



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

A2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 01 / 10/ 2018

Αριθμός Απόφασης 4243

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 ισχύει.

β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

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

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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.

4. Την από **02/05/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του» με ΑΦΜ, κατοίκου κατά:

- Της υπ' αριθμ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§3,5ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008

-Της υπ' αριθμ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§3,5ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

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 **02/05/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

A. Από το υπ. αριθ./2016 πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ Κεντρικής-Ανατολικής Μακεδονίας & Θράκης που διαβιβάστηκε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ.ΧΑΛΚΙΔΑΣ (αρ.πρωτ./2018 της Δ.Ο.Υ.) προκύπτει ότι, η ατομική επιχείρηση «..... του» με ΑΦΜ, για την χρήση 2008, εξέδωσε δύο (2) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα πρόκειται για τα τιμολόγια α) Νο/2008 & Νο/2008 συνολικής εικονικής αξίας 21.080,00€ και για την χρήση 2009, εξέδωσε μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής εικονικής αξίας 107.690,00€ προς την επιχείρηση

B. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, διενήργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01 -31/12-2008 & 01/01 -31/12-2009 με την υπ' αριθ./2017 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ(186/92), δεδομένου ότι ο προσφεύγων είχε ήδη περαιώσει με το υπ' αριθ./2010 σημείωμα του Ν. 3888/2010, για τα οικ. έτη 2009 & 2010.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη αφενός το ανωτέρω Δελτίο Πληροφοριών και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στις 04-12-2017 στον προσφεύγοντα το με υπ' αριθ./2017

Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 και μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων, στις 29-12-2017 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 16-03-2017 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου (άρθρου 7§§3,5 ν. 4337/2015), ακολούθως ο προϊστάμενος της ίδιας Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις ΚΒΣ:

- Την υπ' αριθμ./**2018** Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§§3,5ν.4337/2015) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 8.432,00€(€21.080,00χ 40%),διότι:

εξέδωσε δύο (2) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα πρόκειται για τα τιμολόγια α) Νο/2008 & β) Νο/2008 συνολικής εικονικής αξίας 21.080,00€, προς την κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 18§§2,9 και 2§1 του ΠΔ 186/1992 σε συνδυασμό με το άρθρο 19§4 του Ν.2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του Ν 2523/97.

- Την υπ' αριθμ./**2018** Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§§3,5ν.4337/2015) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 43.076,00€(€107.690,00χ40%), διότι:

εξέδωσε μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής εικονικής αξίας 107.690,00€ προς την επιχείρηση, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 18§§2,9 και 2§1 του ΠΔ 186/1992 σε συνδυασμό με το άρθρο 19§4 του Ν.2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του Ν 2523/97.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, ή τροποποίηση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ , προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων για τις κρινόμενες χρήσεις.

-Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών.

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 προϊσταμένου 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.

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, συμψηφισμένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί».

Επιπλέον, με την υπ' αριθμ. **102/2001 γνωμοδότηση** του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. **1020145/ΠΟΛ1100 /10-04-2001**, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων».

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως ΣΤΕ 2397/1990 και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία ΣΤΕ **1426/2000**.

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις **ΣΤΕ 1426/2000**).

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος **ΣΤΕ 2122/2012**.

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **1738/2017** απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη σκέψη 8 της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ λόγω αρμοδιότητας, με το υπ. αριθ/2016 πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ Κεντρικής-Ανατολικής Μακεδονίας & Θράκης, το οποίο αφορούσε τις χρήσεις 2008 & 2009, οι οποίες είχαν περαιωθεί με το σημείωμα περαίωσης με το Ν. 3888/2010 για τις χρήσεις 2008 & 2009.

Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης επιβολής

προστίμου ΚΒΣ λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2008 στις 31-12-2019 και για την χρήση 2009 στις 31-12-2020 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραγραφής για τις κρινόμενες πράξεις χρήσεως 2008 & 2009 απορρίπτεται.

