



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 26/04/2018

Αριθμός απόφασης: 2170

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 ΠΟΛ 1064/12.04.2017 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 αριθμ. 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 09.01.2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ατομικής επιχείρησης με την επωνυμία (**ΑΦΜ**), με έδρα Θέση, ΤΚ 34100, Χαλκίδα, κατά της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ για τη διαχ/κή χρήση 01/01 – 31/12/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ για τη διαχ/κή χρήση 01/01 – 31/12/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 09.01.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ατομικής επιχείρησης με την επωνυμία, 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' αριθμ./2017 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 9.076,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 – 31/12/2003 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3δ' του ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2, παρ.1, 12 παρ.1 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) σε συνδυασμό με το άρθρο 19, παρ.3 και 4 του ν. 2523/1997.

Η παράβαση αφορά τη λήψη εννέα (9) φορολογικών στοιχείων, πλαστών και εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ΑΦΜ) με αξία κάθε μίας συναλλαγής άνω των 880,00 €, και συγκεκριμένα των τιμολογίων που αναλύονται στον Πίνακα 1.

Πίνακας 1

A/A	Αρ. ΤΔΑ	Ημ/νία ΤΔΑ	Καθαρή αξία (€)	Πρόστιμο βάσει άρθρ.7 ν. 4337/2015 (€)
1		16.01.2003	4.880,00	4.880,00 x 20% = 976,00
2		10.02.2003	4.320,00	4.320,00 x 20% = 864,00
3		28.02.2003	5.300,00	5.300,00 x 20% = 1.060,00
4		19.03.2003	3.600,00	3.600,00 x 20% = 720,00
5		18.04.2003	5.600,00	5.600,00 x 20% = 1.120,00
6		24.05.2003	5.600,00	5.600,00 x 20% = 1.120,00
7		10.06.2003	5.440,00	5.440,00 x 20% = 1.088,00
8		17.06.2003	5.460,00	5.460,00 x 20% = 1.092,00
9		30.06.2003	5.180,00	5.180,00 x 20% = 1.036,00
			45.380,00	9.076,00

Σύμφωνα με την από 06.12.2017 Έκθεση Επανελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ (σελ.1), ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ./2016 **απόφασης του 2^{ου} Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Χαλκίδας** με την οποία ακυρώθηκε η υπ' αριθμ./19.07.2013 Πράξη Επιβολής Προστίμου χρήσης 2003 ως νομικά πλημμελής καθώς δεν καταλογίσθηκαν με αυτή ισάριθμα αυτοτελή πρόστιμα για τη λήψη εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων δεδομένου ότι δεν προσδιορίζονται ως προς το περιεχόμενό τους, δηλαδή ως προς το είδος, την ποσότητα και την αξία των αγαθών.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Σύμφωνα με το άρθρ.17 του ν. 4446/2016, τα διοικητικά δικαστήρια δεσμεύονται από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων, συνεπώς δεδομένου της υπ' αριθμ./2016 αθωωτικής απόφασης του Β' Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Χαλκίδας για τον προσφεύγοντα, θα πρέπει να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη.
- Ο προσφεύγων έχει περαιώσει τη χρήση 2003 στις 01.12.2010 με το υπ' αριθμ./3 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3888/2010 και έχει καταστρέψει τα βιβλία και στοιχεία της εν λόγω χρήσης, οπότε δεν δύναται να γίνει κατ' ουσίαν έλεγχος.
- Η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσ/κης για τον εκδότη των εν λόγω φορολογικών στοιχείων και κατ' επέκταση η υπό κρίση έκθεση ελέγχου είναι αναπαισιολόγητες, καθώς δεν στοιχειοθετείται επαρκώς η αποδιδόμενη παράβαση, καθώς η μη υποβολή δηλώσεων ή η αλλαγή έδρας του εκδότη δεν συνεπάγονται και την εικονικότητα των συναλλαγών. Σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων έδρασε καλόπιστα και ο εκδότης ήταν φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο. Περαιτέρω, η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικώς πλημμελής, καθώς η αποδιδόμενη εικονικότητα δεν βασίσθηκε στα

βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα, αλλά σε πλημμελή έλεγχο άλλης φορολογικής αρχής.

- Το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει το εν λόγω πρόστιμο για τη χρήση 2003 έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 5 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 17 του ν. 4446/2016 (ΦΕΚ Α 240/22.12.2016), προβλέπονται τα εξής: «2. Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις **αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις**, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, **εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης**».

