



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 25/5/2018

Αριθμός απόφασης: 1068

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 25/1/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αρ./.../27-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 χρήσης 2010, της με αρ./.../27-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 χρήσης 2011 και της με αρ./.../27-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 20/2/2018 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 25/1/2018 και 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 προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό/.../27-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **67.124,00 €**, λόγω : α) λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης της επιχείρησης «..... ΑΦΜ.....», καθαρής αξίας 166.310,00 € πλέον ΦΠΑ 38.251,30 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν.4174/2013 και των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 2 και 9 και 30 παρ. 4 περ. γ' του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3β' του Ν.4337/2015. β) Δεν τήρησε το Ισοζύγιο Λογαριασμών Γενικού – Αναλυτικών Καθολικών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 4 παρ. 1, 6 παρ. 1 και 19 παρ. 1 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ 186/92) που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3ζ' του Ν.4337/2015.
- Με την με αριθμό/.../27-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **84.600,00 €**, λόγω α) λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης της επιχείρησης «..... ΑΦΜ.....», καθαρής αξίας 211.500,00 € πλέον ΦΠΑ 48.645,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν.4174/2013 και των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 2 και 9 και 30 παρ. 4 περ. γ' του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3β' του Ν.4337/2015. β) Μη σύνταξη απογραφής λήξης (ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και καταγραφή αυτών στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις) όπως όφειλε σύμφωνα με τα άρθρα 27 παρ. 3, 24 παρ. 6 και 17 παρ. 7-8 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3ζ' του Ν.4337/2015.
- Με την με αριθμό/.../27-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **500,00 €**, διότι δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, μετά από τη με αρ. πρωτ. 60163/31-8-2017 πρόσκληση, το Αναλυτικό Καθολικό της επιχείρησής του για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2010 – 31/12/2010, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5 των Ε.Λ.Π.

(Ν.4308/2014) και των άρθρων 14, 23 και 24 του Ν.4174/2013, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2 περ. γ' του Ν.4174/2013.

Δυνάμει της με αρ./23-12-2016 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό εμπόριο ακατέργαστου αργύρου» για τις χρήσεις 2010 – 2011. Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν : α) Το με αριθ. πρωτ./21-12-2015 έγγραφο της ΔΟΥμε τη συνημμένη σε αυτό από 27-11-2015 Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92), σύμφωνα με την οποία όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση «..... ΑΦΜ» στις χρήσεις 2009 - 2010 - 2011 είναι εικονικά και μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν τα παραπάνω στοιχεία ήταν και ο προσφεύγων, ο οποίος έλαβε το εικονικό με αρ./24-2-2010 ΤΔΑ, καθαρής αξίας 37.550,00 €, πλέον ΦΠΑ 7.134,50 € και β) το με αριθ. πρωτ./29-11-2016 έγγραφο της ΔΟΥ με τη συνημμένη σε αυτό από 22-11-2016 Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «..... ΑΦΜ» είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων και μεταξύ των επιχειρήσεων που αποδέχθηκαν τα εικονικά αυτά στοιχεία είναι και ο προσφεύγων, ο οποίος έλαβε :

Στη χρήση 2010 :

A/A	ΑΡ. ΤΙΜ.	ΧΡΗΣΗ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
1	.../17-11-2010	2010	92.910,00	21.369,30	114.279,30
2	.../22-12-2010	2010	73.400,00	16.882,00	90.282,00
ΣΥΝΟΛΟ			166.310,00	38.251,30	204.561,30

Στη χρήση 2011 :

A/A	ΑΡ. ΤΙΜ.	ΧΡΗΣΗ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
1	.../27-05-2011	2011	130.500,00	30.015,00	160.515,00
2	.../24-06-2011	2011	81.000,00	18.630,00	99.630,00
ΣΥΝΟΛΟ			211.500,00	48.645,00	260.145,00

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. δεν έλαβε υπόψη του το με αριθ. πρωτ./21-12-2015 έγγραφο της ΔΟΥμε τη συνημμένη σε αυτό έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., η οποία αφορά στην εκδότηρα επιχείρηση «..... ΑΦΜ», διότι το νέο αυτό στοιχείο περιήλθε σε

γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εντός πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης χρήσης 2010 και ως εκ τούτου η χρήση αυτή παραγράφηκε ως προς την αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή φόρων και προστίμων.

Περαιτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο οποίος αφορούσε στην εκδότρια εικονικών επιχείρηση «..... ΑΦΜ», προέβη σε έλεγχο της επιχείρησης του προσφεύγοντος, όπου διαπιστώθηκε η λήψη των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων και καταλόγισε τα προσβαλλόμενα πρόστιμα.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης του ισχυρισμού της περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Εν προκειμένω, ο έλεγχος δεν απέδειξε την εικονικότητα των στοιχείων. Όλα τα φορολογικά στοιχεία που καταχώρισε στα βιβλία της επιχείρησής του είναι ακριβή και αφορούν πραγματικές συναλλαγές. Επικαλείται καλή πίστη.
- Όλες οι οικονομικές συναλλαγές της επιχείρησής του καταχωρήθηκαν στο προβλεπόμενο Ημερολόγιο και εκ τυπώθηκε το θεωρημένο Ισοζύγιο Λογαριασμών Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών.
- Οι επίμαχες χρήσεις έχουν παραγραφεί.

Ως προς την παραγραφή

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «*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...».*

Επειδή στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «*5. 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 Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.».*

Επειδή στις παρ. 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«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.».

Επειδή στο άρθρο 21 του π.δ. 186/92 ορίζεται : «2. Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1194/2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ ([ΣτΕ 2934/2017](#) και [2935/2017](#)) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α΄ της [παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994](#) (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.»

Επειδή με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου **συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78** (ΣΤΕ Ολ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009 και 82 του ν. 3842/2010 είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, με την απόφαση 2932/2017 του ΣΤΕ ορίζεται ότι :«...τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣΤΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3888/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣΤΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.»

Επειδή περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ. υποθέσεις.

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων, με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, τα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με το υπ' αριθμ. πρωτ./29-11-2016 έγγραφο και τη συνημμένη σε αυτό από 18/11/2016 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. στις 2/12/2016 και συνεπώς, ως προς το χρόνο παραγραφής ισχύουν τα ακόλουθα :

Για τη χρήση 2010, τα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εντός πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης και με δεδομένο ότι η δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους υποβλήθηκε εμπρόθεσμα, η χρήση δεν έχει περαιωθεί (με αποδοχή σημειώματος περαίωσης ή με διενέργεια ελέγχου) και δε χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής, καθώς θεωρούνται κατ' εφαρμογή των αποφάσεων 1738/2017 ΟΛΣΤΕ και 2932/2017 ΣΤΕ, ως αντισυνταγματικές, έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση αυτή στις **31/12/2016** (πενταετής παραγραφή).

Περαιτέρω, η με αρ./.../27-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 500,00 €, διότι δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, μετά από τη με αρ. πρωτ. 60163/31-8-2017 πρόσκληση, το Αναλυτικό Καθολικό της επιχείρησής του για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2010 – 31/12/2010, θα πρέπει να ακυρωθεί, διότι στερείται νομίμου ερείσματος, καθώς δεν υφίστατο υποχρέωση διαφύλαξης του εν λόγω βιβλίου πέραν της πενταετίας, εφόσον η χρήση 2010 είχε ήδη παραγραφεί στις 31/12/2016, με βάση τη διάρκεια της κανονικής παραγραφής και επειδή τα στοιχεία, βάσει των οποίων ζητήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης για τη χρήση 2010, δεν θεωρούνται συμπληρωματικά.

Για δε τη χρήση 2011 δεν τίθεται θέμα παραγραφής, καθώς η εν λόγω χρήση παραγράφεται στις 31/12/2017, η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/.../27-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε εντός της προθεσμίας της πενταετούς παραγραφής.

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παραγραφής γίνεται δεκτός κατά το μέρος που αφορά στη χρήση 2010, ενώ απορρίπτεται κατά το μέρος που αφορά στη χρήση 2011.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, ως προς τις προσβαλλόμενες με αρ./.../27-12-2017 και/.../27-12-2017 πράξεις επιβολής προστίμου, γίνεται αποδεκτή για τον λόγο της **παραγραφής**, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς τις εν λόγω πράξεις

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη απόδειξης της εικονικότητας των στοιχείων, περί πραγματικών συναλλαγών και περί ύπαρξης από μέρους του καλής πίστης στις υπό κρίση συναλλαγές.

