



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 7/11/2017

Αριθμός απόφασης: 2145

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
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' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του . . του ... με Α.Φ.Μ. κατοίκου Δ.Δ. ... της Δημοτικής Ενότητας ... του Δήμου ... του Νομού ..., Τ.Κ. ..., κατά της με αριθμό/...-2017 πράξης επιβολής προστίμου χρήσης 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την από .../2017 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του . . του .. με 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:

Με την με αριθμό .../.../-**2017** πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής χρήσης 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος του προσφεύγοντος ποσού **27.200,00 €**, λόγω λήψης ενός (1) εικονικού ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικού στοιχείου, καθαρής αξίας 68.000,00 € πλέον Φ.Π.Α., εκδόσεως της επιχείρησης «. . – ΑΦΜ», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 6 παρ. 1, 12 παρ. 1, και 18 παρ. 2 και 9 του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 και τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3β' του Ν.4337/2015.

Δυνάμει της με αρ. .../31-12-2015 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στον προσφεύγοντα ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2009. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. .../2015 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. .. με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. η από 4/10/2011 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Ε. Ανατολικής Μακεδονίας & Θράκης, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «... – ΑΦΜ ...» στις χρήσεις 2008 και 2009 εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Ανάμεσα στις λήπτριες επιχειρήσεις είναι και η επιχείρηση του προσφεύγοντος. Από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο προέκυψε ότι ο προσφεύγων στη χρήση 2009 έλαβε ένα (1) εικονικό ως προς τη συναλλαγή φορολογικό στοιχείο, εκδόσεως της επιχείρησης «... – ΑΦΜ ...», καθαρής αξίας 68.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 12.920,00 €.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου και επειδή ο προσφεύγων περαίωσε τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων (οικ. έτος 2008 έως οικ. έτος 2010), με την αποδοχή και αποπληρωμή του υπ' .../2011 Εκκαθαριστικού Σημειώματος του Ν. 3888/2010, εκδόθηκε το υπ' αριθμό .../1/12-10-2016 Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010, το οποίο έγινε αποδεκτό από τον ελεγχόμενο και καταβλήθηκε ποσό 3.557,55 €, ήτοι το 20% του βεβαιωθέντος ποσού 17.787,74 €, το υπόλοιπο δε βεβαιώθηκε σε 18 ισόποσες μηνιαίες δόσεις. Παράλληλα, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου.

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

- Πλάνη περί τα πράγματα της Φορολογικής Αρχής – Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου – εσφαλμένη υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στο νόμο.
- Η αποδοχή από μέρους του, του με αρ. .../12-10-2016 Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος δεν έχει το χαρακτήρα της αποδοχής της παράβασης, αλλά την επιλογή της λύσης που είχε τη λιγότερο δυνατή βλάβη για τον ίδιο.
- Επικαλείται παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση της πράξης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 «*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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.*»

Επειδή, σύμφωνα με την με αρ. 506/2012 απόφαση ΣτΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού τιμολογίου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί, 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 να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να 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 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

εκδότης, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣΤΕ 4039/2011 ΣΤΕ 1498/2011, ΣΤΕ 3528/2011, ΣΤΕ 1184/2010, ΣΤΕ 2079/2009, ΣΤΕ 629/2008, ΣΤΕ 1653/2008, ΣΤΕ 552/2008, ΣΤΕ 547/2008, ΣΤΕ 347/2006, ΣΤΕ 1219/2006, ΣΤΕ 511/2005).

Επειδή, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην 26/10/2011 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Ε. Ανατολικής Μακεδονίας & Θράκης, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της από .../2017 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.*». Ο προσφεύγων δεν προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν την καλή πίστη στην υπό κρίση συναλλαγή, ούτε και καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου. Αντίθετα, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ..., η εν λόγω συναλλαγή είναι εικονική για τους εξής λόγους :

Η εκδότρια επιχείρηση :

- Δήλωσε ψευδή έδρα της επιχείρησής της.
- Δεν υπέβαλε ποτέ συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992, ενώ από τη διασταύρωση των συγκεντρωτικών καταστάσεων προέκυψαν τα παρακάτω:

Στη χρήση 2008:

- ✓ Δεν δηλώθηκε από καμία επιχείρηση ως πελάτης.