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή του προσφυγή, επικαλείται την υπ' αριθμ./2016 απόφαση του Β' Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Χαλκίδας και προσκομίζει ενώπιον της Υπηρεσίας μας το από 12.12.2016 υπηρεσιακό απόσπασμα αυτής όπου αναγράφεται ότι ο κατηγορούμενος κηρύσσεται αθώος για την πράξη της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων κατ' εξακολούθηση που έγινε στο Χαλκίδας κατά τη διαχ/κή περίοδο 2003.

Επειδή, βάσει των προσκομισθέντων στοιχείων δεν προκύπτει ότι η ως άνω απόφαση αφορά την υπό κρίση παράβαση ούτε ότι πληροί τις προϋποθέσεις που τίθενται από τις ανωτέρω διατάξεις, συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης λόγω αθώωσης του κατά την ποινική διαδικασία κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «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 στο άρθρο 19 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα 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 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, 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 το πρόστιμο είναι κύρωση διοικητική και για την επιβολή του δεν απαιτείται η ύπαρξη **δόλου** (προθέσεως), αλλά αρκεί η διαπίστωση της παράβασης. Για να επιβληθούν οι εν λόγω κυρώσεις (πρόστιμα), οι οποίες έχουν τυπικό χαρακτήρα αρκεί η μη τήρηση των διατάξεων του και δεν απαιτείται να θεμελιωθεί η συνδρομή άλλων προϋποθέσεων όπως πρόθεση ή δόλος ή ζημιά του Δημοσίου (Σχετ. ΣτΕ 1562/79).

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 ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από 06.12.2017 οικεία Έκθεση Επανελέγχου Φορολογίας Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρονται τα ακόλουθα: Σύμφωνα με το υπ' αριθμ./21.11.2012 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσ/κης διαπιστώθηκε ότι ο εκδότης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων (ΑΦΜ) κατά τη χρήση 2003 «εξέδωσε σε διακόσιες τριάντα οκτώ (238) περιπτώσεις πλαστά φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι και εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής συνολικής καθαρής αξίας 918.996,00 € πλέον ΦΠΑ 165.419,28 €, καθώς:

- Η εν λόγω επιχείρηση είναι επαγγελματικά ανύπαρκτη αφού ουδέποτε εγκαταστάθηκε στη δηλωθείσα δ/ση της έδρας, ακύρωσε το συμφωνητικό μίσθωσης εντός τεσσάρων (4)

- ημερών από την ημέρα της ενοικίασης και ούτε υπέβαλε δήλωση μεταβολής ή ίδρυση υποκαταστήματος ενώ δεν βρέθηκε κατά τους ελέγχους της Δ.Ο.Υ.,
- Στη «φερόμενη» ως έδρα στην οδό δηλώθηκε ότι θα χρησιμοποιηθεί ως εμπορία λιπαντικών αυτοκινήτων και εμπορία ανταλλακτικών & εξαρτημάτων μόνο και όχι σύμφωνα με την έναρξη επιτηδεύματος για ένα ευρύτερο φάσμα δραστηριοτήτων, ήτοι και για χονδρικό εμπόριο υγρών καυσίμων – εμπορία ελαστικών, δραστηριότητες ασυμβίβαστες με την επιφάνεια 50 τ.μ. του καταστήματος,
 - Δεν ήταν φορολογικά ενήμερη στη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ,
 - Σύμφωνα με τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών δεν είχε καθόλου αγορές για καμία χρήση από την έναρξή της. Τα τιμολόγια πώλησης που εξέδωσε ο φερόμενος προμηθευτής του καθαρής αξίας 133.671,00 € πλέον ΦΠΑ είναι εικονικά και ένα από αυτά και πλαστό,
 - Δεν είχε επαγγελματικό αυτοκίνητο για την άσκηση των δραστηριοτήτων της και δεν αναγράφεται επί των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων ο αρ. κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου που φαίνεται να χρησιμοποιήθηκε στη διακίνηση των εμπορευμάτων,
 - Για την πραγματοποίηση των πωλήσεών της ανά την Ελλάδα, ιδιαίτερα μεγάλου εύρους, δεν απασχόλησε προσωπικό και δεν είχε οργανωμένη επιχείρηση με γραφείο, τηλέφωνα, fax, στη δηλωθείσα ως έδρα διεύθυνση».

