



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, 22.5.2018
Αριθμός απόφασης:2540

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, ΑΦΜ, με έδρα στη ΜΕΓΑΛΟΠΟΛΗ οδός, κατά: α) της με αριθμό/19.12.2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2006, β) της με αριθμό/19.12.2017 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, 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:

A) Με την υπ' αριθ./19.12.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικής περιόδου 2006, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **4.092,00 €** (= 5.115,00 + 5.115,00 € X 40%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω έκδοσης δύο εικονικών Τιμολογίων (No/2006), αξίας ύψους 5.115,00 € έκαστο προς τον Δήμο Μεγαλόπολης 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./19.12.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικής περιόδου 2017, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο **250,00 ευρώ** γιατί δεν ανταποκρίθηκε 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 4/12/2017 Έκθέσεων Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ και του αρθ. 54 Ν.4174/2013 του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ.

Αιτία του ελέγχου ο οποίος διενεργήθηκε κατόπιν της υπ. αριθμ./21.06.2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., και δεδομένου του γεγονότος, ότι ο προσφεύγων είχε προβεί σε περαιώση του οικονομικού έτους 2007 βάσει του ν. 3697/2008 αποδεχόμενος το εκκαθαριστικό σημείωμα περαιώσεως του ιδίου νόμου, ήταν το γεγονός ότι σε μεταγενέστερο της περαιώσεως χρόνο από τον προσφεύγοντα, περιήλθαν σε γνώση της ανωτέρω φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 και συγκεκριμένα:

Το με αριθμ. Πρωτ./19-3-14) της Περιφέρειας Πελοποννήσου, με το οποίο κοινοποιήθηκε στην Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ έκθεση αυτοψίας, που αφορούσε έργα του Δήμου Μεγαλόπολης για τα οποία, ενώ δεν είχαν εκτελεσθεί, είχαν εκδοθεί κατά τη διάρκεια του 2006 τιμολόγια. Μεταξύ των εργολάβων που εξέδωσαν τιμολόγια προς το Δήμο Μεγαλόπολης για έργα, τα οποία βάσει της έκθεσης αυτοψίας διαπιστώθηκε ότι δεν είχαν πραγματοποιηθεί, συμπεριλαμβάνεται και ο προσφεύγων.

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

- Η προσβαλλόμενη πράξη/2017 πράξη είναι ακυρωτέα, διότι αφορά στην παραγεγραμμένη χρήση του έτους 2006, την οποία έχει περαιώσει, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3697/2008.
- Στα πλαίσια της έρευνας που διενεργήθηκε για την ίδια υπόθεση στο παρελθόν, κλήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. – Περιφερειακή Διεύθυνση Πελοποννήσου – Τμήμα Ελέγχων & Δίωξης Β΄ – με την με αριθμό/16.9.2010 πρόσκληση να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία της χρήσης 2006, τα οποία και προσκόμισε αυθημερόν. Για το λόγο αυτό δεν τα είχε στη διάθεσή του, ώστε να τα προσκομίσει στη Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, καθόσον παραμένουν αρχειοθετημένα στην ως άνω υπηρεσία του Σ.Δ.Ο.Ε.
- Με την με Αριθμ. Πρωτ./11.3.2011 Πορισματική Αναφορά του, το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (ΣΔΟΕ– Περιφερειακή Διεύθυνση Πελοποννήσου – Τμήμα Ελέγχων & Δίωξης Β΄, αποφάνθηκε ότι καμία παράλειψή του δεν διαπιστώθηκε σχετικά κατά τη διενέργεια του ελέγχου.
- Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε σχετικά με τα Δημοτικά έργα «Αντικατάσταση Αντλίας Δ.Δ. ΙΣΩΜΑΤΟΣ ΚΑΡΥΩΝ» και «Αντικατάσταση Αντλίας Δ.Δ. ΣΟΥΛΟΥ», διαπιστώθηκε ότι η εκτέλεσή τους μου ανατέθηκε νόμιμα από τον Δήμο Μεγαλόπολης, ενώ κατά την ολοκλήρωσή τους, αυτά παρελήφθησαν από την Επιτροπή Παραλαβής Έργων του Δήμου Μεγαλόπολης, εκδοθέντων μάλιστα και των σχετικών Βεβαιώσεων Καλής Εκτέλεσης Έργου.
Επιπλέον, διαπιστώθηκε ότι είχε στοιχεία αγορών (Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής) των υλικών που απαιτούνταν για την κατασκευή των έργων.
- Ακόμα και αν έχει διαπράξει αδίκημα φορολογικής νομοθεσίας, αυτό έχει υποπέσει στην πενταετή παραγραφή του αρ. 84 παρ. 1 του Ν. 2238/94

Ως προς την υπ' αριθμ./19.12.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου

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, προϊσχύουσες 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».

