Η συγκεκριμένη παράβαση επισύρει κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 6 περ ζ' του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το αρθ.7 παρ.3 περ.ζ του Ν.4337/2015

2) **την χρήση 2004**, η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε :

α) 3 εικονικά(και πλαστά) φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. «.....» ως προς την συναλλαγή συνολικής καθαρής αξίας 12.820,00€ για αξία > 880,00€ έκαστο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19 παρ.1,2 και 4 του Ν.2523/1997, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ.3^ε του Ν.4337/2015.

β) 9 εικονικά(και πλαστά) φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. «.....» ως προς την συναλλαγή συνολικής καθαρής αξίας 46.605,10€ για αξία > 880,00€ έκαστο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19 παρ.1,2 και 4 του Ν.2523/1997, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ.3^ε του Ν.4337/2015.

γ) 6 εικονικά (και πλαστά) φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. «.....» ως προς την συναλλαγή συνολικής καθαρής αξίας 35.375,59€ για αξία > 880,00€ έκαστο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19 παρ.1,2 και 4 του Ν.2523/1997, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ.3^ε του Ν.4337/2015.

δ) 9 εικονικά(και πλαστά) φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ «.....» ως προς την συναλλαγή συνολικής καθαρής αξίας 41.733,00€ για αξία > 880,00€ έκαστο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19 παρ.1,2 και 4 του Ν.2523/1997, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ.3^ε του Ν.4337/2015.

ε) 3 εικονικά (και πλαστά) φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. «.....» ως προς την συναλλαγή συνολικής καθαρής αξίας 13.250,00€ για αξία > 880,00€ έκαστο, (ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στην υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση έχουν δηλωθεί δύο στοιχεία αντί για τρία) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19 παρ.1,2 και 4 του Ν.2523/1997, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ.3^ε του Ν.4337/2015.

στ) 1 εικονικό(και πλαστό) φορολογικό στοιχείο από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. «.....» ως προς την συναλλαγή συνολικής καθαρής αξίας 7.050,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19 παρ.1,2 και 4 του Ν.2523/1997, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ.3^ε του Ν.4337/2015

ζ) 2 εικονικά (και πλαστά) φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. «.....» ως προς την συναλλαγή συνολικής καθαρής αξίας 12.200,00€ αξίας > 880,00€ έκαστο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19 παρ.1,2 και 4 του Ν.2523/1997, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ.3^ε του Ν.4337/2015

η) 7 εικονικά (και πλαστά) φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. «.....» ως προς την συναλλαγή συνολικής καθαρής αξίας 39.310,00€ αξίας > 880,00€ έκαστο , κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19 παρ.1,2 και 4 του Ν.2523/1997, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ.3^ε του Ν.4337/2015

Αξίζει να σημειωθεί ,ότι κατά το παρελθόν, από την ατομική επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. «.....» η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε λάβει δύο εικονικά στοιχεία, και της είχε καταλογιστεί παράβαση με την ΑΕΠ «.....»/2012 για

λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την συναλλαγή. Τα εν λόγω 2 παραστατικά δεν εμπεριέχονται στο σύνολο των 37 εικονικών φορολογικών στοιχείων που αναφέρουμε παραπάνω και επομένως δεν καταλογίστηκε παράβαση από τον παρόντα έλεγχο.

3) **την χρήση 2005**, η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε:

α) 1 εικονικό (και πλαστό) φορολογικό στοιχείο από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. «.....» ως προς την συναλλαγή συνολικής καθαρής αξίας 2.700,00€ , κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19 παρ.1,2 και 4 του Ν.2523/1997, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ.3^ε του Ν.4337/2015.

β) 2 εικονικά (και πλαστά) φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. «.....» ως προς την συναλλαγή συνολικής καθαρής αξίας 9.520,00€ για αξία > 880,00€ έκαστο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19 παρ.1,2 και 4 του Ν.2523/1997, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ.3^ε του Ν.4337/2015.

γ) 2 εικονικά (και πλαστά) φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ «.....» ως προς την συναλλαγή συνολικής καθαρής αξίας 8.800,00€ για αξία > 880,00€ έκαστο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19 παρ.1,2 και 4 του Ν.2523/1997, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ.3^ε του Ν.4337/2015.

δ) 1 εικονικό (και πλαστό) φορολογικό στοιχείο από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ «.....» ως προς την συναλλαγή συνολικής καθαρής αξίας 6.480,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19 παρ.1,2 και 4 του Ν.2523/1997, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ.3^ε του Ν.4337/2015.