Επειδή από τα ανωτέρω σαφώς προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν διέθετε τη δυνατότητα να διενεργήσει τις υπό κρίση συναλλαγές (πωλήσεις) προς τον προσφεύγοντα.

Επειδή, περαιτέρω, βάσει της οικείας έκθεσης ελέγχου (σελ. 11), ο προσφεύγων συμπεριέλαβε στις συγκεντρωτικές του καταστάσεις για τη χρήση 2003 τον εν λόγω προμηθευτή της (.....) και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, συνεπώς το γεγονός ότι ο ίδιος κατέστρεψε τα βιβλία και στοιχεία της χρήσης αυτής, δεν καθιστά αδύνατο τον έλεγχο, αφού διενεργήθηκε διασταυρωτικός έλεγχος μέσω της Γ.Γ.Π.Σ. Επιπλέον, όπως αναφέρεται και στην υπ' αριθμ./2016 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Χαλκίδας (σκέψη 16) «[...] ισχυρίζεται [ο προσφεύγων] ότι, αφενός, δεν επιτρέπεται η διεξαγωγή φορολογικού ελέγχου κατά την ανωτέρω διαχειριστική περίοδο διότι αυτή έχει περαιωθεί και δεν υπάρχει πλέον οποιοδήποτε στοιχείο, αφετέρου, δεν δύναται ο ίδιος μετά την πάροδο τόσο μεγάλου χρονικού διαστήματος να ενθυμείται τις συγκεκριμένες συναλλαγές. Ο ανωτέρω ισχυρισμός του όμως θα πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος [...] η περαίωση στηρίχθηκε στα τότε υπάρχοντα φορολογικά στοιχεία, ενώ η φορολογική αρχή δεν γνώριζε την ύπαρξη των επίμαχων τιμολογίων, αλλά αυτό υπέπεσε στην αντίληψή της αργότερα κατόπιν του/21-11-2012 Δελτίου Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων [...] Η δε εκ των υστέρων αποδειχθείσα εικονικότητά τους, είχε ως συνέπεια την ανατροπή της περαίωσης αυτής και την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, απορριπτομένων ως αλυσιτελώς προβαλλόμενων τα σχετικώς με την καταστροφή των βιβλίων και την πάροδο μεγάλου διαστήματος.»

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, αλλά ούτε και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, στοιχεία με τα οποία να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των συναλλαγών από την ως άνω επιχείρηση για τις οποίες εκδόθηκαν τα κριθέντα ως εικονικά TIM - Δ.Α., συνεπώς ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72§11 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) προβλέπεται ότι: «11. 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. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους**. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)** ορίζονταν τα εξής:

«**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. [...]

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 ενάσκησή 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. 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.

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο **δεκαπέντε (15) ετών** από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.

6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου **μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης**».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)**, όπως ίσχυε με την τροποποίηση του άρθρ.13§1 ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α 276/22.12.2006), οριζόταν ότι:

«**2.** 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, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας

στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. [...]».

Επειδή, στο με αριθ. πρωτ. Δ12Β 1171079/17-12-2010 έγγραφο της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος με θέμα: «Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος» αναφέρονται τα εξής:

«4. Το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την αριθ. **173/2006 ομόφωνη γνωμοδότησή του**, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του Ν.Δ. 3323/1955 (ήδη παρ. 5 του άρθρου 85 του ΚΦΕ), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κλπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη **δεκαπενταετής παραγραφή** και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. η αριθ. πρωτ. 1002057/12/Α0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του ΚΦΕ **η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης**.

5. Όπως προκύπτει από το σχετικό έγγραφό σας, ανώνυμη εταιρεία υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 2000 (οικονομικό έτος 2001) εκπρόθεσμα στις 20 Ιουλίου 2001, ενώ για τα οικονομικά έτη 2002, 2003 και 2004 υπέβαλε δηλώσεις στις 30 Αυγούστου 2004 με το ν. 3259/2004. Ενόψει των ανωτέρω, τίθεται το ερώτημα πότε παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρου εισοδήματος και την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου.