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

Επειδή, όπως καταγράφεται στο υπ'. αριθ./2016 πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ Κεντρικής-Ανατολικής Μακεδονίας & Θράκης και στην από 16-03-2018 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου (άρθρου 7§§3&5 ν. 4337/2015), ότι:

<< Η ατομική επιχείρηση «..... του» με ΑΦΜεξέδωσε προς την επιχείρηση «.....» τα κάτωθι στοιχεία:

A/A	ΑΡ. ΠΑΡ.	ΗΜ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1			ΚΤΙΡΙΑΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ	17.500,00€	3.325,000	20.825,000
2			ΚΤΙΣΙΜΟ ΠΕΤΡΑΣ & ΠΑΛΑΙΩΝ ΤΟΥΒΛΩΝ	20.580,000	3.910,200	24.490,200
3			ΚΤΙΣΙΜΟ ΠΕΤΡΑΣ & ΠΑΛΑΙΩΝ ΤΟΥΒΛΩΝ	32.690,00€	6.210,00€	38.900,00€
4			ΚΤΙΣΙΜΟ ΠΕΤΡΙΝΩΝ ΤΟΙΧΩΝ	18.000,00€	3.420,000	21.420,000
5			ΚΤΙΣΙΜΟ ΠΕΤΡΙΝΩΝ ΤΟΙΧΩΝ	20.865,000	3.964,35€	24.829,350
6			ΚΟΛΩΝΕΣ ΠΕΤΡΙΝΕΣ, ΚΑΜΑΡΕΣ ΤΟΥΒΛΩΝ	23.850,00€	4.531,500	28.381,500
7			ΚΤΙΣΙΜΟ ΠΕΤΡΙΝΩΝ ΤΟΙΧΩΝ	13.800,00€	2.622,000	16.422,000
8			ΚΤΙΣΙΜΟ ΠΕΤΡΙΝΩΝ ΤΟΙΧΩΝ	53.000,000	10.070,000	63.070,00€

9	.....	.....	ΑΡΜΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥΒΛΩΝ, ΚΤΙΣΙΜΟ ΠΑΛΑΙΩΝ ΤΟΥΒΛΩΝ, ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΚΥΒΟΛΙΘΩΝ	3.000,00€	570,00€	3.570,00€
10	.....	.....	ΚΤΙΣΙΜΟ ΠΕΤΡΙΝΩΝ ΤΟΙΧΩΝ & ΣΚΑΛΟΠΑΤΙΩΝ	26.300,00€	4.997,00€	31.297,00€
11	.....	.....	ΘΕΜΕΛΙΩΣΗ ΠΕΤΡΙΝΩΝ ΤΟΙΧΩΝ	7.470,00€	1.568,700	9.038,70€
	ΣΥΝΟΛΑ			237.055,00€	45.188,75€	282.243,75€

Επιπλέον διαπιστώθηκε ότι τα ανωτέρω παραστατικά έχουν συμπεριληφθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών των χρήσεων 2008, 2009 και 2010 τόσο του προσφεύγοντα όσο και της επιχείρησης «.....»

Για την εξόφληση των Τιμολογίων σύμφωνα με τα βιβλία της επιχείρησης «.....» τις κινήσεις και τα παραστατικά των λογαριασμών και τις επίσημες αναλυτικές καταστάσεις των τιμολογίων της επένδυσης εκδόθηκαν οι παρακάτω επιταγές:

Α/Α	ΑΡ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΗΜ. ΛΗΞΗΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ	ΗΜ. ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ
1				3.000,00€	19/07/2008
2				17.825,00€	19/08/2008
3				5.000,00€	28/11/2008
4				19.490,20€	17/12/2008
5				6.211,00€	19/01/2009
6				5.000,00€	17/02/2009
7				49.110,00€	06/03/2009
8				5.000,00€	10/04/2009
9				5.000,00€	22/04/2009
10				10.000,000€	28/04/2009
11				3.500,00€	03/06/2009
12				5.000,00€	07/07/2009
13				7.622,00€	15/07/2009
14				5.000,00€	04/08/2009
15				3.000,00€	25/08/2009
16				4.000,000€	09/09/2009
17				35.070,00€	03/12/2009
18				3.000,00€	24/12/2009

19	.....	.....	.....	23.570,00€	29/01/2010
20	.....	.....	.....	3.000,00€	02/03/2010
21	.....	.....	.....	3.000,00€	18/03/2010
22	.....	.....	.....	4.997,0€	30/03/2010
23	.....	.....	.....	25.000,0€	23/04/2010
24	.....	.....	.....	15.000,00€	28/04/2010
25	.....	.....	.....	11.800,00€	30/04/2010
26	.....	.....	.....	4.040,5€	09/07/2010
		ΣΥΝΟΛΟ		282.244,75€	

