



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 12/ 06/ 2018

Αριθμός Απόφασης 2969

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 **12/02/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση ".....", ΑΦΜ, που έχει έδρα στο επί της οδού, κατά:

- Της υπ' αριθ...../2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρο 7§33&5 ν. 4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ για την διαχειριστική περίοδο **01/01-31/12/2006** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **12/02/2018** 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

A. Από την με αρ. πρωτ...../2016 Πληροφοριακή Έκθεση της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, που διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ (αρ. πρωτ. εισερχομένου/2016), προκύπτει ότι η επιχείρηση “” με ΑΦΜ(η προσφεύγουσα) είναι λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων για την χρήση 2006 2007,2008,2009&2010 εκδόσεως της επιχείρησης “” με ΑΦΜ

B. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, διενήργησε έλεγχο για τις χρήσεις 2006-2010 με την υπ' αριθ./2016 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ (186/92), εισόδημα (Ν.2238/94) και ΦΠΑ (ν. 2859/00), δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είχε ήδη περαιώσει την χρήση 2006 με τον Ν. 3697/2008 κα τις χρήσεις 2007,2008 &2009 με το Ν. 3888/2010

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από το την ελέγκτρια, λαμβάνοντας υπόψη αφενός το ανωτέρω Δελτίο Πληροφοριών- Πληροφοριακή Έκθεση και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στις 21-11-2017 στον ως διαχειριστή της επιχείρησης, το με υπ' αριθ./2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 &62 του Ν. 4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο διαχειριστής της επιχείρησης, στις 11-12-2017 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του, το υπόμνημα της προσφεύγουσας, εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 15-12-2017 εκθέσεις μερικού ελέγχου:

1) Φορολογίας ΚΒΣ 2) Φορολογίας εισοδήματος & 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, εξέδωσε τις κατωτέρω Πράξεις:

Κ.Β.Σ.

-Την υπ' αριθμ...../2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρο 7§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο **01/01-31/12/2006** με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο συνολικού ποσού 1.248,68€ (€6.243,40x 20%), σύμφωνα με την οποία:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ένα (1) μερικώς εικονικό ως προς την αξία φορολογικό στοιχείο και συγκεκριμένα, το αριθ. Τ.Π.Υ./2006 καθαρής αξίας 6.243,40€, εκδόσεως της επιχείρησης “” με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14,18§§§1,2,9&30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. γ' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ιδίου νόμου.

-Την υπ' αριθμ...../2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρο 7§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο **01/01-31/12/2007** με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο συνολικού ποσού 9.083,52€[(€6.280,00x 20%),(€7.201,31x20,00%),(€12.380,00x20,00%), (€9.711,30x20,00%),(€9.845,00x20,00%)] σύμφωνα με την οποία:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της πέντε (5) μερικώς εικονικά ως προς την αξία φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα, α) το αριθ. Τ.Π.Υ...../2007 καθαρής αξίας 6.280,00€, β)/2007 καθαρής αξίας 7.201,31€, γ) το αριθ. Τ.Π.Υ./2007 καθαρής αξίας 12.380,00€,δ) το αριθ. Τ.Π.Υ./2007 καθαρής αξίας 9.711,30€, ε) το αριθ. Τ.Π.Υ./2007 καθαρής αξίας 9.845,00€, εκδόσεως της επιχείρησης “” με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14,18§§§1,2,9&30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. γ' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ιδίου νόμου.

Την υπ' αριθμ...../2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρο 7 §3 & 5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο **01/01-31/12/2008** με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο συνολικού ποσού 16.093,66€ [(€2.000,00x 20%), (€6.507,46x20,00%), (€9.431,40x20,00%), (5.100,00€x20,00%), (€8.500,00x20,00%), (€9.660,45x20,00%), (€8.200,00x20,00%), (1€0.704,00x20,00%), (€9.070,00x20,00%)], σύμφωνα με την οποία:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της εννέα (9) μερικώς εικονικά ως προς την αξία φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα, α) το αριθ. Τ.Π.Υ...../2008 καθαρής αξίας 2.000,00€, β)/2008 καθαρής αξίας 6.507,46€, γ) το αριθ. Τ.Π.Υ./2008 καθαρής αξίας 9.431,40€, δ) το αριθ. Τ.Π.Υ./2008 καθαρής αξίας 5.100,00€, ε) το αριθ. Τ.Π.Υ...../2008 καθαρής αξίας 8.500,00€, στ) το αριθ. Τ.Π.Υ./2008 καθαρής αξίας 9.660,45€, ζ) το αριθ. Τ.Π.Υ...../2008 καθαρής αξίας 8.200,00€, η) το αριθ. Τ.Π.Υ...../2008 καθαρής αξίας 10.704,00€, θ) το αριθ. Τ.Π.Υ...../2008 καθαρής αξίας 9.070,00€, εκδόσεως της επιχείρησης “” με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14,18§§§1,2,9&30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. γ’ του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

-Την υπ’ αριθμ...../2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7 §3 & 5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο **01/01-31/12/2009** με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο συνολικού ποσού 6.374,59€ [(€10.545,40χ 20%),(€9.338,55χ20,00%),(€11.989,00χ20,00%)], σύμφωνα με την οποία:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τρία (3) μερικώς εικονικά ως προς την αξία φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα, α) το αριθ. Τ.Π.Υ...../2009 καθαρής αξίας 10.545,40€, β)/2009 καθαρής αξίας 9.338,55€, γ) το αριθ. Τ.Π.Υ./2009 καθαρής αξίας 11.989,00€, εκδόσεως της επιχείρησης “” με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14,18§§§1,2,9&30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. γ’ του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

