



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα

22.05.2018

Αριθμός απόφασης: 2563

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

Fax : 2131604567

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 22.01.2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του , ΑΦΜ , με έδρα στη οδός , κατά α) της με αριθμό/...../2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2006, β) της με αριθμό/2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΕΩΣ .

5. Τις ως άνω Πράξεις Επιβολής Προστίμων , των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 22.01.2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

A) Με την υπ' αριθ. /2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2006, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **2.184,80 €** (= 5.462,00 € X 40%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω έκδοσης ενός εικονικού Τιμολογίου (No...../2006), αξίας ύψους 5.462,00 € προς τον κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 6§1, 12§2,9 ,18§2,9 και 30§2,3,4 του Π.Δ. 186/1992 σε συνδιασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 Ν.2523/97.

B) Με την υπ' αριθ. /2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2017, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο **250,00 ευρώ** γιατί δεν ανταποκριθήκε στην πρόσκληση βιβλίων και στοιχείων κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54§1δ του Ν. 4174/2013.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 20/12/2017 Έκθέσεων Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ και του αρθ. 54 Ν.4174/2013 του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, από έλεγχο που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ. αριθμ. /2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., αφορμή της οποίας αποτέλεσε επώνυμη καταγγελία βάσει της οποίας περιήλθαν νέα στοιχεία για τη χρήση 2006, τα οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/94 συνεπάγονται την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου.

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

1. Παράνομη έκδοση της οικείας εντολής ελέγχου λόγω μη αναφοράς της διάρκειας του ελέγχου.
2. Στέρηση της αποτελεσματικής ασκήσεως του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως.
3. Παράνομη έκδοση των καταλογιστικών πράξεων της Φορολογικής Αρχής, που αφορούν στις χρήσεις 2006 - 2008, διότι το σχετικό δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου προς επιβολή φόρου ως προς τις χρήσεις αυτές έχει υποπέσει σε παραγραφή.
4. Παράνομος, εσφαλμένος και αναιτιολόγητος καταλογισμός δήθεν παραβάσεως εκδόσεως εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου **19 παρ.4 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 φορολογικώς 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.

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, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997 : «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 ΚΒΣ ορίζεται ότι : «9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 65

Βάρος απόδειξης

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. γ' του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι:

«3. 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)

β)

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.»

Επειδή, όσον αφορά την υπό κρίση υπόθεση, στις 20-2-14 περιήλθε στην ΔΟΥ ΤΡΙΠΟΛΗΣ επώνυμη καταγγελία σύμφωνα με την οποία στη Περιφέρεια Πελοποννήσου υπήρχε έκθεση αυτοψίας που αφορούσε έργα του για τα οποία, ενώ δεν είχαν εκτελεσθεί, είχαν εκδοθεί κατά τη διάρκεια του 2006 τιμολόγια.

Με αφορμή τη καταγγελία αυτή η Υπηρεσία μας με έγγραφο της προς τη Περιφέρεια Πελοποννήσου ζήτησε να της γνωρίσει αν ισχύουν τα καταγγελλόμενα και να της κοινοποιήσει τη συγκεκριμένη έκθεση .

Η Περιφέρεια Πελοποννήσου, απαντώντας στο παραπάνω έγγραφο, με έγγραφο της (αρ. Πρωτ./...../14),κοινοποίησε στην Υπηρεσία μας τη παραπάνω έκθεση, η οποία έχει συνταχθεί από επιτροπή που είχε συσταθεί το 2009 μετά από απόφαση του τότε Γενικού Γραμματέα Περιφέρειας Πελοποννήσου. Η έκθεση αυτή συνοδεύεται από τα εξής έγγραφα:

- Δύο (2) καταλόγους με τα έργα που είχε ελέγξει η επιτροπή ,
- Τη τεχνική περιγραφή του έργου,
- το προϋπολογισμό μελέτης κάθε έργου,
- συμφωνητικά,
- βεβαιώσεις καλής εκτέλεσης εργασιών, και
- φωτογραφίες που ελήφθησαν από τις θέσεις που διενεργήθηκε η αυτοψία. Σχετικά με την ελεγχόμενη υπόθεση είναι και τα έγγραφα με αρ. πρωτ......./...../14 της Περιφέρειας Πελοποννήσου, καθώς και τα με αρ. πρωτ./14 και/14 της Υπηρεσίας Επιτρόπου στο Ν. Αρκαδίας, που περιήλθαν στην ΔΟΥ μετά από σχετική αλληλογραφία.