ε) 7 εικονικά (και πλαστά) φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ «.....» ως προς την συναλλαγή συνολικής καθαρής αξίας 43.700,00 € για αξία > 880,00€ έκαστο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19 παρ.1,2 και 4 του Ν.2523/1997, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ.3^ε του Ν.4337/2015.

ζ) 7 εικονικά (και πλαστά) φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ «.....» ως προς την συναλλαγή συνολικής καθαρής αξίας 1.190,00 € για αξία < 880,00€ έκαστο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19 παρ.1,2 και 4 του Ν.2523/1997, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ.3^ε του Ν.4337/2015.

4) **την χρήση 2006**, η προσφεύγουσα:

α) ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε ένα (1) εικονικό (και πλαστό) φορολογικό στοιχείο (Τ.Δ.Α.) ως προς τη συναλλαγή από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....» συνολικής καθαρής αξίας 2.950,00 ευρώ , κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19 παρ.1,2 και 4 του Ν.2523/1997, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ.3^ε του Ν.4337/2015.

β) ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε ένα (1) εικονικό (και πλαστό) φορολογικό στοιχείο (Τ.Δ.Α.) ως προς τη συναλλαγή από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....» συνολικής καθαρής αξίας 7.198,00 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19 παρ.1,2 και 4

του Ν.2523/1997, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ.3^ε του Ν.4337/2015(για τα άλλα δύο στοιχεία από τον παρόντα έλεγχο δεν αποδεικνύεται πέραν πάσης αμφιβολίας η εικονικότητα αυτών.

γ) ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε δύο (2) εικονικά (και πλαστά) φορολογικά στοιχεία (Τ.Δ.Α.) ως προς τη συναλλαγή από την επιχείρηση «.....» ή «.....» - ΑΦΜ «.....» συνολικής καθαρής αξίας 21.460,00 ευρώ για αξία > 880,00€ έκαστο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19 παρ.1,2 και 4 του Ν.2523/1997, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ.3^ε του Ν.4337/2015.

δ) δεν εξόφλησε με απλή ή δίγραμμη επιταγή ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού φορολογικά στοιχεία αξίας > 15.000,00€ έκαστος, σε μία (1) τουλάχιστον περίπτωση στη χρήση 2006, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1 και 18 παρ.2 του Π.Δ. 186/1992 και 16 πα ρ. 5 Ν.2992/2002, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ. 3ζτου Ν.4337/2015.

ε) ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε δύο (2) εικονικά (και πλαστά) φορολογικά στοιχεία (φορτωτικές) ως προς τη συναλλαγή από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....» συνολικής καθαρής αξίας 300,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19 παρ.1,2 και 4 του Ν.2523/1997, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ.3^ε του Ν.4337/2015.

στ) ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε ένα (1) εικονικό (και πλαστό) φορολογικό στοιχείο ως προς το σύνολο της συναλλαγής από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. «.....» συνολικής καθαρής αξίας 3.040,00 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19 παρ.1,2 και 4 του Ν.2523/1997, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ.3^ε του Ν.4337/2015.

ζ) ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε ένα (1) εικονικό (και πλαστό) φορολογικό στοιχείο (Τ.Δ.Α.) ως προς τη συναλλαγή από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. «.....» συνολικής καθαρής αξίας 3.200,00 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19 παρ.1,2 και 4 του Ν.2523/1997, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ.3^ε του Ν.4337/2015.

η) δεν καταχώρησε ένα (1) στοιχείο αγοράς (τιμολόγιο) καθαρής αξίας 40.000€ από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....» κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1,5,6 παρ1,7,17 παρ.1 και 24 παρ.1 του Π.Δ. 186/92 παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ.3^ζ του Ν.4337/2015.

Ο έλεγχος επίσης διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν υπέβαλε Οριστική Δήλωση Φ.Μ.Υ. στην χρήση 2002 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 57 και 59 του Ν.2238/1994(Κ.Φ.Ε.) και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 72 παρ.48 του Ν.4174/2013

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για τις ένδικες χρήσεις

2. Οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν πραγματικές και απόλυτα συμβατές με την δραστηριότητα της επιχείρησης του και ότι τελούσε σε καλή πίστη

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»

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.

