



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

Fax : 2131604567

Καλλιθέα

Αριθμός απόφασης:

29/05/2018

2777

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 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **29.01.2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του- Α.Φ.Μ κατοίκου, οδός, κατά της με αριθμό/2017 πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικής περιόδου 1/1/2008 -31/12/2008 της Προϊσταμένης της Α' Δ.Ο.Υ. ΠΕΙΡΑΙΑ και τα προσκομιζόμενα με αυτή έγγραφα.
5. Την ως άνω Πράξη Επιβολής Προστίμου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Α' Δ.Ο.Υ. ΠΕΙΡΑΙΑ
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **29.01.2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

Με την υπ' αριθ./2017 Πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικής περιόδου 1/1/2008 -31/12/2008, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 163.419,40 € (= 408.548,50 € X 40%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω λήψης και καταχώρησης τριάντα οκτώ (38) εικονικών, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικών στοιχείων από τις επιχειρήσεις «.....» (ΑΦΜ) και «.....» (ΑΦΜ) συνολικής καθαρής αξίας ύψους 408.548,50 € πλέον ΦΠΑ ύψους 77.624,22 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1, 12§1,5,8,10,11, 18§9 και 19του Π.Δ. 186/1992.

Η διαπίστωση των ως άνω προέκυψε κατόπιν της από/2017 εντολής που εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Α' Δ.Ο.Υ. ΠΕΙΡΑΙΑ, βάσει της από 30/10/2015 εκθέσεως ελέγχου, επεξεργασίας Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ, (Γ'υποδ/ση –τμήμα Β')

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή.

2. Λόγω της εξάρτησής μου από ναρκωτικές ουσίες από δεκαετίας το συντηρούσε ο πατέρας μου οποίος ήταν ηλεκτρολόγος και όπως με διαβεβαίωσε και ο πιο πάνω ασκών την δραστηριότητα πατέρα μου, όσα τιμολόγια έχουν εκδοθεί από τους κ.κ. και προς εμένα είναι αληθή κατά περιεχόμενο,

3. Ο ίδιος προέβην σε περαίωση της χρήσης κατ' εφαρμογή του ν. 3888/2010, σύμφωνα με το άρθρο 11 του οποίου νόμου το πρόστιμο σε περίπτωση που αυτό μου καταλογιστεί, ανέρχεται στο 1/5 του προβλεπόμενου προστίμου, ώστε το επιβαλλόμενο σε εμένα πρόστιμο θα έπρεπε να οριστεί στο ποσό ευρώ (163.419,40/ 5) 32.683,88 .

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 17 § 2 του ν. 3296/2004** (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων».

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

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

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν

δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).

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 την Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1208/ 20-12-2017 «Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της με αριθ. ΔΕΛ Β 1181829 ΕΞ 2017/5.12.2017 (Β'4314) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων»:

«1. Ο πίνακας που περιλαμβάνεται στην περ. (α) της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017 και αφορά στις χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017 Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., τροποποιείται ως κάτωθι:

Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1181829 ΕΞ 2017/5.12.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.		
ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013) και άρθ. 36 § 1 του ν.4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής
2006 και μετά	Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/1994 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013)	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία
2001 και μετά	Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

Περαιτέρω, με τη με αριθ. 268/2017 Γνωμοδότηση της Α' Τακτικής Ολομέλειας του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από το Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και κοινοποιήθηκε με την εγκ. ΠΟΛ.1192/2017, έγινε δεκτό ότι, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 11 του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση για τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκαν στις χρήσεις 2012 και 2013 και όχι σε χρήσεις προγενέστερες του έτους 2012.

Συνεπώς κατ' εφαρμογή των παραπάνω, για τις χρήσεις 2008 έως 2010 δεν υπάρχει δυνατότητα έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμου σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου, δυνάμει

των διατάξεων της παρ. 3 του άρθ. 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 11 του άρθ. 72.

2. Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι, η έκδοση πράξεων για χρήσεις 2006 και μετά, δυνάμει των οριζόμενων στις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 και της παρ. 4 του άρθ. 84 του ν.2238/1994, καθώς και των παρ. 3 του άρθ. 49 και παρ. 2 του άρθ. 57 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ν.4174/2013, είναι δυνατή μόνο εφόσον προκύπτουν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στις εγκυκλίους ΠΟΛ.1191/2017 και ΠΟΛ.1194/2017.