Από τα παραπάνω έγγραφα προέκυψε ότι, ο το 2006 είχε ζητήσει και είχε λάβει από διάφορους εργολάβους τιμολόγια για έργα τα οποία δεν είχαν εκτελεσθεί. Μεταξύ των εργολάβων αυτών συμπεριλαμβάνεται και ο προσφεύγων.

Επειδή, με το αρ. πρωτ./26.06.2017 σχετικό έγγραφο η ΔΟΥ ΤΡΙΠΟΛΗΣ ζήτησε από τον να της στείλει τα παραστατικά δαπανών (τιμολόγια) που είχε λάβει για ένα επιλεχθέν έργο που φέρεται ότι είχε εκτελεστεί από τον προσφεύγοντα.

Ο απαντώντας με του υπ' αρ. πρωτ./2017 **έγγραφο** του γνώρισε ότι το με αρ./2016 τιμολόγιο για παροχή υπηρεσιών δεν υπάρχει στο αρχείο.

Από τα παρακάτω έγγραφα που περιήλθαν στην Υπηρεσία μας, σχετικά με την εκτέλεση των προαναφερόμενων έργων προέκυψαν τα εξής:

Α) Έγγραφο με αρ. πρωτ./...../14 της Περιφέρειας Πελοποννήσου με το οποίο διαβιβάστηκε στην Υπηρεσία μας έκθεση αυτοψίας από επιτροπή που είχε συσταθεί το 2009 μετά από απόφαση του τότε Γενικού Γραμματέα Περιφέρειας Πελοποννήσου. Σύμφωνα με την έκθεση αυτή, η επιτροπή για κάθε από τα παραπάνω έργα αναφέρει:

α/α	Περιγραφή Έργου	Αριθ.&Ημ/νία τιμ/γίου	Έκθεση αυτοψίας κ.λ.π.
1	Αντικατάσταση δικτύου ύδρευσης»	/2006	Η επιτροπή αυτοψίας αποφάνθηκε ότι δεν εντοπίστηκε το έργο.

Επίσης αναγράφεται:

σύμφωνα με την σελ. 19-20 του απολογισμού το έργο δεν εκτελέστηκε και ο εργολάβος είχε πτυχίο για πράσινο.

Σύμφωνα με τα προσκομιζόμενα στοιχεία από τον ο του που ήταν παρών στον έλεγχο της επιτροπής της Περιφέρειας δήλωσε υπεύθυνα (με βεβαίωση του Δημάρχου για το γνήσιο της υπογραφής που προσκομίζεται σε φωτοτυπία) ότι το έργο δεν έγινε. Επίσης με τη αρ./2010 ένορκη βεβαίωση πρώην προέδρου του Δημοτικού Συμβουλίου που δηλώνει ότι το Μάρτιο του 2007 ο εργολάβος , ενώπιον αυτού, του και του τότε Αντιδημάρχου δήλωσε ότι δεν εξετέλεσε τα έργα (αναφέρονται 13 έργα ένα από τα οποία είναι και το επίμαχο) και ότι παρέδωσε τα κατωτέρω (και φερόμενα και φερόμενα ως εισπραχθέντα υπ' αυτού) ποσά (αφαιρουμένων ασφαλιστικών εισφορών φόρου κ.λ.π.) στον αρμόδιο καθ' ύλην Αντιδήμαρχο Στη συνέχεια ο εργολάβος επανέλαβε το ίδιο στο γραφείο του Δημάρχου και του ζητήθηκε κάποια γραπτή επιβεβαίωση όπερ και εγένετο (όπως πληροφορήθηκε εκ των υστέρων ο δηλών) μετά από 15 ημέρες προσκομίζοντας ενώπιον του Δημάρχου και του χειρόγραφη λίστα στην οποία περιελάμβανε και λοιπά έργα πλην όμως αλλοίωσε τον αρχικό του ισχυρισμό λέγοντας ότι τα έργα εκτελέστηκαν αλλά όχι σύμφωνα με τις τεχνικές προδιαγραφές ή ότι εκτελέστηκαν και τα χρήματα καταβλήθηκαν σε τρίτο πρόσωπο.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος θεώρησε ότι η ατομική επιχείρηση με επωνυμία ΑΦΜ με αντικείμενο εργασιών «Δασοκομία και άλλες δασοκομικές δραστηριότητες», δεν είχε την δυνατότητα να παρέχει τέτοιου είδους υπηρεσίες και για τον λόγο αυτό έκρινε ότι το με αριθ./2006 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών προς τον είναι εικονικό, ήτοι η πράξη αυτή δεν πραγματοποιήθηκε ποτέ και είχε ως αντικειμενικό σκοπό να πληρωθεί η δαπάνη από τον χωρίς να εκτελεστεί το προς ανάθεση έργο.

