



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 11/ 12 / 2017

Αριθμός Απόφασης 6295

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ Τ.Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 14/07/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε ο «.....» με ΑΦΜ «.....» κατοίκου Μαρκοπούλου (Πόρτο Ράφτη), οδός «.....»,κατά:

- 1.Της υπ' αριθ. «.....»/26-05-2017 (ΑΕΠ «.....»/2017) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2003 .
 - 2.Της υπ' αριθ. «.....»/26-05-2017 (ΑΕΠ «.....»/2017) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2004 .
 - 3.Της υπ' αριθ. «.....»/26-05-2017 (ΑΕΠ «.....»/2017) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005 .
 - 4.Της υπ' αριθ. «.....»/26-05-2017 (ΑΕΠ «.....»/2017) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006 .
- και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.
 - 6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
 - 7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14/07/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής, που υπέβαλε ο «.....» με 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:

(ΙΣΤΟΡΙΚΟ) 1) Από το με αρ. πρωτ. «.....»/24-09-2012 πληροφοριακό δελτίο και τη συνημμένη από 02-05-2012 έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ΠΔ.186/1992 του ΣΔΟΕ Περιφερική Δ/ση Αττικής, προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....» (ο προσφεύγων) έλαβε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους για την χρήση 2004, συνολικής καθαρής αξίας 11.339,64€ πλέον ΦΠΑ 2.051,94€, με εκδότρια την ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....», με έδρα στο Ίλιο.

Για την εν λόγω παράβαση, ο προϊστάμενος της ανωτέρω Δ.Ο.Υ. εξέδωσε, την υπ. αριθ. «.....»/2012 Α.Ε.Π.

2)Από το με αρ. πρωτ. «.....»/29-12-2009 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Ιλίου, προκύπτει ότι η εκδότρια ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....», δεν μπορούσε να καλύψει τον μεγάλο όγκο των συναλλαγών που παρουσίαζε, με την ύπαρξη του προσωπικού ή των μεταφορικών μέσων ή των αποθηκευτικών χώρων που διέθετε.

3) Με το με αρ. πρωτ. «.....»/22-01-2007 πληροφοριακό δελτίο της, η Δ.Ο.Υ. Άργους ενημέρωνε την Δ.Ο.Υ. Κορωπίου, ότι διενεργεί προληπτικό έλεγχο στην ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....» και ερευνά την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων μεταξύ άλλων

και το φορολογικό στοιχείο ποσού 2.000,00€ χρήσεως 2004, που εξέδωσε προς την ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....» (στον προσφεύγοντα).

4) Από το με αρ. πρωτ. «.....»/26-02-2013 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Άργους, προκύπτει ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που έχει εκδώσει ο «.....» με ΑΦΜ «.....», σε τρίτους και που έχει λάβει υπόψη του ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., είναι πλαστά και εικονικά, για το συγκεκριμένο όμως φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε στην ατομική επιχείρηση «.....» (στον προσφεύγοντα) ποσού 2.000,00€ στην χρήση 2004, δεν μπορεί να το διερευνήσει ο έλεγχος.

5) Από το με αρ. πρωτ. «.....»/21702-2012 πληροφοριακό δελτίο και τη συνημμένη από 07-09-2011 έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ΠΔ.186/1992 του ΣΔΟΕ, προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....» (ο προσφεύγων) έλαβε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους για την χρήση 2004, συνολικής καθαρής αξίας 16.390,00€ με εκδότρια την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....», με έδρα στο Ν. Κόσμος.

6) Από το με αρ. πρωτ. «.....»/05-12-2008 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Π. Φαλήρου, προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....» (ο προσφεύγων) έλαβε επτά (7) πλαστά & εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους για την χρήση 2004 συνολικής καθαρής αξίας 30.672,00€ πλέον ΦΠΑ 5.520,00€, με εκδότρια την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....», με έδρα στο Π. Φάληρο.