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

Επειδή, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 171 του ΚΔΔ, ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 2....., 3....., 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού τόσο η από 27/12/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. όσο και η από 22/11/2016 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην μερική εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων, με προσδιορισμένη την εικονική αξία και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί έλλειψης ειδικής, επαρκούς, σαφούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας των ισχυρισμών της φορολογικής αρχής, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., η εικονικότητα των ως άνω επίδικων φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση «..... ΑΦΜ» κι έλαβε ο προσφεύγων, αποδεικνύεται μεταξύ άλλων από τα ακόλουθα:

Σχετικά με την εκδότρια «..... ΑΦΜ»

- Η επιχείρηση έχει αποχωρήσει από την δηλωθείσα έδρα της, ήδη πριν τις 1/1/2013, χωρίς να έχει δηλώσει μεταφορά της έδρας της. Δεν ανευρέθη ο διαχειριστής της στη δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας του. Από απάντηση δε της Διεύθυνσης Ασφάλειας Αττικής σε έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε., προκύπτει ότι η υπηρεσία αυτή δεν έχει στοιχεία για τον διαχειριστή της εταιρείας.
- Ο έλεγχος επομένως δεν είχε στη διάθεσή του τα τηρηθέντα από την επιχείρηση βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου, άρα δεν μπόρεσε να γίνει καμία ελεγκτική επαλήθευση.
- Τόσο από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών όσο και από το με αριθμό πρωτοκόλλου 45562/21-12-2015 έγγραφο της Δ.Ο. Υ.και τη συνημμένη σε αυτό έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. για την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. προκύπτει ότι η εν λόγω εταιρία, η οποία κρίθηκε από τον έλεγχο εικονική, είναι αποκλειστικός

μοναδικός προμηθευτής της «..... ΑΦΜ».

- Η εκδότρια «..... ΑΦΜ» δεν υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 8/10/2010 – 31/12/2011, υπέβαλλε περιοδικές και εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α., που όμως ήταν όλες πιστωτικές, καθώς εμφάνιζε αγορές λίγο περισσότερες από τις πωλήσεις.
- Σχεδόν το σύνολο των κινήσεων μεταξύ των τραπεζικών λογαριασμών γίνονταν μέσω internet, πιθανόν από το ίδιο άτομο και οι μεταφορές από τον ένα λογαριασμό στον άλλο, σκοπό είχε να μην μπορεί να είναι ανιχνεύσιμος ο τελικός παραλήπτης των χρημάτων, ο οποίος μπορεί να είναι και ο αρχικός καταθέτης ή συγγενικά με αυτόν πρόσωπα. Από τους λογαριασμούς αυτούς, τα μόνα ποσά που δεν μεταφέρονταν ήταν ποσά από 800 έως 1200 ευρώ που λαμβάνονταν μέσω ΑΤΜ, κατά διαστήματα, που προφανώς αποτελούσαν την αμοιβή ή προμήθεια των εν λόγω εταιρειών για τη διακίνηση των εν λόγω φορολογικών στοιχείων.
- Η επιχείρηση εξέδιδε φορολογικά στοιχεία προς τους ίδιους λήπτες και μετά την αποχώρηση της από τη δηλωθείσα έδρα της.

Σχετικά με την προμηθεύτρια της εκδότριας επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ.

