



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Θεσσαλονίκη, 20/11/2017

Αριθμός απόφασης: 2224

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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης**6/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανή προσφυγή** του**με Α.Φ.Μ.:**..... κατά της με αριθ.**4/2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 χρήσης 2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ.**4/2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 χρήσης 2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**, της οποίας ζητείται η ανάκληση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από6/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε Α.Φ.Μ.:....., 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:

1. Με την με αριθμό4/2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 χρήσης 2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο 15.712,00€ για την χρήση 2003, λόγω ζήτησης και λήψης οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 39.280,00€, από την επιχείρηση ΑΦΜ, αξίας άνω των 880,00€, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19§4 του Ν.2523/97 για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1, 12§1, 18§2,9 & 30§4 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 § 1, 2, 10β' & 9 του Ν.2523/97 και του άρθρου 7§3 β' του Ν.4337/2015 ($39.280,00 \times 40\% = 15.712,00\text{€}$). Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από την Δ.Ο.Υ. με το ΑΧΚ/2017.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από4/2017 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/1992 της Δ.Ο.Υ. κατόπιν επανάληψης διαδικασίας βάσει της με αριθ./2016 Απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, με την οποία έγινε δεκτή δικαστική προσφυγή του προσφεύγοντα διατάσσοντας την ακύρωση της με αρ. ...4/2013 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2003 - 31/12/2003 που συντάθηκε κατόπιν της4/2013 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ., για τυπικούς λόγους. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου11/2012 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. 11/2012) και η επισυναπτόμενη σε αυτό από11/2012 έκθεση τακτικού ελέγχου Κ.Β.Σ. της ίδιας Δ.Ο.Υ. με την οποία διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων μεταξύ άλλων στην χρήση 2003 ήταν λήπτης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων από τονμε ΑΦΜ

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή χρήσης και μη νόμιμη σύνταξη νέας έκθεσης ελέγχου βάσει των διατάξεων των ΠΟΛ 1255/2015 και αρ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1168052 ΕΞ2015/30.12.2015 καθώς η διοίκηση όφειλε μέχρι την 1/2/2016 να συντάξει νέα έκθεση ελέγχου.
2. Ανεπαρκής απόδειξη των ισχυρισμών της φορολογούσας αρχής και έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου λόγω μη διενέργειας αυτοτελούς ελέγχου όσον αφορά τις επίδικες συναλλαγές. Αντιστροφή του βάρους

απόδειξης λόγω καλοπιστίας λήπτη.

3. Παραβίαση του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακρόασης.
4. Μη απόδειξη της εικονικότητας της συνολικής αξίας των κρινόμενων φορολογικών στοιχείων.

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 196 του Ν. 2717/1999** «Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «Οι αποφάσεις, με τις οποίες απαγγέλλεται η ακύρωση ή η τροποποίηση εκτελεστής ατομικής διοικητικής πράξης ή η ακύρωση παράλειψης οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας, ισχύουν έναντι όλων».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 198 παρ. 1** του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Οι διοικητικές αρχές οφείλουν, με θετικές ενέργειες ή με αποχή από κάθε αντίθετη ενέργεια, να συμμορφώνονται προς το περιεχόμενο των αποφάσεων οι οποίες για διαφορές που άγονται προς επίλυση με άσκηση προσφυγής».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 95 παρ. 5 του Συντάγματος** ορίζεται ότι: «Η διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις. Η παράβαση της υποχρέωσης αυτής γεννά ευθύνη για κάθε αρμόδιο όργανο, όπως νόμος ορίζει. Νόμος ορίζει τα αναγκαία μέτρα για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης της διοίκησης».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 50 παρ. 4 του Π.Δ. 18/1989** «Κωδικοποίηση διατάξεων νόμων για το Συμβούλιο της Επικρατείας» ορίζεται ότι: «Οι διοικητικές αρχές, σε εκτέλεση της υποχρέωσής τους κατά το άρθρο 95 παρ. 5 του Συντάγματος, πρέπει να συμμορφώνονται ανάλογα με κάθε περίπτωση, με θετική ενέργεια προς το περιεχόμενο της απόφασης του Συμβουλίου, ή να απέχουν από κάθε ενέργεια που είναι αντίθετη προς όσα κρίθηκαν από αυτό...».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 1 του Ν. 3068/2002** «1. Συμμόρφωση Διοίκησης προς δικαστικές αποφάσεις κλπ» ορίζεται ότι: «Το Δημόσιο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου έχουν υποχρέωση να συμμορφώνονται χωρίς καθυστέρηση προς τις δικαστικές αποφάσεις και να προβαίνουν σε όλες τις ενέργειες που επιβάλλονται για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής και για την εκτέλεση των αποφάσεων...».