7) Από το με αρ. πρωτ. «.....»/22-09-2010 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Π. Φαλήρου, καθώς και με το αρ. πρωτ. «.....»/15-04-2011 πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ, προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....» (ο προσφεύγων) έλαβε πέντε (5) πλαστά & εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους για την χρήση 2004 συνολικής καθαρής αξίας 24.330,00€, με εκδότρια την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....», με έδρα στο Π. Φάληρο.

8) Με το με αρ. πρωτ. «.....»/01-11-2004 πληροφοριακό δελτίο της, η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕΕ Αθηνών, ζητούσε από την Δ.Ο.Υ. Κορωπίου λόγω αρμοδιότητας της, να εξακριβώσει την γνησιότητα και την νομιμότητα του υπ' αριθ. «.....»/02-05-2003 Τ.-ΔΑ με εκδότη την ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....» (ο προσφεύγων) και με λήπτρια την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....».

9) Από το με αρ. πρωτ. «.....»/15-09-2009 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. ΙΘ' Αθηνών, καθώς και από το με αρ. πρωτ. «.....»/25-10-2011 πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε., προκύπτει ότι, η ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....» (ο προσφεύγων) έλαβε ένα (1) πλαστό & εικονικό φορολογικό στοιχείο για την χρήση 2005 συνολικής καθαρής αξίας 4.040,00€, με εκδότρια την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....», με έδρα στην Αθήνα.

10) Από το με αρ. πρωτ. «.....»/22-02-2010 πληροφοριακό δελτίο και τη συνημμένη από 12-01-2010 έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ΠΔ.186/1992 της Υ.Π.Ε.Ε., προκύπτει ότι για την ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....» (ο προσφεύγων), καταλογίζεται μία(1) γενική παράβαση στην χρήση 2006 για μη εμπρόθεσμη ενημέρωση του τηρούμενου βιβλίου εσόδων –εξόδων με Π.Θ. «.....»/01-03-2006.

Για την εν λόγω παράβαση, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κορωπίου, εξέδωσε την υπ. αριθ. «.....»/2010 Α.Ε.Π.

11) Από τα με αρ. πρωτ. «.....»/27-05-2009 & «.....»/22-03-2010 πληροφοριακά δελτία και τη συνημμένη από 26-05-2010 έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ΠΔ.186/1992 του ΣΔΟΕ, προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....» (ο προσφεύγων) έλαβε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο για την χρήση 2004, συνολικής καθαρής αξίας 3.540,00€ με εκδότρια την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....», με έδρα την Γλυφάδα.

12) Από το με αρ. πρωτ. «.....»/07-04-2011 πληροφοριακό δελτίο και τη συνημμένη από 09-02-2011 έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων ΠΔ.186/1992 του ΣΔΟΕ, προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....» (ο προσφεύγων) έλαβε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους για την χρήση 2005, συνολικής καθαρής αξίας 9.928,00€ με εκδότρια την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....», με έδρα στο Καματερό.

13) Από το με αρ. πρωτ. «.....»/01-10-2007 πληροφοριακό δελτίο και εν συνεχεία με την από 05-01-2010 έκθεση ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ι΄Αθηνών, προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....» (ο προσφεύγων) έλαβε έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους για την χρήση 2004, συνολικής καθαρής αξίας 31.108,53€ με εκδότρια την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....», με έδρα την Αθήνα.

14) Από το με αρ. πρωτ. «.....»/25-02-2010 πληροφοριακό δελτίο και τη συνημμένη από 16-02-2010 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Μεγάρων, προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....» (ο προσφεύγων) έλαβε ένα (1) πλαστό & εικονικό φορολογικό στοιχείο για την χρήση 2005, συνολικής καθαρής αξίας 3.800,00€ & ένα (1) πλαστό & εικονικό φορολογικό στοιχείο για την χρήση 2006, συνολικής καθαρής αξίας 3.640,00 με εκδότρια την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....», με έδρα στο Μέγαρο.