Από την κίνηση του λογαριασμού όψεως με αριθμό της επιχείρησης της πρώην, από τα παραστατικά χρεοπιστώσεων και από την κίνηση του προσωπικού λογαριασμού ταμειευτηρίου (πρώην) του κ., προκύπτει ότι:

-Η επιταγή με αριθμό αξίας 17.825,00 € εξοφλήθηκε με την εντολή πληρωμής και με συμψηφισμό με εντολή είσπραξης στις 19/08/2008 στο κατάστημα της Τράπεζας με κωδικό (.....). Στις εντολές αυτές ο εμφανίζεται να εισπράττει 7.325,000 (εντολή πληρωμής) ενώ το υπόλοιπο ποσό κατατίθεται (εντολή είσπραξης) στον προσωπικό λογαριασμό του κ. (αρ.). Στα παραστατικά ο ταμίας σημειώνει τον συμψηφισμό. Και οι δύο εντολές είναι διαδοχικές όπως αυτό διαπιστώνεται από τον αύξοντα αριθμό τους (.....,) από τον κωδικό καταστήματος (.....) και από τον κωδικό χρήστη (.....). Την εντολή είσπραξης την υπογράφει ο κ.

-Η επιταγή με αριθμό αξίας 19.490,20 € εξοφλήθηκε με την εντολή πληρωμής και με συμψηφισμό με εντολή είσπραξης στις 17/12/2008 στο κατάστημα της Τράπεζας με κωδικό (.....). Στις εντολές αυτές ο κ. εμφανίζεται να εισπράττει 8.910,200 (εντολή πληρωμής) ενώ το υπόλοιπο ποσό κατατίθεται (εντολή είσπραξης) στον προσωπικό λογαριασμό του κ. (αρ.). Στα παραστατικά ο ταμίας σημειώνει τον συμψηφισμό. Και οι δύο εντολές είναι διαδοχικές όπως αυτό διαπιστώνεται από τον αύξοντα αριθμό τους (.....,) από τον κωδικό καταστήματος (.....) και από τον κωδικό χρήστη (.....). Την εντολή είσπραξης την υπογράφει ο κ. Από τα παραστατικά της τράπεζας προκύπτει ότι στην συνέχεια με την εντολή πληρωμής ο κ. εισπράττει 1.000;00€.

-Η επιταγή με αριθμό αξίας 49.110,00 € εξοφλήθηκε με την εντολή πληρωμής και με συμψηφισμό με εντολή είσπραξης στις 06/03/2009 στο κατάστημα της

..... Τράπεζας με κωδικό (.....). Στις εντολές αυτές ο κ.
..... εμφανίζεται να εισπράττει 8.420,00€ (εντολή πληρωμής) ενώ το υπόλοιπο ποσό (40.690,00€) κατατίθεται (εντολή είσπραξης) στον προσωπικό λογαριασμό του κ.
..... (αρ.). Στα παραστατικά ο ταμίας σημειώνει τον συμψηφισμό. Και οι δύο εντολές είναι διαδοχικές όπως αυτό διαπιστώνεται από τον αύξοντα αριθμό τους (.....,) από τον κωδικό καταστήματος (.....) και από τον κωδικό χρήστη (.....). Την εντολή είσπραξης την υπογράφει ο κ.

-Η επιταγή με αριθμό αξίας 10.000,00 € εξοφλήθηκε με την εντολή πληρωμής στις 28/04/2009 στο κατάστημα της Τράπεζας με κωδικό (.....). Στην εντολή αυτή ο κ. εμφανίζεται να εισπράττει 5.000,00€ (εντολή πληρωμής) ενώ το υπόλοιπο ποσό (5.000,000) κατατίθεται προς πληρωμή, χωρίς όμως να προκύπτει από τα παραστατικά αυτά η πληρωμή αυτή. Από την επεξεργασία των λογαριασμών του κ. δεν προκύπτει κατάθεση του υπόλοιπου ποσού.