- Την υπ’ αριθμ...../2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρο 7 §3 & 5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο **01/01-31/12/2010** με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο συνολικού ποσού 4.744,00€ [(€16.800,00χ 20%),(€6.920,00χ20,00%)], σύμφωνα με την οποία:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της δύο (2) μερικώς εικονικά ως προς την αξία φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα, α) το αριθ. Τ.Π.Υ...../2010 καθαρής αξίας 16.800,00€, β)/2010 καθαρής αξίας 6.920,00€, εκδόσεως της επιχείρησης “” με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14,18§§§1,2,9&30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. γ’ 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./**2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ **οικονομικού έτους 2007**, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της επιχείρησης, φόρος εισοδήματος ποσού 1.810,58€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 2.172,70€, ήτοι συνολικού ποσού 3.983,28€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου, σύμφωνα με τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης της ανωτέρω χρήσης κρίθηκαν ακριβή και επαρκή και προσδιορίστηκαν τα Καθαρά Κέρδη λογιστικώς, μετά την προσθήκη σε αυτά των λογιστικών διαφορών ελέγχου (οι οποίες προέρχονται από την αξία του ληφθέντος μερικώς εικονικού τιμολογίου, που έχει καταχωρηθεί σαν δαπάνη) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994(ΚΦΕ) ποσού 6.243,40€. Τα Καθαρά Κέρδη βάσει ελέγχου προσδιορίστηκαν σε 107.283,05€.

- Την υπ' αριθμ./**2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ **οικονομικού έτους 2011**, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της επιχείρησης, φόρος εισοδήματος ποσού 14.473,53€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 17.368,30€, ήτοι συνολικού ποσού 31.841,83€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου, σύμφωνα με τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης της ανωτέρω χρήσης κρίθηκαν ακριβή και επαρκή και προσδιορίστηκαν τα Καθαρά Κέρδη λογιστικώς, μετά την προσθήκη σε αυτά των λογιστικών διαφορών ελέγχου (οι οποίες προέρχονται από την αξία των ληφθέντων μερικώς εικονικών τιμολογίων, που έχουν καταχωρηθεί σαν δαπάνες) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994(ΚΦΕ) ποσού 6.920,00€. Τα Καθαρά Κέρδη βάσει ελέγχου προσδιορίστηκαν σε 17.991,82€.

ΦΠΑ

- Την υπ' αριθμ./**2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, με την οποία μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο του ΦΠΑ από το ποσό (3.132,92€) σε ποσό (1.946,67€) ήτοι διαφορά (1.186,25€).

Η μείωση του πιστωτικού υπολοίπου προέκυψε λόγω της υφιστάμενης παράβασης ΚΒΣ, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα έλαβε ένα (1) μερικώς εικονικό τιμολόγιο συνολικής αξίας 6.243,40€ πλέον ΦΠΑ αξίας 1.248,68€ και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 Ν. 2859/00, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ του στοιχείου αυτού, από τον φόρο εκροών

- Την υπ' αριθμ./**2017** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της επιχείρησης Φ.Π.Α. ποσού 4.071,44€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 4.885,73€, ήτοι συνολικού ποσού 8.957,17€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω της υφιστάμενης παράβασης ΚΒΣ, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα έλαβε δύο (2) μερικώς εικονικά τιμολόγια συνολικής αξίας 23.720,00€ πλέον ΦΠΑ αξίας 4.744,00€ και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 Ν. 2859/00, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ του στοιχείου αυτού, από τον φόρο εκρών

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

- Την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α.(άρθρου 79 ν.4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, με την οποία επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 593,13€ (€1.186,25x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ με βάσει το ένα (1) μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο.

- Την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α.(άρθρου 79 ν.4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, με την οποία επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 2.727,80€ (€4.744,00x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ με βάσει τα δύο (2) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Με την αρ. πρωτ./2018 ενδικοφανή προσφυγή, της επιχείρησης “.....”, ΑΦΜ, ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση της υπ' αριθμ...../2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ(άρθρο 7§33&5 ν. 4337/2015), διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμου, το οποίο αφορά τις προσβαλλόμενες πράξεις, έχει υποπέσει σε παραγραφή.

-Ότι η συναλλαγή ήταν πραγματική, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα του εν λόγω συναλλαγής 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, προΐσχουσες 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.

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 εισοδήμα-**

τος, 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. ΒΟΛΟΥ λόγω αρμοδιότητας, με την αρ. πρωτ./2016 Πληροφοριακή Έκθεση της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (αρ. πρωτ. εισερχομένου/2016 της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ), η οποία αφορούσε την χρήση 2006, η οποία είχε περαιωθεί με το σημείωμα του ν. 3697/2008. 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 προστίμου ΚΒΣ και συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου εισοδήματος λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2006 στις 31-12-2017 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραγραφής για την κρινόμενη πράξη χρήσεως 2006 απορρίπτεται..

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος **δεν απέδειξε την εικονικότητα** του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, 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 στοιχείου.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην με αρ. πρωτ./2016 Πληροφοριακή Έκθεση της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και στην από 15-12-2017 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, 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 το επίμαχο φορολογικό στοιχείο το οποίο είναι μερικώς εικονικό ως προς την αξία για την κρινόμενη χρήση.

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 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 πραγματοποίησής 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 την οικίες συναλλαγές.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην με αρ. πρωτ./2016 Πληροφοριακή Έκθεση της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και στην από 15-12-2017 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ για τον εκδότη, "....." με ΑΦΜ, που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής περί μερικής εικονικότητας του επίδικου τιμολογίου ως προς την αξία.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με αρ. πρωτ./2016 Πληροφοριακή Έκθεση της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και στην συνέχεια στην από 15-12-2017 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνεται 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./**12-02-2018** ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση "....." με ΑΦΜ

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

Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. γ' του ν.4337/2015 : $6.243,40\text{€} \times 20\% = 1.248,68\text{€}$

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 .