Κατά τα λοιπά ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την εγκ. ΠΟΛ.1154/2017.»

Ως προς την υπαγωγή της στην περαίωση του Ν. 3888/2010

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.9 παρ.4 Ν.3888/2010** « 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.»

Επειδή για τις χρήσεις 2008,2009 εκδόθηκε Σημείωμα περαίωσης Ν.3888/2010 από την ΔΟΥ Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, το οποίο ο προσφεύγων το αποδέχθηκε.

Επειδή στην παρ.1 και 2 της **ΠΟΛ.1019/2011** ορίζεται :

«1. Το Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα που εκδίδεται κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010 περιέχει για κάθε υπόθεση που έχει υπαχθεί στην οικεία ρύθμιση του Κεφαλαίου Α΄ του νόμου αυτού τα εξής στοιχεία:

α.β.γ).....δ).....ε)

στ. Την τυχόν αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ή την παράβαση του Κ.Β.Σ. ή το δελτίο πληροφοριών ή τα λοιπά επιβαρυντικά στοιχεία ή έγγραφα, κατά τα οριζόμενα στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του Ν. 3888/2010, που περιλήφθηκαν στο αρχικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα που έγινε αποδεκτό, καθώς και την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ή την παράβαση του Κ.Β.Σ. κατά τις ίδιες ως άνω παραγράφους που προέκυψαν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του ίδιου ως άνω νόμου.

2. Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παραγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010, συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Με την αποδοχή του παραπάνω Σημειώματος ο επιτηδευματίας δύναται κατόπιν σχετικής αίτησής του να ζητήσει την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, με ανάλογη εφαρμογή των

διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 11 του Ν. 3888/2010, καθώς και του δεύτερου εδαφίου των παραγράφων 5 και 6 της απόφασης ΠΟΛ. 1138/2010. Η επίλυση της διαφοράς κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο διενεργείται ταυτόχρονα με την αποδοχή του πιο πάνω Σημειώματος ή το αργότερο εντός πέντε (5) ημερών από την αποδοχή του.

Επειδή στην παρ.10 της ΠΟΛ. 1019/2011 ορίζεται:«.....
Επί αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος για ορισμένα μόνο από τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα προαναφερόμενα επιβαρυντικά στοιχεία, με τους όρους και τους περιορισμούς των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 5 του Ν. 3888/2010, τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν ανάλογη εφαρμογή για τα οικονομικά έτη για τα οποία το παραπάνω Σημείωμα δεν γίνεται αποδεκτό. Στις περιπτώσεις των προηγούμενων εδαφίων, σε ότι αφορά τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. που εκδίδονται και κοινοποιούνται κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 της παρούσας, έχουν επίσης εφαρμογή ως προς τις περαιτέρω διαδικασίες οι ισχύουσες διατάξεις.»

Επειδή μετά την περαίωση των ως άνω οικονομικών ετών, περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ στις 03.02.2017 , συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια της παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 & της παρ.3 του άρθρου 49 του ν.2859/2000 και ως αναφέρεται στην σελ. 6 της έκθεσης ελέγχου εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης στον προσφεύγοντα, με αριθ./3 στο οποίο περιλαμβάνονται για τα έτη 2009 και 2010 η αποκρουεΐσα ύλη, το οποίο **αποδέχθηκε** .

Επιπλέον ο προσφεύγων για το μη δηλωθέν φορολογητέο εισόδημα, υπέβαλε για το οικονομικό έτος 2008 την με αριθμό/2017 Τροποποιητική -συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος καθώς και την με αριθμό/17 τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ 4ου τριμήνου του 2007, καθώς και την τροποποιητική εκκαθαριστική έτους αναφοράς 2007, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις των άρθρων 57-61 του ν. 4446/16, με την οποία δήλωσε επιπλέον ως λογιστική διαφορά το συνολικό ποσό 30.025,00 ευρώ, όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών-προμηθευτών τρίτων επιχειρήσεων. Συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ λόγω νέων στοιχείων , παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι και για την χρήση 2008 στις 31-12-2019 και ως εκ τούτου ο **ισχυρισμός περί παραγραφής για την κρινόμενη πράξη χρήσεως 2008 δεν γίνεται δεκτός.**