-Η επιταγή με αριθμό αξίας 35.070,00€ εξοφλήθηκε με την εντολή πληρωμής και με συμψηφισμό με εντολή είσπραξης στις 03/12/2009 στο κατάστημα της Τράπεζας με κωδικό (.....). Στις εντολές αυτές ο κ. εμφανίζεται να εισπράττει 15.070,00€ και να καταθέτη στον λογαριασμό του (εντολή πληρωμής αρ. λογ.) ενώ το υπόλοιπο ποσό (20.000,00€) κατατίθεται (εντολή είσπραξης) στον προσωπικό λογαριασμό του κ.
..... (αρ.). Στα παραστατικά ο ταμίας σημειώνει τον συμψηφισμό. Και οι δύο εντολές είναι διαδοχικές όπως αυτό διαπιστώνεται από τον αύξοντα αριθμό τους (.....,) από τον κωδικό καταστήματος (.....) και από τον κωδικό χρήστη (.....). Την εντολή είσπραξης την υπογράφει ο κ.

-Η επιταγή με αριθμό αξίας 23.570,00€ εξοφλήθηκε με την εντολή πληρωμής και με συμψηφισμό με εντολή είσπραξης στις 29/01/2010 στο κατάστημα της Τράπεζας με κωδικό (.....). Στις εντολές αυτές ο κ. εμφανίζεται να εισπράττει 11.570,000 (εντολή πληρωμής) ενώ το υπόλοιπο ποσό (12.000,000) κατατίθεται (εντολή είσπραξης) στον προσωπικό λογαριασμό του κ.
..... (αρ.). Στα παραστατικά ο ταμίας σημειώνει τον συμψηφισμό. Και οι δύο εντολές είναι διαδοχικές όπως αυτό διαπιστώνεται από τον αύξοντα αριθμό τους (.....,) από τον κωδικό καταστήματος (.....) και από τον κωδικό χρήστη (.....). Την εντολή είσπραξης την υπογράφει ο κ.

-Η επιταγή με αριθμό αξίας 25.000,00€ εξοφλήθηκε με την εντολή πληρωμής και με συμψηφισμό με εντολή είσπραξης στις 23/04/2010 στο κατάστημα της Τράπεζας με κωδικό (.....). Στις εντολές αυτές ο κ.

..... εμφανίζεται να εισπράττει 5.000,00€ (εντολή πληρωμής) ενώ το υπόλοιπο ποσό (20.000,00€) κατατίθεται (εντολή είσπραξης) στον προσωπικό λογαριασμό του κ. (αρ.). Στα παραστατικά ο ταμίας σημειώνει τον συμψηφισμό. Και οι δύο εντολές είναι διαδοχικές όπως αυτό διαπιστώνεται από τον αύξοντα αριθμό τους (.....,) από τον κωδικό καταστήματος (.....) και από τον κωδικό χρήστη (.....). Την εντολή είσπραξης την υπογράφει ο κ.

-Η επιταγή με αριθμό αξίας 15.000,00€ εξοφλήθηκε με την εντολή πληρωμής και με συμψηφισμό με εντολή είσπραξης στις 28/04/2010 στο κατάστημα της Τράπεζας με κωδικό (.....), Στις εντολές αυτές ο κ. εμφανίζεται να εξοφλεί την επιταγή (εντολή πληρωμής) και να την καταθέτει (εντολή είσπραξης) στον ίδιο λογαριασμό της εταιρίας «.....» (αρ.). Στα παραστατικά ο ταμίας σημειώνει τον συμψηφισμό. Και οι δύο εντολές είναι διαδοχικές όπως αυτό διαπιστώνεται από τον αύξοντα αριθμό τους (.....,) από τον κωδικό καταστήματος (.....) και από τον κωδικό χρήστη (.....). Την εντολή είσπραξης την υπογράφει ο κ.

Από τους παραπάνω πίνακες του ελέγχου προκύπτει ότι ο κ. εξέδωσε προς την εταιρία «.....» τιμολόγια στις χρήσεις 2008, 2009, 2010 συνολικής αξίας 282.243,75€, εξόφλησε επιταγές εκδόσεως της εταιρίας 282.244,75€, επιστρέφοντας με κατάθεση στο προσωπικό λογαριασμό του κ. το ποσό των 113,770,00€ σε μετρητά. Μία επιταγή αξίας 15,000,00€ κατατέθηκε στο λογαριασμό της εταιρίας «.....».