Επειδή σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 25 παρ.1 ε' του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)

«Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι, από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι, φέρουν, έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γοαμματέα, ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: ...

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου...».

Από την προπαρατεθείσα διάταξη συνάγεται σαφώς ότι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου αποτελεί αναγκαίο στοιχείο της εντολής ελέγχου. Το δε περιεχόμενο της εντολής ελέγχου οριοθετεί το πλαίσιο διεξαγωγής του φορολογικού ελέγχου και, επομένως, τυχόν υπέρβαση του χρόνου διαρκείας του ελέγχου, που αναγράφεται στην οικεία εντολή ελέγχου, συνεπάγεται τη λήξη της κατά χρόνον αρμοδιότητας των οικείων οργάνων και, συνακόλουθα, στερεί τους υπαλλήλους, στους οποίους ανατέθηκε αυτός, από την εξουσία συντάξεως της αντίστοιχης εκθέσεως ελέγχου και, κατά μείζονα λόγο, από την έκδοση καταλογιστικών πράξεων.

Επειδή στην οικεία εντολή ελέγχου αναφέρονται : διάρκεια ελέγχου έως 31/12/2019 η οποία δεν είχε λήξει με την έκδοση της οικείας πράξης επιβολής προστίμου, επιπλέον περιέχει όλα τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ.1 ε' του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). ήτοι έχει εκδοθεί νόμιμα. Επίσης το ότι στην 1η σελίδα της οικείας έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. και Άρθρου - 54 του Ν.4174/2013 , αυτής αναφέρονται ως. δύο (2) διαφορετικές εντολές ελέγχου οι υπ' αριθμ./2017και/2017, δυνάμει των οποίων φέρεται να διεξάχθηκε ο οικείος έλεγχος, δεν αποτελεί αντίφαση αλλά παραδρομή.

Επειδή στις 16.10.2017 η ΔΟΥ ΤΡΙΠΟΛΗΣ απεστείλε συστημένα ταχυδρομικά το με α/α/2017 σημείωμα διαπιστώσεων στο οποίο καταγράφεται εκτός των άλλων και η παραπάνω διαπίστωση του ελέγχου και με το οποίο εκλήθη ο προσφεύγων όπως εντός είκοσι (20) ημερών, πριν την έκδοση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού και της έκδοσης πράξεων επιβολής προστίμων (άρθρων 28 § 2 & 34 ν.4174/2013), υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις- αντιρρήσεις σας, ως προς τις πιο πάνω διαπιστώσεις ελέγχου, παραλείψεις/παρατυπίες, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54 ν.4174/2013), προσκομίζοντας οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο.

Σε απάντηση του ανωτέρω σημειώματος ο προσφεύγων υπέβαλε το με αρ. πρωτ./2017 υπόμνημα.