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται «το δικαίωμα - αφού αποδέχθηκε άμεσα και το οικείο "Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσεως" - να περαιώσει και το οιοδήποτε πρόστιμο κ.β.Σ. στο 1/5 του,όπως τούτο προβλέπεται ρητά στον Ν. 3888/2010, με τα άρθρα του 8 και 11 § 1».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 8 του ν. 3888/2010 «Αποφάσεις επιβολής προστίμου του ΚΒΣ που εκκρεμούν στις Δ.Ο.Υ ή λοιπές ελεγκτικές αρχές ή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 3 παράγραφος 2 περ. γ, και αφορούν τις περαιούμενες ανέλεγκτες υποθέσεις, περαιώνονται με ανάλογη εφαρμογή όσων ορίζονται στο άρθρο 11».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 11παρ.8 του ν. 3888/2010 «Με την επίλυση των διαφορών που προκύπτουν ανά εκκρεμή καταλογιστική πράξη στο πλαίσιο της εφαρμογής του παρόντος άρθρου ή το αργότερο εντός δύο (2) εργάσιμων για τις Δ.Ο.Υ. ημερών από την

ημερομηνία επίλυσης, καταβάλλεται το είκοσι τοις εκατό (20%) της βάσει συμβιβασμού οφειλής το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από πεντακόσια (500) ευρώ εκτός αν το σύνολο της βάσει συμβιβασμού οφειλής είναι μικρότερο, και το υπόλοιπο οφειλόμενο βάσει συμβιβασμού ποσό από την ίδια καταλογιστική πράξη καταβάλλεται σε δόσεις σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 10. Οι διατάξεις του τρίτου και τέταρτου εδαφίου της [παραγράφου 2 του άρθρου 24 του Ν. 2523/1997](#) (ΦΕΚ 179 Α'), ισχύουν ανάλογα και εν προκειμένω.

Επειδή οι φορολογικές διατάξεις ερμηνεύονται στενά γραμματικά η περαίωση παραβάσεων του άρθρου 8 αφορά αποφάσεις επιβολής προστίμου που εκκρεμούν στις Δ.Ο.Υ., και όχι παραβάσεις του ΚΒΣ που προκύπτουν από συμπληρωματικά στοιχεία όπως συμβαίνει στην επίδικη υπόθεση.

Επειδή ως εκ τούτου οι επίδικες παραβάσεις ΚΒΣ προέκυψαν από επιβαρυντικά στοιχεία, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010 και επομένως βάσει της προαναφερθείσας ΠΟΛ.1019/28.01.2011 για τις εν λόγω παραβάσεις ΚΒΣ, η επίλυση της διαφοράς, θα χωρούσε με εφαρμογή του άρθρου 11 και όχι του 8 του ν. 3888/2010.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 7 παρ.3 Ν. 4337/2015** 'Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας', ορίζεται ότι :

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

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.
β) **Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.** Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

Επειδή σύμφωνα με την [ΔΕΛ Β 1077652 ΕΞ 2016 της ΓΓΔΕ](#) στην παράγραφο 10, « Δεδομένων των ανωτέρω, οι πράξεις προσδιορισμού προστίμων που αφορούν παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για υποθέσεις που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 1-13 του Ν.3888/2010 και για τις οποίες προκύπτουν νέα επιβαρυντικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της [παρ. 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010](#) , προσδιορίζονται πλέον σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της [παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015](#) , χωρίς τη δυνατότητα περαιτέρω μείωσης στο ένα πέμπτο (1/5) στο πλαίσιο διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού.»

Επειδή το ύψος το προστίμου στο σώμα της πράξης εκδόθηκε και καταλογίστηκε ορθώς σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 οι οποίες αναφέρονται στην ως άνω έκθεση ελέγχου .

Επειδή η κρίση περί της εικονικότητας των προαναφερόμενων φορολογικών στοιχείων τα οποία εκδόθηκαν από τις επιχειρήσεις «.....» (ΑΦΜ) και «.....» (ΑΦΜ) συνολικής καθαρής αξίας ύψους 408.548,50 € για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό της , προήλθαν κατόπιν του συνόλου των διαπιστώσεων που αναγράφονται στην από 30/10/2015 έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ, (Γ'υποδ/ση –τμήμα Β').