Επειδή, σύμφωνα με την **νομολογία (ΣτΕ 138/1998)** σε περίπτωση ακύρωσης πράξης, με απόφαση των διοικητικών δικαστηρίων για τυπικούς λόγους (Σ.Σ. για νομική πλημμέλεια) η φορολογική αρχή δεν κωλύεται να εκδώσει νέα πράξη για το ίδιο αντικείμενο, απαλλαγμένη από την τυπική πλημμέλεια για την οποία ακυρώθηκε η αρχική πράξη.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 36 § 2 του Ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι « 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής

προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 84 παρ. 6 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «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 έτος από την κοινοποίηση της απόφασης».

Επειδή, σύμφωνα με το με τις διατάξεις του **άρθρου 9 § 5 του Ν. 2523/1997** ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης 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, στην προκειμένη περίπτωση αρχικώς είχε συνταχθεί από την Δ.Ο.Υ. η από4/2013 έκθεση ελέγχου σε εκτέλεση της με αριθ./2013 εντολής και εκδόθηκε η με αριθμό ...4/2013 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 78.560,00€, για λήψη και καταχώρηση οκτώ εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 39.280,00€ για την χρήση 2003. Δυνάμει της με αριθ.5/2016 απόφασής του, το Μονομελές Διοικητικό Πρωτοδικείο δέχτηκε την προσφυγή τουκαι ακύρωσε για τυπικούς λόγους την παραπάνω απόφαση επιβολής προστίμου. Σε συμμόρφωση με την με αριθ./2016 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου, η οποία κοινοποιήθηκε στην Δ.Ο.Υ. στις ...7/2016, η Δ.Ο.Υ. εξέδωσε στις4/2017 το νέο φύλλο (προσβαλλόμενη πράξη) και το κοινοποίησε στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή στις ...5/2017, δη εντός της προβλεπόμενης από τα άρθρα 84 παρ. 6 Ν.2238/1994 και 36 παρ. 2γ του Ν.4174/2013 ετήσιας προθεσμίας από την κοινοποίηση της δικαστικής απόφασης στην φορολογική αρχή.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 46 παρ. 5 του Ν.4174/2013**, ορίζεται ότι: « Εφόσον η Φορολογική Διοίκηση διαπιστώνει μη απόδοση, ανακριβή απόδοση, συμψηφισμό, έκπτωση ή διακράτηση Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., φόρου ασφαλιστρων, παρακρατούμενων, επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών με σκοπό τη μη πληρωμή συνολικά στο Δημόσιο ποσού πάνω από εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ, καθώς και είσπραξη επιστροφής των παραπάνω φόρων κατόπιν παραπλάνησης της Φορολογικής Διοίκησης με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων, μπορεί, βάσει ειδικής έκθεσης

ελέγχου, να επιβάλλει σε βάρος του υπόχρεου παραβάτη προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα....»

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1255/27.11.2015** του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι «... Επομένως, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, για τις παραβάσεις των περιπτώσεων β', γ', δ' και ε' της παρ. 1 του άρθρου 55 του ν.4174/2013 συντάσσεται άμεσα και κατά προτεραιότητα μέχρι την 1.12.2015 από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές η προβλεπόμενη ειδική έκθεση ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως ίσχυαν πριν από την αντικατάστασή τους από τις προαναφερθείσες διατάξεις, προκειμένου εν συνεχεία να συνταχθεί και η σχετική πράξη διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου. ...» ενώ ακολούθως με την **ΔΕΛ Β 1168052 ΕΞ 2015/30.12.2015** ορίστηκε ότι: «...Επιπλέον, για τις παραβάσεις των περιπτώσεων β', γ', δ' και ε' της παρ. 1 του άρθρου 55 του ν.4174/2013 συντάσσεται η προβλεπόμενη από τις διατάξεις των παρ. 5 και 6 του άρθρου 46 του ν.4174/2013, όπως ίσχυαν πριν από την αντικατάστασή τους από τις διατάξεις του ν.4337/2015, ειδική έκθεση ελέγχου από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές μέχρι την 1.2.2016 προκειμένου να συνταχθεί και η σχετική πράξη διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου. ...»