15) Από το με αρ. πρωτ. «.....»/24-10-2012 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....» (ο προσφεύγων) έλαβε δύο (2)

πλαστά & εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους για την χρήση 2004, συνολικής καθαρής αξίας 13.100,00€ με εκδότρια την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....».

16) Από το με αρ. πρωτ. «.....»/25-04-2013 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. ΙΔ' Αθηνών, προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....» (ο προσφεύγων) έλαβε δύο (2) πλαστά & εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους για την χρήση 2006, συνολικής καθαρής αξίας 21.460,00€ με εκδότρια την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....», με έδρα στο Γαλάτσι.

17) Με το με αρ. πρωτ. «.....»/26-11-2007 έγγραφο της, η Δ.Ο.Υ. Θήβας, ζητούσε από την Δ.Ο.Υ. Κορωπίου λόγω αρμοδιότητας της, να διενεργήσει έλεγχο στις λήπτριες επιχειρήσεις, οι οποίες έλαβαν φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ «.....», λόγω του ότι είναι εκδότρια πλαστών & με σοβαρές ενδείξεις εικονικών φορολογικών στοιχείων.

18) Με το με αρ. πρωτ. «.....»/21-07-2010 έγγραφο του, το Σ.Δ.Ο.Ε., ζητούσε από την Δ.Ο.Υ. Κορωπίου λόγω αρμοδιότητας της, την κατάσχεση των πρωτοτύπων φορολογικών στοιχείων του λήπτη «.....» με ΑΦΜ «.....» (ο προσφεύγων) και την αποστολή αυτών στο Σ.Δ.Ο.Ε. μαζί με ακριβή φωτοαντίγραφα των σελίδων των τηρουμένων βιβλίων, όπου είναι καταχωρημένα, λόγω του ότι ενεργεί έλεγχο στην εκδότρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....».

Συνεπεία αυτού συντάχθηκε από την ανωτέρω Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθ. «.....»/12-10-2010 έκθεση κατάσχεσης, με την οποία κατασχέθηκαν εννέα (9) φορολογικά στοιχεία της χρήσεως 2004, συνολικής καθαρής αξίας 46.121,90€.

19) Από το με αρ. πρωτ. «.....»/02-04-2011 πληροφοριακό δελτίο του ειδικού συνεργείου ελέγχου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και τη συνημμένη πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Θήβας, προκύπτει ότι η εκδότρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....», προέβη στην έκδοση σωρείας εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων.

20) Από το με αρ. πρωτ. «.....»/16-11-2006 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....» (ο προσφεύγων) έλαβε εννέα (9) πλαστά & εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους για την χρήση 2004, συνολικής καθαρής αξίας 46.560,84€ με εκδότρια την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....», με έδρα στην Ν.Ιωνία.

21) Από το με αρ. πρωτ. «.....»/29-09-2009 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Α' Περιστερίου, προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....» (ο προσφεύγων) έλαβε δύο (2) πλαστά & εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους για την χρήση 2006, συνολικής καθαρής αξίας 12.150,00€ με εκδότρια την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....», με έδρα στο Περιστερί.

22) Από το με αρ. πρωτ. «.....»/28-04-2010 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Β'Περιστερίου, προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....» (ο προσφεύγων) έλαβε ένα (1) πλαστό & εικονικό φορολογικό στοιχείο για την χρήση 2005, συνολικής καθαρής αξίας 7.020,00€ με εκδότρια την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....», με έδρα στο Περιστέρι.

Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. Παλλήνης λόγω αρμοδιότητας (συγχώνευση των Δ.Ο.Υ), διενήργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01 -31/12-2003, 01/01 -31/12-2004, 01/01 -31/12-2005, 01/01 -31/12-2006, 01/01 -31/12-2007, 01/01 -31/12-2008 & 01/01 -31/12-2010, αρχικά με την υπ' αριθ. «.....»/0/1312/9-10-2013 εντολή ελέγχου η οποία αντικαταστάθηκε με την υπ' αριθ. «.....»/2/1312/04-06-2015 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ(186/92), εισόδημα (Ν.2238/94) και ΦΠΑ (ν. 2859/00). Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την ελέγκτρια «.....», λαμβάνοντας υπόψη αφενός τις ανωτέρω εκθέσεις και τα Δελτία Πληροφοριών και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στις 30-11-2016, στον νόμιμο εξουσιοδοτούμενο εκπρόσωπο της επιχείρησης, με αποδεικτικό επίδοσης στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. , το με υπ' αριθ. «.....»ΧΕΙΡ. /30-11-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013 και μαζί με τις με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων, στις 20-12-2016 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. «.....» υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία η ελέγκτρια αφού έλαβε υπόψη της, το υπόμνημα του προσφεύγοντα, συνέταξε το πόρισμα της, το οποίο περιλαμβάνεται στην από 26-05-2017 Έκθεση Ελέγχου ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), ακολούθως ο προϊστάμενος της ίδιας Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

- Την υπ' αριθμ. «.....»/26-05-2017 (ΑΕΠ «.....»/2017) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7 ν.4337/2015) για την διαχειριστική περίοδο **01/01-31/12/2003** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 29.936,00€[(586,00€x3x1/3=586,00€),(58.700,00€x50%=29.3500,00€), διότι:

α) Δεν υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση πελατών –προμηθευτών, για την χρήση 2003 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,2 & 1 & 20 & 1 του ΠΔ 186/1992. που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 § 6 περ. ζ' του Ν. 2523/97 και του άρθρου 7 § 3 περ. ζ' του Ν. 4337/2015.

β) Εξέδωσε ένα (1) πλαστό φορολογικό στοιχείο και συγκεκριμένα το υπ' αριθ. «.....»/02-05-2003 Τιμ.-Δ.Α. προς την επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ «.....», καθαρής αξίας 58.700,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2,11,12 παρ. 1,9 & 10,18 παρ. 2 & 9 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με αυτές των άρθρων 5 παρ. 1,2,3,10(β) παρ. 1,6,19 παρ.1,2 & 3 Ν. 2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 περ. α' Ν. 4337/2015.

- Την υπ' αριθμ. «.....»/26-05-2017 (ΑΕΠ «.....»/2017) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7. ν.4337/2015) για την διαχειριστική περίοδο **01/01-31/12/2004** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 20.197,13€[(189.151,32X10%=18.915,13€),(12.820,00€X10%=1.282,00€), διότι:

α) Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τριάντα επτά (37) εικονικά (και μέρος αυτών και πλαστά) φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή, με συνολική καθαρή αξία 189.151,32€ και συγκεκριμένα, α) εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 46.560,84€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» ΑΦΜ «.....», β) έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 31.108,54€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» ΑΦΜ «.....», γ) εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 46.121,94€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» ΑΦΜ «.....», δ) τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 13.100,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» ΑΦΜ «.....» (ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στην υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση έχουν δηλωθεί δύο στοιχεία αντί τρία), ε) ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας 3.540,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» ΑΦΜ «.....»,στ) ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας 8.000,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» ΑΦΜ «.....», ζ) τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 16.390,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» ΑΦΜ «.....», η) πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 24.330,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» ΑΦΜ «.....», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2,11,12 παρ. 1,9 &10,18 παρ. 2&9 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με αυτές των άρθρων 5 παρ. 1,2,3,10(β) παρ. 1,6,19 παρ.1,2,3&4 Ν. 2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ε' Ν. 4337/2015.

β) Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τρία (3) πλαστά & εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή, με συνολική καθαρή αξία 12.820,00€, για αξία >880,00€ εκάστου, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» ΑΦΜ «.....», κατά παράβαση των διατάξεων άρθρων 2,11,12 παρ. 1,9 &10,18 παρ. 2&9 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με αυτές των άρθρων 5 παρ. 1,2,3,10(β) παρ. 1,6,19 παρ.1,2,3&4 Ν. 2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ε' Ν. 4337/2015.