6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω προκύπτει ότι, εφόσον η εν λόγω ανώνυμη εταιρεία υπέβαλε εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2001, 2002, 2003 και 2004, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του ΚΦΕ περί δεκαπενταετούς παραγραφής σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης, η οποία αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής κάθε δήλωσης, χωρίς να επηρεάζει η μεταγενέστερη υποβολή της εκπρόθεσμα, ή τυχόν υποβολή με το άρθρο 18 του ν. 3259/2004.»

Επειδή στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/1997 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 με τις ΠΟΛ 1154/2017 και 1208/2017 δόθηκαν σχετικές οδηγίες για τη διαχείριση των εκκρεμών υποθέσεων της Φορολογικής Διοίκησης ενόψει των διαλαμβανόμενων στην υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση του ΣτΕ.

Επειδή με την ΠΟΛ 1194/05.12.2017 διευκρινίσθηκαν τα εξής:

«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 ιδίου 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 προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.**

2. [...]

3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣΤΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).

4. [...]

5. Οι εκκρεμείς υποθέσεις, για τις οποίες πληρούνται τα ανωτέρω ως προς την ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων, ελέγχονται κατ' εφαρμογή της περ. α' της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ. 1154/2017, κατά προτεραιότητα, ως προς τις χρήσεις 2006 και μετά, και εκδίδονται οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού. Σε περίπτωση που δεν πληρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις, έχουν εφαρμογή οι οδηγίες που έχουν δοθεί με τις παρ. 2, 3, και 4 της εγκ. ΠΟΛ. 1154/2017».

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει το εν λόγω πρόστιμο ΚΒΣ χρήσης 2003 έχει υποπέσει σε παραγραφή. Ωστόσο, βάσει των ανωτέρω, το υπ' αριθμ./21.11.2012 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσ/κης με το οποίο διαβιβάσθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ η από 16.11.2012 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της επιχείρησης (ΑΦΜ) συνιστά **«νέο στοιχείο»** υπό την έννοια του άρθρου 68§2 καθώς περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ πέραν της πενταετίας και άρα, η προθεσμία παραγραφής εκτείνεται στη **δεκαετία** (31.12.2014).

Επιπλέον, σύμφωνα και με την υπ' αριθμ./2016 απόφαση του 2^{ου} Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Χαλκίδας (σελ.23 – 25) αναφέρεται ότι «[...] ο ισχυρισμός αυτός απορρίπτεται ως αβάσιμος διότι δεδομένου ότι περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας συμπληρωματικά στοιχεία (τα επίμαχα και εικονικά φορολογικά στοιχεία που αφορούν τη διαχειριστική χρήση 2003), τα οποία είχαν ως αποτέλεσμα τη βεβαίωση μεγαλύτερου φόρου απ' αυτόν που προσδιορίσθηκε αρχικώς (αρ. 68 παρ.2), η νέα πράξη προσδιορισμού του φόρου μπορεί να κοινοποιηθεί και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας (άρ.84 παρ.4 του ν. 2238/1994. [...])».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι η αρχική υπ' αριθμ./2013 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2003 εκδόθηκε εντός της δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής, ενώ κατόπιν κοινοποιήθηκε στις 23.12.2016 της υπ' αριθμ./2016 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Χαλκίδας, η Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ προέβη σε επανέλεγχο της ίδιας χρήσης και εκδόθηκε η υπ' αριθμ./06.12.2017 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, ήτοι

εντός του ενός (1) έτους από την κοινοποίηση της δικαστικής απόφασης, συνεπώς δεν συντρέχει λόγος παραγραφής.

Επειδή, περαιτέρω, κατόπιν επικοινωνίας με τη Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων είχε υποβάλει **εκπρόθεσμα** την υπ' αριθμ./2004 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 στις 17.11.2004. Συγκεκριμένα, του επιβλήθηκε και πρόστιμο ποσού 177€ λόγω της εν λόγω εκπρόθεσμης υποβολής. Συνεπώς, βάσει της υπ' αριθμ. 173/2006 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ., η εν λόγω εκπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης ισοδυναμεί με μη υποβολή, άρα η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να καταλογίσει φόρο εισοδήματος και κατ' επέκταση να επιβάλει πρόστιμα ΚΒΣ για τη χρήση 2003 εκτείνεται στη **δεκαπενταετία**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 09.01.2018 και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του (**ΑΦΜ**).

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:
Πρόστιμο άρθρου 7§3δ' του ν. 4337/2015: 9.076,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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