Επειδή 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»

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 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.

Επειδή 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 §5 του ν. 3259/2004 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 3697/2008 (σχετική και η ΠΟΛ. 1130/2-10-2008: Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 - 11 του Ν. 3259/2004 σχετικά με την περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, όπως αυτές ισχύουν ύστερα από το Ν. 3697/2008):

5. Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων, κατά το άρθρο 7, που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται.

Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων είχε προβεί σε περαίωση του οικον. έτους 2007 βάσει του ν. 3697/2008 αποδεχόμενος το εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ιδίου νόμου.

Επειδή σε μεταγενέστερο της περαιώσεως χρόνο από τον προσφεύγοντα, περιήλθαν σε γνώση της ανωτέρω φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 και συγκεκριμένα:

α) επώνυμη καταγγελία σύμφωνα με την οποία στη Περιφέρεια Πελοποννήσου υπήρχε έκθεση αυτοψίας που αφορούσε έργα του Δήμου Μεγαλόπολης για τα οποία, ενώ δεν είχαν εκτελεσθεί, είχαν εκδοθεί κατά τη διάρκεια του 2006 τιμολόγια.

Με αφορμή τη καταγγελία αυτή η ως άνω Δ.Ο.Υ. με έγγραφο της προς τη Περιφέρεια Πελοποννήσου ζήτησε να της γνωρίσει αν ισχύουν τα καταγγελλόμενα και να της κοινοποιήσει τη συγκεκριμένη έκθεση .

β) Το με αριθμ. Πρωτ./19-3-14) της Περιφέρειας Πελοποννήσου, με το οποίο κοινοποιήθηκε στην Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ έκθεση αυτοψίας, που αφορούσε έργα του Δήμου Μεγαλόπολης για τα οποία, ενώ δεν είχαν εκτελεσθεί, είχαν εκδοθεί κατά τη διάρκεια του 2006 τιμολόγια. Μεταξύ των εργολάβων που εξέδωσαν τιμολόγια προς το Δήμο Μεγαλόπολης για έργα, τα οποία βάσει της έκθεσης αυτοψίας διαπιστώθηκε ότι δεν είχαν πραγματοποιηθεί, συμπεριλαμβάνεται και ο προσφεύγων.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση τα νέα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ λόγω αρμοδιότητας και αφορούν την διαχειριστική περίοδο 2006, ήτοι η με από 20-02-2014 επώνυμη καταγγελία καθώς και το ως άνω υπ' αριθμ. πρωτ./19-3-14 έγγραφο της Περιφέρειας Πελοποννήσου με συνημμένη έκθεση αυτοψίας που αφορά την πραγματοποίηση έργων από τον προσφεύγοντα στο Δήμο Μεγαλόπολης, **αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994** και συνεπώς, 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. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε την 19.12.2017 και κοινοποιήθηκε στις 31.12.2017, ήτοι εντός του προβλεπόμενου από τις ως άνω κείμενες διατάξεις, χρόνου δεκαετίας και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου στην κρινόμενη χρήση, είναι αβάσιμος.

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 τόσο ο εκδότης, όσο 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 64 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι

Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

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. β΄ 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) 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 η κρίση του ελέγχου για την εικονικότητα των εκδοθέντων από τον προσφεύγοντα υπ' αριθμ./14.12.2006 και/14.12.2006 τιμολογίων, που αφορούν σε αντικατάσταση αντλιών στο Δήμο Μεγαλόπολης, βασίστηκε στην έκθεση αυτοψίας και το πόρισμα ειδικής επιτροπής που είχε συσταθεί το 2009 μετά από απόφαση του τότε Γενικού Γραμματέα Περιφέρειας Πελοποννήσου, η οποία αφού προέβη σε επιτόπιο έλεγχο των έργων και στις προβλεπόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα αναφερόμενα στα τιμολόγια έργα δεν είχαν πραγματοποιηθεί. Τα στοιχεία αυτά αναφέρονται στις σελίδες 3,4 και 5 της από 4/12/2017 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου στις 16.10.2017 και πριν την έκδοση των υπό κρίση πράξεων επιβολής προστίμου απεστάλη στον προσφεύγοντα συστημένα ταχυδρομικά το με α/α/13.10.2017 σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου, στο οποίο αναφέρονταν οι διαπιστωθείσες παραβάσεις και με το οποίο εκκαλείτο ο προσφεύγων όπως εντός είκοσι (20) ημερών, (άρθρα 28 § 2 & 34 ν.4174/2013), υποβάλλει