- Την υπ' αριθμ. «.....»/26-05-2017 (ΑΕΠ «.....»/2017) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7 ν.4337/2015) για την διαχειριστική περίοδο **01/01-31/12/2005** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 11.292,13€[(€586,00X1/3=195,33), (€586,00X15X1/3= 2.930,00€), (24.788,00X10%=2.478,80€), (5.200,00€X10%=520,00€), (1.360,00€X10%=136,00€), διότι:

α) Δεν καταχώρησε δέκα τέσσερα (14) στοιχεία αγορών και πωλήσεων στο βιβλίο εσόδων-εξόδων, με συνολική αθροιστική αξία <880,00€, (ως εγγραφές 1,5-9,11,14-16,21 & 23 του πίνακα 4 & εγγραφή 4 του πίνακα 5, της από 26-05-2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 §1,5, 6 §7,17 §1 & 24 §1 του ΠΔ 186/92, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 § 8 περ.δ' του Ν. 2523/1997, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο των παραγράφων α' & γ' του Ν. 2523/1997, σε συνδυασμό του άρθρου 7 §3 περ.ζ' του Ν. 4337/2015.

β) Δεν καταχώρησε τριάντα επτά (37) στοιχεία αγορών και πωλήσεων στο βιβλίο εσόδων-εξόδων, με συνολική αθροιστική αξία >880,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 §1,5,6 §1,17 §1 & 24 §1 του ΠΔ 186/92, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 § 8 περ.δ' του Ν. 2523/1997, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο των παραγράφων α' & γ' του Ν. 2523/1997, σε συνδυασμό του άρθρου 7 §3 περ.ζ' του Ν. 4337/2015.

γ) Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή, με συνολική καθαρή αξία 24.788,00€, για αξία >880,00€ εκάστου και συγκεκριμένα, α) ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 4.040,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» ΑΦΜ «.....», β) δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 9.928,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» ΑΦΜ «.....», γ) ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 7.020,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» ΑΦΜ «.....», δ) ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 3.800,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» ΑΦΜ «.....», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2,11,12 παρ. 1,9 & 10,18 παρ. 2 & 9 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με αυτές των άρθρων 5 παρ. 1,2,3,10(β) παρ. 1,6,19 παρ.1,2,3 & 4 Ν. 2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 §3 περ. ε' Ν. 4337/2015.

δ) Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του ένα (1) πλαστό & εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς τη συναλλαγή, με καθαρή αξία 5.200,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» - ΑΦΜ «.....», κατά παράβαση των διατάξεων άρθρων 2,11,12 παρ. 1,9 & 10,18 παρ. 2 & 9 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με αυτές των άρθρων 5 παρ. 1,2,3,10(β) παρ. 1,6,19 παρ.1,2,3 & 4 Ν. 2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 §3 περ. ε' Ν. 4337/2015.

ε) Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του οκτώ (8) πλαστά & εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή, με συνολική καθαρή αξία 1.360,00€, για αξία <880,00€ εκάστου, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» ΑΦΜ «.....», κατά παράβαση των διατάξεων 19 §1,2 & 4 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με αυτές των άρθρων 5 παρ. 10 β' 8,9 & 19 παρ.1,2,3 & 4 Ν. 2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 §3 περ. ε' Ν. 4337/2015.

- Την υπ' αριθμ. «.....»/26-05-2017 (ΑΕΠ «.....»/2017) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7. ν.4337/2015) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006 του Προϊσταμένου

της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 4.106,66€ [(€3.640,00×10%=364,00€), (€5.920,00×10%=592,00€), (€21.460,00×10%=2.146,00€), (€300,00×10%=30,00€), (€3.040,00×10%=304,00€), (€2.800,00×10%=280,00€), (€586,00×10%=195,00€)] & (€586,00×10%=195,00€), διότι:

α) Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του ένα(1) πλαστό & εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς τη συναλλαγή, με καθαρή αξία 3.640,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» - ΑΦΜ «.....», κατά παράβαση των διατάξεων άρθρων 2,11,12 παρ. 1,9 & 10,18 παρ. 2&9 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με αυτές των άρθρων 5 παρ. 1,2,3,10(β) παρ. 1,6,19 παρ.1,2,3&4 Ν. 2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ε' Ν. 4337/2015.

β) Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του ένα (1) πλαστό & εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς τη συναλλαγή, με καθαρή αξία 5.920,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» - ΑΦΜ «.....», κατά παράβαση των διατάξεων άρθρων 2,11,12 παρ. 1,9 & 10,18 παρ. 2&9 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με αυτές των άρθρων 5 παρ. 1,2,3,10(β) παρ. 1,6,19 παρ.1,2,3&4 Ν. 2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ε' Ν. 4337/2015 (για το άλλο φορολογικό στοιχείο από τον παρόντα έλεγχο δεν αποδεικνύεται πέραν πάσης αμφιβολίας η εικονικότητα του).

γ) Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του δύο (2) πλαστά & εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή, με συνολική καθαρή αξία 21.460,00€, (για αξία >880,00€ εκάστου), εκδόσεως της επιχείρησης «.....» - ΑΦΜ «.....», κατά παράβαση των διατάξεων άρθρων 2,11,12 παρ. 1,9 & 10,18 παρ. 2&9 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με αυτές των άρθρων 5 παρ. 1,2,3,10(β) παρ. 1,6,19 παρ.1,2,3&4 Ν. 2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ε' Ν. 4337/2015.

δ) Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του δύο (2) πλαστά & εικονικά φορολογικά στοιχεία (φορτωτικές) ως προς τη συναλλαγή, με συνολική αθροιστικά καθαρή αξία <880,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» - ΑΦΜ «.....», κατά παράβαση των διατάξεων άρθρων 2,11,12 παρ. 1,9 & 10,18 παρ. 2&9 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με αυτές των άρθρων 5 παρ. 1,2,3,10(β) παρ. 1,6,19 παρ.1,2,3&4 Ν. 2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ε' Ν. 4337/2015

ε) Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του ένα (1) πλαστό & εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς τη συναλλαγή, καθαρή αξία 3.040,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» - ΑΦΜ «.....», κατά παράβαση των διατάξεων άρθρων 2,11,12 παρ. 1,9 & 10,18 παρ. 2&9 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με αυτές των άρθρων 5 παρ. 1,2,3,10(β) παρ. 1,6,19 παρ.1,2,3&4 Ν. 2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ε' Ν. 4337/2015.

στ) Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του ένα (1) πλαστό & εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς τη συναλλαγή, με καθαρή αξία 2.800,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» - ΑΦΜ «.....», κατά παράβαση των διατάξεων άρθρων 2,11,12 παρ. 1,9 & 10,18 παρ. 2&9 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με αυτές των άρθρων 5 παρ. 1,2,3,10(β) παρ. 1,6,19 παρ.1,2,3&4 Ν. 2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ε' Ν. 4337/2015.

ζ) Δεν καταχώρησε δύο (2) στοιχεία αγορών ή εξόδων στο βιβλίο εσόδων-εξόδων, με συνολική αθροιστική αξία <880,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 §1,5,6 §1,17 §1&24 §1 του ΠΔ 186/92, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5§ 8 περ.δ' του Ν. 2523/1997, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο των παραγράφων α' & γ' του Ν. 2523/1997, σε συνδυασμό του άρθρου 7§3 περ.ζ' του Ν. 4337/2015.

η) Δεν καταχώρησε ένα (1) στοιχείο αγοράς ή εξόδου στο βιβλίο εσόδων-εξόδων, με καθαρή αξία >880,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 §1,5,6 §1,17 §1&24 §1 του ΠΔ 186/92, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5§ 8 περ.δ' του Ν. 2523/1997, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο των παραγράφων α' & γ' του Ν. 2523/1997, σε συνδυασμό του άρθρου 7§3 περ.ζ' του Ν. 4337/2015.