- Αν και αναζητήθηκε η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν βρέθηκε στη δηλωθείσα ως έδρα διεύθυνση.
- Δεν υπέβαλλε δηλώσεις εισοδήματος.
- Δεν υπέβαλλε εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ, πλην του έτους 2009, στην οποία μάλιστα παρουσίασε ανακριβή στοιχεία. Συγκεκριμένα, στην υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση έτους 2009, δήλωσε εκροές 2.223.179,54 αντί των 5.205.524,51 και εισροές 2.737.665,17 χωρίς να υπάρχουν αγορές, σύμφωνα με τις Συγκεντρωτικές καταστάσεις Τιμολογίων Πελατών - Προμηθευτών Τρίτων.
- Δεν υπέβαλλε Συγκεντρωτικές καταστάσεις Τιμολογίων Πελατών - Προμηθευτών αν και είχε συναλλαγές μεγάλης αξίας και δηλώθηκε από τρίτους.
- Δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία.
- Δεν υπεβλήθη στην αρμόδια φορολογική αρχή δήλωση μεταβολής ή διακοπής εργασιών.

Σχετικά με την προσφεύγουσα λήπτρια επιχείρηση «».

- Δεν διενήργησε απογραφή λήξης (ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και καταγραφή αυτών στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις) της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 έως 31/12/2011, με αποτέλεσμα να μη μπορούν να γίνουν οι σχετικές επαληθεύσεις με τη μέθοδο κλειστής αποθήκης, ώστε να πιστοποιηθούν οι αγορές του προϊόντος που αναφέρονται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία.
- Δεν αποδεικνύει τον τρόπο με τον οποίο συναλλάσσονταν με την εκδότρια (μέσω πωλητών κλπ) και με ποιο τρόπο μεταφέρονταν οι συγκεκριμένες μεγάλες (100 και 150 κιλών) ποσότητες

ακατέργαστου άργυρου.

- Ως προς τις πληρωμές που επικαλείται ο προσφεύγων και προσκομίζει τις σχετικές τραπεζικές αποδείξεις της Ε.Τ.Ε., παρατηρούνται τα εξής : Ο προσφεύγων φέρεται να εξοφλεί τόσο τα φορολογικά στοιχεία της χρήσης 2010, όσο και τα φορολογικά στοιχεία της χρήσης 2011, συνολικής αξίας 464.706,30 €, σε χρονικό διάστημα ενός μήνα, ήτοι στο διάστημα 1/6/2011 - 4/7/2011, εκτός μίας πληρωμής αξίας 2.000,00 €, η οποία έγινε στις 15/4/2011. Παρατηρείται επίσης το γεγονός ότι εντός μίας ημέρας γινόταν δύο φορές πληρωμές πολλών χιλιάδων ευρώ με διαφορά μίας ή δύο ωρών. Σύμφωνα δε με την επιχειρηματική συνήθεια του χώρου, οι αγορές πολύτιμων μετάλλων γίνονται σχεδόν τοις μετρητοίς, με ελάχιστη πίστωση λίγων ημερών, λόγω της μεγάλης αξίας τους. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων συνέχιζε να λαμβάνει τιμολόγια αγοράς ακατέργαστου άργυρου πολύ μεγάλης αξίας, χωρίς να έχουν εξοφληθεί τα προηγούμενα. Επομένως, και έχοντας υπόψη το γεγονός ότι η εκδότρια επιχείρηση «..... ΑΦΜ» χρησιμοποιούσε τη μέθοδο της «ανακύκλωσης» των χρημάτων που ελάμβανε από τις πελάτες της, προκειμένου να φανούν νόμιμες οι υποτιθέμενες συναλλαγές της, τα εν λόγω προσκομιζόμενα από τον προσφεύγοντα στοιχεία δεν κρίνονται ικανά να μεταβάλουν την κρίση περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, το βάρος απόδειξης της εικονικότητας από τη φορολογική αρχή έπεται της υποχρέωσης της προσφεύγουσας επιχείρησης να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα οριζόμενα στις νομοθετικές διατάξεις, ώστε να είναι εφικτός ο έλεγχός τους. Η ποσοτική δε καταμέτρηση των αποθεμάτων και καταγραφή αυτών στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις αποτελεί υποχρέωση του φορολογούμενου.

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του 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).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 25/1/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, ως ακολούθως :

α) την αποδοχή αυτής και την **ακύρωση** της με αριθμό/.../27-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής και της με αριθμό/.../27-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ελλείπει νόμιμου ερείσματος.

β) την απόρριψη αυτής και την **επικύρωση** της με αριθμό/.../27-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Κ.Β.Σ.

Χρήση 2011

Σύνολο καταλογισμού : 84.600,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.