Το με αριθμό/2008 τιμολόγιο συνολικής αξίας 20.825,00€ εξοφλήθηκε με τις επιταγές αρ. λήξης 29/07/2008 και λήξης 19/08/2008 αξίας 3.000,00€ και 17.825,00€ αντίστοιχα.

Το με αριθμό/2008 τιμολόγιο συνολικής αξίας 24.490,20€ εξοφλήθηκε με τις επιταγές αρ. λήξης 28/11/2008 και λήξης 17/12/2008 αξίας 5,000,00€ και 19.490,20€ αντίστοιχα.

Τα υπόλοιπα εκδοθέντα τιμολόγια συνολικής αξίας 236.929,55€ δεν αντιστοιχούν σε συγκεκριμένες επιταγές.....>> και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, στο Κεφάλαιο « Τελικές Διαπιστώσεις » στην από 16-03-2018 έκθεση ελέγχου προστίμου (άρθρου 7§§3&5ν.4337/2015) της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, αναφέρεται ότι :

«:.....Συνεπεία των ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη:

Τη μη καταβολή εκ μέρους της επιχείρησης «.....» ολόκληρης της αξίας των τιμολογίων, καθώς από το ποσό των 282.244,75€, του συνόλου των επιταγών η πραγματική αμοιβή της

ατομικής επιχείρησης «.....» ήταν 153.474,75€ αφού τα υπόλοιπα 128.770,00€ επιστράφηκαν μέσω κατάθεσης στο προσωπικό λογαριασμό ταμιευτηρίου του κ. και της εταιρίας «.....».

Την υπαγωγή της «.....» στις διατάξεις του Ν.3299/2004 της επένδυσης συνολικής δαπάνης 3.200.000,00€ με την είσπραξη επιχορήγησης ποσού 1.600.000,00€ (Αριθμός απόφασης/ΥΠΕ/00333/Ε/Ν.3299/2004 ΦΕΚ ΥΠΑΓΩΓΗΣ/2008).

Το γεγονός ότι ο προσφεύγων δεν είναι η μόνη επιχείρηση, η οποία εξέδωσε προς την λήπτρια φορολογικά στοιχεία με μερικώς εικονική αξία ή και εικονικά ως προς την συναλλαγή στοιχεία.

Το γεγονός ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο το οποίο να τεκμηριώνει τις αιτιάσεις του.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι:

-Τουλάχιστον δύο από τα παραστατικά (τιμ./2008,/2008) που έχουν εκδοθεί από την επιχείρηση «.....» - και η επιχείρηση «.....» ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της - κατά τη χρήση 2008 είναι μερικώς ΕΙΚΟΝΙΚΑ, με συνολική αξία 21,080,00€.

- Μέρος των παραστατικών που εξέδωσε η ατομική επιχείρηση «.....» και η επιχείρηση «.....» ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της, κατά τη χρήση 2009 είναι μερικώς ΕΙΚΟΝΙΚΑ, με συνολική εικονική αξία 107.690,00€.....» και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν απέδειξε την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, καθόσον στην έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται αιτιολογία των πραγματικών και νομικών λόγων, που οδήγησαν τη Διοίκηση στην απόφαση της και παράθεση των κριτηρίων βάσει των οποίων άσκησε η Διοίκηση τη διακριτική της ευχέρεια, ενώ κατά την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, όταν τα πρόσωπα είναι υπαρκτά, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της για εικονικότητα έκδοσης και λήψης στοιχείων.

Στην προκείμενη περίπτωση, με το υπ. αριθ./2016 πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ Κεντρικής-Ανατολικής Μακεδονίας & Θράκης και με την από 16-03-2018 έκθεση ελέγχου προστίμου (άρθρου 7§§3&5ν.4337/2015) της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων, εξέδωσε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι μερικώς εικονικά, για τις κρινόμενες χρήσεις.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται με το υπ. αριθ./2016 πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ Κεντρικής-Ανατολικής Μακεδονίας & Θράκης και με την από 16-03-2018 έκθεση ελέγχου προστίμου (άρθρου 7§3&5ν.4337/2015) της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ./02-05-2018 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε ο " του " με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015: 21.080,00€ X 40% =8.432,00€

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2009

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015: 107.690,00€ X 40% =43.076,00€

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 .