Με την αρ. πρωτ. «.....»/14-07-2017 ενδικοφανή προσφυγή του «.....», με ΑΦΜ «.....», ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΠΑΛΛΗΝΗΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων για τις χρήσεις 2003, 2004, 2005 & 2006.

-Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 84§5 του ν.2238/1994** 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.

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

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

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000)

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι

επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχωρίζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος **ΣτΕ 2122/2012**.

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 δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή, ο προσφεύγων έχει υποβάλει εμπρόθεσμα δηλώσεις εισοδήματος και παρακρατούμενων φόρων, για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68§2(περί συμπληρωματικά στοιχεία), 84§4 του Ν. 2238/1992 (περί δεκαετούς παραγραφής) και την ανωτέρω αναφερομένη απόφαση του ΣτΕ (υπ' αρ. 1738/2017), το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ και συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου εισοδήματος λόγω νέων στοιχείων, για την **χρήση 2003 παραγράφεται** στις 31-12-2014, για την χρήση 2004 **παραγράφεται** στις 31-12-2015, για την χρήση 2005 **παραγράφεται** στις 31-12-2016 και για την χρήση 2006 παραγράφεται στις 31-12- 2017. Σύμφωνα με τα ανωτέρω μόνο για τις πράξεις χρήσεως 2003,2004 και 2005 ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, καθόσον στην έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται αιτιολογία των πραγματικών και νομικών λόγων, που οδήγησαν τη Διοίκηση στην απόφαση της και παράθεση των κριτηρίων βάσει των οποίων άσκησε η Διοίκηση τη διακριτική της ευχέρεια, ενώ κατά την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, όταν τα πρόσωπα είναι υπαρκτά, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της για εικονικότητα έκδοσης και λήψης στοιχείων.

Στην προκείμενη περίπτωση, στα αναφερόμενα πιο πάνω Πληροφοριακά Δελτία καθώς και στην από 26-05-2017 Έκθεση Ελέγχου ΠΔ 186/92(ΚΒΣ), της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, περιέχονται επαρκή στοιχεία και η απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, τα οποία εκθέτονται σ' αυτές, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν,

καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ο προσφεύγων είναι εκδότης καθώς και λήπτης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για τις κρινόμενες χρήσεις.

Επειδή, σύμφωνα με το **πρώτο εδάφιο της παραγράφου 3 & 4 του άρθρου 19 του Ν.**

2523/97 ορίζεται ότι :

«3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου».

«4. 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 φορολογικά 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».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ** « Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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, όταν αποδίδεται σε 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την

αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκομίζει ικανά στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣΤΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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 επιτηδευμάτος 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 συναλλακτικός 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επιπροσθέτως και όλως επικουρικά επισημαίνεται ότι δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν τις διαφορές από τις οικίες συναλλαγές.

Στην προκειμένη περίπτωση, η από 26/05/2017 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92(Κ.Β.Σ.), αποτελεί νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, όπου αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτουν οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής για όλους τους εκδότες που εκτέλεσε συναλλαγές ο προσφεύγων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου «.....»/14-07-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», ΑΦΜ «.....» και:

Α.Την ακύρωση των κατωτέρω Πράξεων:

- 1.Της υπ' αριθ. «.....»/26-05-2017 (ΑΕΠ «.....»/2017) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης , διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2003.
- 2)Της υπ' αριθ. «.....»/26-05-2017 (ΑΕΠ «.....»/2017) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2004 .
- 3).Της υπ' αριθ. «.....»/26-05-2017 (ΑΕΠ «.....»/2017) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005 ,
λόγω παραγραφής.

Β. Την επικύρωση της κατωτέρω Πράξης:

- 1).Της υπ' αριθ. «.....»/26-05-2017 (ΑΕΠ «.....»/2017) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006 .

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΦΑΚΟΣ 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.