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§5 του ν.2238/1994 αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

Επειδή, σύμφωνα με το υπ'αριθμ πρωτ. 1114957/1928/ΔΕ-Α'/23/12/2003 της Διεύθυνσης Ελέγχων με θέμα « Κοινοποίηση διατάξεων περί παράτασης της παραγραφής»

Η θέση της Διοίκησης είναι ότι η παράταση της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του ν.3091/2002 ισχύει, ανεξαρτήτως αν τα κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία έχουν ήδη ή δεν έχουν επεξεργαστεί, **μέχρι το χρόνο της κανονικής (πενταετούς) παραγραφής**.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία της υπηρεσίας μας, κατά τις χρήσεις 2002-2006 υπεβλήθησαν εμπρόθεσμα δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, δεν υπέβαλε όμως Οριστική Δήλωση Φ.Μ.Υ. για τη χρήση 2002 .

Επειδή, η μη υποβολή Οριστικής δήλωσης ΦΜΥ χρήσης 2002, δεν συμπαρασύρει την παραγραφή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του αντίστοιχου έτους και κατά συνέπεια του ΚΒΣ, καθόσον οι δηλώσεις

ΦΜΥ και εισοδήματος, ανήκουν μεν στο ίδιο νομοθέτημα, αλλά για την υποβολή τους υπάρχει αυτοτελής υποχρέωση, και ως εκ τούτου δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84 § 5 του ν. 2238/1994 περί δεκαπενταετούς παραγραφής,

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68§2(περί συμπληρωματικά στοιχεία), 84§4 του Ν. 2238/1992 (περί δεκαετούς παραγραφής) και την ανωτέρω αναφερομένη απόφαση του ΣΤΕ (υπ' αρ. 1738/2017), το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ και συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου εισοδήματος λόγω νέων στοιχείων, για την **χρήση 2002 παραγράφεται** στις 31-12-2013, για την **χρήση 2003 παραγράφεται** στις 31-12-2014, για την χρήση 2004 **παραγράφεται** στις 31-12-2015, για την χρήση 2005 **παραγράφεται** στις 31-12-2016 και για την χρήση 2006 παραγράφεται ούτως ή άλλως το 2017. Σύμφωνα με τα ανωτέρω μόνο για τις πράξεις χρήσεως 2002, 2003, 2004 και 2005 ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν πραγματικές και απόλυτα συμβατές με την δραστηριότητα της και ότι τελούσε σε καλή πίστη. Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 08/06/2017 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92(Κ.Β.Σ.), Ν.4093/12(Κ.Φ.Α.Σ.), Ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.) και Ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ ΠΑΛΛΗΝΗΣ, περιέχονται επαρκή στοιχεία και η απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, τα οποία εκθέτονται σ' αυτή, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά και πλαστά, για τις κρινόμενες χρήσεις.

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 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 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 δεν προσκομίζει ικανά 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, 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).

Επιπροσθέτως και όλως επικουρικά επισημαίνεται ότι δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν τις διαφορές από τις οικίες συναλλαγές.

Στην προκείμενη περίπτωση, η από 08/06/2017 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92(Κ.Β.Σ.) ,αποτελεί νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων , όπου αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτουν οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής για όλους τους εκδότες που εκτέλεσε συναλλαγές η προσφεύγουσα επιχείρηση .

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου «.....»/14-07-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ «.....» και συγκεκριμένα:

A)Την επικύρωση :

Της υπ'αριθμ. «.....»/08.06.2017 Οριστικής Πράξης Προστίμου ΚΒΣ διαχ. περιόδου 01.01.2006 – 31.12.2006 συνολικού ποσού 4.205,46 €

B) Την ακύρωση των κατωτέρω Πράξεων:

Της υπ'αριθμ. «.....»/08.06.2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχ. περιόδου 01.01.2004 – 31.12.2004 συνολικού ποσού 20.834,37 €.

Της υπ'αριθμ. «.....»/08.06.2017 Οριστικής Πράξης Προστίμου ΚΒΣ διαχ. περιόδου 01.01.2005 – 31.12.2005 συνολικού ποσού 7.239,00 €.

Της υπ'αριθμ. «.....»/08.06.2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχ. περιόδου 01.01.2003 – 31.12.2003 συνολικού ποσού 586,00 €.

Της υπ'αριθμ. «.....»/08.06.2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχ. περιόδου 01.01.2002 – 31.12.2002 συνολικού ποσού 586,00 €.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.