Επειδή εάν το ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων ήταν συνοπτικό, με αποτέλεσμα να στερείται ο προσφεύγων της δυνατότητας συγκεκριμένης αντικρούσεως του πορίσματος του ελέγχου και ανατροπής του οριστικού καταλογισμού, είχε την δυνατότητα να προσέλθει στην ΔΟΥ ΤΡΙΠΟΛΗΣ προκειμένου να ζητήσει αντίγραφα των εγγράφων βάσει των οποίων εκδόθηκε η ανωτέρω προσωρινή πράξη προσδιορισμού προστίμου, έτσι ώστε να προβεί στην συγκεκριμένη αντίκρουση.

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, προΐσχύουσες 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 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 ύπαρχής 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 ύπαρχής 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, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ λόγω αρμοδιότητας, με την από 20-02-2014 επώνυμη καταγγελία η οποία αφορούσε την χρήση 2006, η οποία είχε περαιωθεί από τον προσφεύγοντα με 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 λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι και για την χρήση 2006 στις 31-12-2017 και ως εκ τούτου ο **ισχυρισμός περί παραγραφής για την κρινόμενη πράξη χρήσεως 2006 δεν γίνεται δεκτός.**

Επειδή σύμφωνα με την αριθ. **1137542/ΔΕΛ/Ζ/21.10.2015** - Χρόνος διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων

1. Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 21 του ΚΒΣ (Π.Δ.186/1992) όπως ίσχυε μέχρι την 31.12.2012, οριζόταν ότι 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 Σ.τ.Ε.

2. Με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ΚΦΑΣ, ο οποίος ίσχυσε από 1.1.2013 μέχρι 31.12.2014, οριζόταν ότι, τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία: καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσης τους, διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή του Σ.τ.Ε.

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από 1.1.2014, ορίζεται ότι, τα βιβλία και στοιχεία πρέπει να διαφυλάσσονται κατ ελάχιστον: **α)** για διάστημα πέντε (5) ετών «από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης» ή **β)** εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή **γ)** έως ότου τελεσιδικήσει η

απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.

4. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 7 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), από 1.1.2015 που καταργήθηκε ο ΚΦΑΣ, ορίζεται ότι, το σύνολο των τηρούμενων λογιστικών αρχείων διαφυλάσσεται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από: **α) πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου και β) το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.**

5. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 12 του Ν.3888/2010, οριζόταν ότι, αν περαιωθούν όλες οι υπαγόμενες ανέλεγκτες χρήσεις και οι χρήσεις που αφορούν υποθέσεις των παρ. 1 και 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, καθώς και όλα τα εκκρεμή προσωρινά φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις ή οι αποφάσεις επιβολής προστίμου και εξοφληθεί η συνολική οφειλή που προκύπτει βάση του Εκκαθαριστικού Σημειώματος και των οικείων πρακτικών συμβιβασμού αντίστοιχα, αίρεται η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων κατά το άρθρο 21 του ΚΒΣ όσον αφορά τις περαιωθείσες χρήσεις μέχρι και τη χρήση 2005 από την ημερομηνία εξόφλησης του συνόλου των σχετικών ποσών. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν και για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί με τακτικά έλεγχο ή έχουν περαιωθεί με οποιαδήποτε ρύθμιση, και εφόσον έχει εξοφληθεί ή θα εξοφληθεί το σύνολο της οφειλής.

6. Υπενθυμίζεται ότι, με τους Ν.3842/2010, Ν.3888/2010, Ν.4002/2011 και Ν.4098/2012 θεσπίστηκαν διαδοχικές παρατάσεις παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων προσδιορισμού του φόρου με τελική προθεσμία παραγραφής την 31.12.2013. Οι παρατάσεις αυτές καταλάμβαναν τόσο τις κανονικές προθεσμίες παραγραφής, όσο και προθεσμίες οι οποίες βάσει υφιστάμενων διατάξεων είχαν ήδη παραταθεί, υποθέσεις με πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, υποθέσεις με κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία ή υποθέσεις με προθεσμίες μεγαλύτερες των κανονικών (π.χ. υποθέσεις μη υποβολής δήλωσης για τις οποίες προβλέπεται μεγαλύτερος χρόνος παραγραφής) και η κατά παράταση ή η μεγαλύτερη προθεσμία έληγε την ίδια ως άνω ημερομηνία. Με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 37 του Ν.4141/2013 και του άρθρου 22 του Ν.4203/2013 με τις οποίες θεσπίστηκε διετής παράταση παραγραφής υπό τις προϋποθέσεις και τους περιορισμούς που ορίζονται σε αυτές, οι προαναφερόμενες υποθέσεις παραγράφηκαν σωρευτικά την 31.12. 2013. Περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 87 του Ν.4316/2014 παρατάθηκαν οι προθεσμίες παραγραφής που έληγαν 31.12.2014 κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις περιπτώσεις που ρητά αναφέρονται στις ως άνω διατάξεις.

7. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, τα βιβλία και τα στοιχεία των διαχειριστικών χρήσεων έως και το 2007 που παραγράφονταν την 31.12.2013, καθώς και της χρήσης 2008 που παραγραφόταν την 31.12.2014, είτε πρόκειται για ανέλεγκτες υποθέσεις είτε για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί ή **περαιωθεί με οποιαδήποτε ρύθμιση και έχει εξοφληθεί ή θα εξοφληθεί το σύνολο της οφειλής, δύνανται να καταστραφούν εφόσον δε συντρέχει οποιοσδήποτε λόγος παράτασης ή μεγαλύτερης παραγραφής όπως αναφέρθηκε αμέσως παραπάνω.**

Επειδή ο προφεύγων, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του TAXIS, έχει περαιώσει την ελεγχόμενη χρήση με βάση τις διατάξεις του Ν.3697/08 καταβάλλοντος όλο το ποσό που είχε βεβαιωθεί ως εκ τούτου η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων υπήρχε μέχρι 31.12.2013.

Επειδή ο έλεγχος ορθώς στηρίχτηκε στην αυτοψία της επιτροπής της Περιφέρειας Πελοποννήσου και ορθώς δέχτηκε ότι η διαπίστωση της περιφέρειας κατόπιν διενεργηθείσας αυτοψίας ότι- το έργο δεν εντοπίστηκε-,που σημαίνει ότι το έργο δεν εκτελέστηκε, λόγω της φύσης του έργου, το οποίο εάν είχε εκτελεστεί θα εντοπιζόταν σε κάθε περίπτωση.

Επειδή προκειμένου ο έλεγχος να προβεί σε ελεγκτικές επαληθεύσεις απόσπειλε ταχυδρομικά την με αρ. πρωτ./2016 πρόσκληση σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/24/11/2014, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, και των άρθρων 14 §.2,23 και 24 του Ν. 4174/2013 Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας(ΚΦΔ), δίνοντας προθεσμία **(5)ημερών** από τη λήψη της παρούσας, να θέσει στη διάθεση της ΔΟΥ **βιβλία, τα στοιχεία (αγορών - πωλήσεων-δαπανών) τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ ΕΤΟΥΣ 01.01.2006-31.12.2006** προκειμένου να προβούν σε αντιπαραβολικό έλεγχο. Η προθεσμία των 20 ημερών (5 ως άνω+15 λόγω αποστολής ταχυδρομικώς) παρήλθε χωρίς ο ελεγχόμενος να ανταποκριθεί στην πρόσκληση .

Επειδή στην παρ.54 παρ.1 ,δ και 2γ του ν.4174/2013 ορίζεται :

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων.

.....
2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' θ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω νομικά και πραγματικά περιστατικά οι προβαλλόμενοι λόγοι ακύρωσης των υπό εξέταση προσβαλλόμενων πράξεων κρίνονται αβάσιμοι ως αναπόδεδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 22.01.18 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του '..... του ΑΦΜ_α) την ακύρωση της υπ'αριθμ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΕΩΣ και επικύρωση/2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων χρήσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΕΩΣ

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

A) Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2006-31.12.2006

Υπ' αριθμ. /2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου

Πρόστιμο του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 **2.184,80 €** (=5.462,00 € X 40%)

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.