Επειδή η ΠΟΛ 1255/2015 και η ΔΕΛ Β 1168052 ΕΞ2015/30.12.2015 του Υπουργείου Οικονομικών αναφέρονται συγκεκριμένα στην σύνταξη ειδικής έκθεσης για διασφάλιση συμφερόντων του δημοσίου σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 46 του Ν.4174/2013 και όχι για οποιαδήποτε έκθεση ελέγχου.

Επειδή στο άρθρο **72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66)** ορίζεται 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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994, ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «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». Στην παρ. 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι «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) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, β)

Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68. 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, στο άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/1994, ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, 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 με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Επειδή στο άρθρο 72§6 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή για το οικονομικό έτος 2004 (χρήση 2003) έχει υποβληθεί η με αρ. - ...5/2004 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος ΦΠ (χωρίς από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτής).

Επειδή για την διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2003 η εν λόγω ατομική επιχείρηση περαίωσε σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3697/2008 με την αποδοχή του με αριθ./2009 σημειώματος περαίωσης, επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων (το νέο στοιχείο περιήλθε σε γνώση της Δ.Ο.Υ. την11/2012 με το με αριθ. πρωτ.11/2012 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης) των άρθρων 68 παρ. 2 και 84 παρ. 4 του Ν.2238/1994. Συνεπώς ο χρόνος παραγραφής είναι δεκαετής και με δεδομένο ότι η με αριθμό ...4/2013 αρχική πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε εντός του δεκαετούς χρόνου παραγραφής (έως τις 31/12/2014) δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ, προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται ως ουσιαστικά αβάσιμος.

Αναφορικά με τον τρίτο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 1 και 2 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.* 2. *Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1.... ».*

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 62 παρ. 1 και 4 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ... 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον τριάντα (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 5 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ..., β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή ..., ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. ...».

Επειδή στην σελίδα 40 της από4/2017 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ αναφέρεται ρητά ότι ο έλεγχος απέστειλε ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή το με αριθ. πρωτ.11-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του ελέγχου. Ο προσφεύγων είχε την δυνατότητα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων, εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων πριν την έκδοση της οριστικής πράξης και να ασκήσει το δικαίωμά του για προηγούμενη ακρόαση πριν την υποβολή του υπό κρίση προστίμου.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως απορρίπτεται ως έωλος και αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο και τέταρτο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 19 παρ. 1, 3 και 4 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «1. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν, διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών. ... 3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου 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 σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία...».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: « 5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση 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. 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. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην

παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 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 το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92** «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «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, επιφυλασσόμενων 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, από τη θεωρία (βλ. Δ. Σταματόπουλος, Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα, 2005 σελ. 336), και τη νομολογία (**ΣτΕ 453/1992, 2844/1992**) έχει γίνει αποδεκτό ότι όταν τα συναλλασσόμενα πρόσωπα είναι υπαρκτά - καθώς η ανυπαρξία του αρκεί για τη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας - η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των στοιχείων.

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου (ΣτΕ 1404/2015).

Επειδή, με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι

εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (**ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σελ. 900**) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται. Σύμφωνα δε με την με αρ. **41/2002 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης**, «στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως του ως άνω ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. και η από4/2017 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. που αφορά επανάληψη διαδικασίας της4/2013 έκθεσης της οικείας Δ.Ο.Υ. εδράζονται στην από11/2012 έκθεση τακτικού ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. που αφορούσε την αντισυμβαλλόμενη του προσφεύγοντα, εκδότρια ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ:..... Στην από4/2017 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. Π.Δ.186/1992, της Δ.Ο.Υ. αποτυπώνονται αναλυτικώς και διεξοδικώς, επαρκώς, σαφώς και εμπεριστατωμένως αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του προστίμου. Σύμφωνα με την παραπάνω έκθεση της Δ.Ο.Υ. (με αναπόσπαστο μέρος αυτής η από11/2012 έκθεση της Δ.Ο.Υ.) διαπιστώθηκε ότι τα ένδικα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε ο «.....» είναι πλαστά και εικονικά ως προς τις συναλλαγές που αφορούν τον προσφεύγοντα για τους παρακάτω λόγους:

- ✓ Η εκδότρια επιχείρηση «.....»: α) ήταν ανύπαρκτη στο χώρο που δήλωσε σαν έδρα, β) στις ...Φεβρουαρίου 2002 μίσθωσε το κατάστημα που βρίσκεται επί της οδού στους και στις ... Φεβρουαρίου 2002 (πέντε μέρες μετά) επέστρεψε τα κλειδιά του καταστήματος στον ιδιοκτήτη και έκτοτε δεν χρησιμοποιήθηκε ποτέ για τις δραστηριότητες της, γ) ο χώρος που δήλωσε σαν έδρα παρέμεινε κενός από τηνΦεβρουαρίου 2002 (ημέρα που επέστρεψε τα κλειδιά του καταστήματος) έως τις/2003, χρονικό διάστημα στο οποίο εμφάνιζε τις εικονικές συναλλαγές. Δηλαδή πρόκειται για επιχείρηση η οποία αρχικά παρουσίασε μία «νομιμοφάνεια» με την υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών και τη θεώρηση βιβλίων και στοιχείων στην Δ.Ο.Υ. με απώτερο σκοπό την παραπλάνηση των φορολογικών αρχών.

- ✓ Η εκδότρια δεν είχε εμπορεύματα στο χώρο που είχε δηλώσει σαν έδρα, δεν πραγματοποίησε αγορές εμπορευμάτων, δεν είχε στην κατοχή της επαγγελματικό Φορηγό Ι.Χ. για την άσκηση των δραστηριοτήτων της και στις εικονικές πωλήσεις επί των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων τα οποία κατασχέθηκαν δεν αναγράφεται αριθμός κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου μεταφοράς των εμπορευμάτων. Επιπλέον, δεν κατέθεσε από την έναρξη εργασιών της, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του Ν.2238/94 και ΦΠΑ του Ν.2859/00, συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 του Π.Δ.186/92 Κ.Β.Σ. στην αρμόδια Δ.Ο.Υ..
- ✓ Ο προσφεύγων, για την χρήση 01/01/2003 - 31/12/2003 πραγματοποίησε αγορές από την επιχείρηση «.....» οι οποίες συναλλαγές είναι στο σύνολο τους εικονικές αφού η εκδότρια επιχείρηση ουδέποτε εγκαταστάθηκε στην φερόμενη έδρα επί της οδού Επιπρόσθετα, τα εκδοθέντα οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων δεν θεωρήθηκαν με νόμιμο τρόπο από την εκδότρια. Σύμφωνα με τον πίνακα 1 του Κεφαλαίου 5 της από11/2012 Έκθεσης Τακτικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/1992 της Δ.Ο.Υ., οι αγορές που πραγματοποίησε ο προσφεύγων για την χρήση 2003, δεν συμπεριλαμβάνονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από το κατασχεθέν θεωρημένο στέλεχος ΤΠ-ΔΑ της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης με αρ. πράξης θεώρησης/2002 και ίχνος διάτρησης, το οποίο είναι το μοναδικό στέλεχος που θεώρησε η εκδότρια.
- ✓ Ο προσφεύγων μετά από πρόσκληση που του επιδόθηκε νομότυπα στις3/2013 να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία για την χρήση 2003, προκειμένου ο έλεγχος να διαμορφώσει αντικειμενική άποψη για την υπόθεση, κατέθεσε Υπεύθυνη Δήλωση του άρθρου 8 του Ν.1599/1986 με αρ. πρωτ.3-2013, με την οποία δήλωνε ότι για την χρήση 2003 έχει χάσει τα βιβλία με σκοπό την παρεμπόδιση του ελέγχου, ενώ δεν προσκόμισε παραστατικά (επιταγές, τραπεζικό λογαριασμό, κ.λπ.), με τα οποία να αποδεικνύεται ο τρόπος πληρωμής για τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία. Επιπλέον, παρά την κλήση προς ακρόαση στις3/2013 και έπειτα παρά το σημείωμα διαπιστώσεων του Ν.4174/2013 που στάλθηκε με συστημένη επιστολή στις 10/11/2016, ο προσφεύγων δεν προσήλθε στην Υπηρεσία, ούτε προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματικότητα των συναλλαγών άρα και την καλοπιστία του ως λήπτη.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί ανεπαρκούς απόδειξης, έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας, αντιστροφής του βάρους απόδειξης και μη απόδειξης της εικονικότητας της συνολικής αξίας των κρινόμενων φορολογικών στοιχείων προβάλλονται αλυσιτελώς και απορρίπτονται ως ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. -6/2017 ενδικοφανούς προσφυγής τουμε
Α.Φ.Μ.:.....

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2003 έως 31/12/2003

Η με αριθ.4/2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15

	Ποσό
Πρόστιμο	15.712,00€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΚΑΤΕΡΙΝΑ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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