Επειδή σύμφωνα με την από 29.12.2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ , με το υπ' αριθμ./2017 έγγραφο της Ε' Δ.Ο.Υ. Πειραιά (στην οποία εστάλη εκ παραδρομής) διαβιβάστηκε στην Α' Δ.Ο.Υ. Πειραιά ο φάκελος με συνημμένα τα υπ' αριθμ. πρωτ., και ΔΑΠ της Περιφερειακής Δ/σης Αττικής του ΣΔΟΕ με τα οποία περιήλθε σε γνώση της Υπηρεσίας η ύπαρξη μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος.

Από την εκθέση ελέγχου, επεξεργασίας Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ, προκύπτει ότι μετά από έλεγχο που διενήργησαν στην επιχείρηση του προσφεύγοντος ύστερα από την με αριθμό/..... εντολή ελέγχου το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που η ελεγχόμενη επιχείρηση έλαβε από τις εκδότριες επιχειρήσεις «.....» με Α.Φ.Μ. και «.....» με Α.Φ.Μ. είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής. Όπως άλλωστε αναφέρεται στην πληροφοριακή έκθεση επεξεργασίας Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ προκύπτουν τα εξής:

Οι εκδότριες επιχειρήσεις ναι μεν φέρεται ότι ανέλαβαν και εκτέλεσαν έργα, η δράση τους όμως περιορίστηκε μόνο στην έκδοση και διακίνηση ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων, προκειμένου να διευκολυνθούν οι λήπτριες επιχειρήσεις και στη συγκεκριμένη περίπτωση η λήπτρια επιχείρηση «.....» από την χρήση των στοιχείων αυτών.

Συγκεκριμένα ο: Α) Έχει υποβάλλει εκκαθαριστική δήλωση φ.π.α. έτους 2007 και περιοδικές δηλώσεις φ.π.α. τα πρώτα τρία τρίμηνα του 2008. Κατά τη διάρκεια δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φόρου εισοδήματος, δηλώσεις φ.μ.υ και συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών - προμηθευτών.

Β) Δεν απασχόλησε ποτέ εργατοϋπαλληλικό προσωπικό. Όμως η δραστηριότητα της είναι και εντάσεως εργασίας.

Γ) Δεν εμφανίζει αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό ή το εξωτερικό.

Δ) Με ένορκες καταθέσεις παραδέχτηκε ότι δεν εκτέλεσε ποτέ ηλεκτρολογικές εργασίες ούτε εμπορεύτηκε ηλεκτρολογικό υλικό.

Ε) Το σύνολο των τιμολογίων προς την ελεγχόμενη φέρεται να εξοφλήθηκαν με μετρητά.

Ως προς τις συναλλαγές της ελεγχόμενης με την επιχείρηση

Α) δραστηριοποιήθηκε στην συγκεκριμένη διεύθυνση έδρας για τρεις περίπου μήνες.

Β) υπέβαλε ανακριβείς φορολογικές δηλώσεις (φ.π.α. και εισόδημα), δηλώνοντας ελάχιστα κέρδη στις ελεγχόμενες χρήσεις, κυρίως για να αποκτήσει μια αληθοφανή δραστηριότητα η επιχείρηση.

Γ) Δεν απασχόλησε ποτέ εργατοϋπαλληλικό προσωπικό. Όμως η δραστηριότητα της είναι και εντάσεως εργασίας με έργα σε διάφορες περιοχές της ελληνικής επικράτειας.

Δ) Δεν εμφανίζει αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό ή το εξωτερικό.

Ε) Το σύνολο των τιμολογίων προς την ελεγχόμενη φέρεται να εξοφλήθηκαν με μετρητά

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς 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 συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου αναφέρονται τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία και οι σχετικές ισχύουσες διατάξεις, τα οποία είναι απαραίτητα για την έκδοση της προβαλλόμενης πράξης και οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται σε αυτήν κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **29.01.2018** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του,- Α.Φ.Μ και επικύρωση της/2017 πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικής περιόδου 1/1/2008 - 31/12/2008 της Προϊσταμένης της Α' Δ.Ο.Υ. ΠΕΙΡΑΙΑ .

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

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2008-31.12.2008

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ.3β' του ν. 4337/2015 (408.548,50 € X 40%)=163.419,40 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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

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