εγγράφως τις απόψεις – αντιρρήσεις του, ως προς τις πιο πάνω διαπιστώσεις ελέγχου, προσκομίζοντας οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο, στο οποίο ο προσφεύγων δεν απάντησε. Ούτε όμως και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία που να αναιρούν τις διαπιστώσεις του ελέγχου και τις καταλογισθείσες σε βάρος του παραβάσεις.

Συνεπώς ορθώς ο έλεγχος καταλόγισε στον προσφεύγοντα δύο παραβάσεις για την έκδοση δύο εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές καθαρής αξίας 5.115,00 έκαστο και επεβλήθη το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015 ήτοι ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.

Επειδή ως προς την υπό κρίση υπ' αριθμ./19.12.2017 **Πράξη Επιβολής Προστίμου** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται από 4/12/2017 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Ως προς την υπ' αριθμ./19.12.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου

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 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 περιόδων 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 στην προκειμένη περίπτωση με την υπ' αριθ./19.12.2017 Πράξη Επιβολής

Προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικής περιόδου 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο **250,00 ευρώ** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **54 παρ.1 ,δ και 2γ του ν.4174/2013** γιατί δεν ανταποκρίθηκε στην με αρ. πρωτ./2016 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων προκειμένου ο έλεγχος να προβεί σε ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή ο προσφεύγων είχε προβεί σε περαίωση του οικονομικού έτους 2007(διαχειριστική περίοδος 2006) βάσει του ν. 3697/2008 αποδεχόμενος το εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ίδιου νόμου και καταβάλλοντας όλο το ποσό που είχε βεβαιωθεί.

Επειδή επιπλέον όπως προκύπτει από την με Αριθμ. Πρωτ./11.3.2011 Πορισματική Αναφορά του, ΣΔΟΕ– Περιφερειακή Διεύθυνση Πελοποννήσου – Τμήμα Ελέγχων & Δίωξης Β΄, στα πλαίσια της έρευνας που διενεργήθηκε στο παρελθόν για την ίδια υπόθεση, ο προσφεύγων ήδη είχε κληθεί με την με αριθμό/16.9.2010 πρόσκληση να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία της χρήσης 2006, τα οποία και προσκόμισε την 16.9.2010. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο είχε διαπιστωθεί από την ως άνω υπηρεσία η καταχώριση των υπό κρίση τιμολογίων στα τηρούμενα βιβλία καθώς και ότι τα ποσά των τιμολογίων είχαν περιληφθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Συνεπώς διαγράφεται το επιβληθέν με την υπό κρίση υπ' αριθ./19.12.2017 πράξη πρόστιμο για τη μη ανταπόκριση στην πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία 22.01.2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜκαι συγκεκριμένα:

α) την την απόρριψη αυτής όσον αφορά στην υπ'αριθμ./**19.12.2017** Πράξη Επιβολής Προστίμου διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΕΩΣ και

β) την αποδοχή αυτής όσον αφορά στην υπ'αριθμ./**20.12.2017** Πράξη Επιβολής Προστίμου και Στοιχείων διαχ/κής περιόδου 1/1-31/12/2017 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./19.12.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου

α' περίπτωση Πρόστιμο του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 : 2046,00€ ήτοι 5115,00 X 40%

β' περίπτωση Πρόστιμο του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 : 2046,00€ ήτοι 5115,00 X 40%

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ : 4.092,00€

B) Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2017-31.12.2017

Υπ' αριθμ./19.12.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου

Πρόστιμο άρθρου 54 §2γ ν.4174/2013 : 0

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.

ΤΙΤΛΟΣ

- A) Πρόστιμο αρθ. 7 παρ.3 περ.β'Ν. 4337/2015-Εκδότης εικονικού φορολ.στοιχείου
B) Πρόστιμο του άρθρου 54παρ.2γ'Ν.4174/2013 -Μη ανταποκριση στην πρόσκληση βιβλίων και στοιχείων (παραγραφή)

Ελεγκτής

Προϊστάμενος
Τμήματος

Υποδ/ντής