- ✓ Δηλώθηκε ως προμηθευτής από τέσσερεις (4) επιχειρήσεις με πλήθος στοιχείων δέκα επτά (17) και συνολικής καθαρής αξίας ευρώ 153.800,00.

Στη χρήση 2009:

- ✓ Δεν δηλώθηκε από καμία επιχείρηση ως πελάτης.
- ✓ Δηλώθηκε ως προμηθευτής από δέκα τρεις (13) επιχειρήσεις με πλήθος στοιχείων είκοσι εννέα (29) και συνολικής καθαρής αξίας 593.150,00 €.

Συνεπώς το σύνολο των πωλήσεων, στις χρήσεις 2008 και 2009, ανέρχονται σε 746.950,00 €, ενώ δεν προκύπτουν στοιχεία για αγορές.

- Εξέδωσε το 2008 δέκα επτά (17) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 153.800,00 €, ενώ δεν είχε κάνει έναρξη επιτηδεύματος. Η έναρξη επιτηδεύματος έγινε στις 19-01-2009 και την ίδια ημερομηνία έγινε η θεώρηση βιβλίων και στοιχείων.
- Εξέδιδε φορολογικά στοιχεία με μεγάλη συχνότητα. Συγκεκριμένα το Μάρτιο του 2009 εξέδωσε (6) Τ.Π.Υ., ήτοι στις ημερομηνίες 07, 10, 15, 22, 26 και 30/03/2009, για έργα που φαίνεται ότι εκτέλεσε στις περιοχές ..., ..., Ν. ..., ..., Ν.,,,, ... και ..., με διαφορετικά αντικείμενα μεταξύ τους και εισέπραξε συνολικά 231.000,00 €.
- Δεν διέθετε μεταφορικά μέσα, αποθηκευτικούς χώρους και δεν απασχόλησε εργατικό δυναμικό, κατά συνέπεια δεν διέθετε την υλικοτεχνική υποδομή για να πραγματοποιήσει τις πράξεις που αναγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία και στοιχεία των επιχειρήσεων που έλαβαν τα φορολογικά παραστατικά που εξέδωσε ο, το προσωπικό το οποίο εκτέλεσε τα έργα που περιγράφονται στα Τ.Π.Υ. και ασφαλίστηκε για αυτά, είχε εργοδότες τους λήπτες των εν λόγω Τ.Π.Υ., μεταξύ αυτών και ο προσφεύγων.
- Δεν υποβλήθηκαν:
 - ✓ δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, για τη δήλωση της εμπορικής δραστηριότητας. Στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος της χρήσης 2009 δεν συμπεριέλαβε τον παρακρατηθέντα φόρο ύψους 8.330,00 €.
 - ✓ περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.,
 - ✓ εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α.,
- Η τραπεζική κατάθεση που έγινε από τον προσφεύγοντα για την εξόφληση του επίδικου Τ.Π.Υ. με αριθμό-2009 ήταν εικονική. Από τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. προέκυψε ότι την ίδια ημέρα της κατάθεσης των χρημάτων, από το ίδιο υποκατάστημα, έγινε ανάληψη από τον . . . του ... ολοκλήρου του ποσού, γεγονός που υποδηλώνει ότι ο ήταν παρών κατά την κατάθεση του ποσού. Τόσο η άμεση ανάληψη όσο και η συνολική ανάληψη ενός τόσο μεγάλου ποσού (80.920,00 €) δεν είναι σύνηθες στις εμπορικές συναλλαγές. Περαιτέρω, στο επίμαχο Τ.Π.Υ. αναγράφεται παρακράτηση 1%, ήτοι 680,00 €, που σημαίνει ότι η κατάθεση που έκανε ο προσφεύγων προκειμένου να εφαρμόσει τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), έπρεπε να είναι ποσού 80.240,00 €, ήτοι [80.920,00 € (συνολική αξία του

Τ.Π.Υ.) - 680,00 (παρακράτηση)], γεγονός που ενισχύει την κρίση του Σ.Δ.Ο.Ε. περί εικονικότητας της κατάθεσης.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής περί των παραβάσεων δεν είναι αυθαίρετοι, αβάσιμοι και αόριστοι, αφού η από .../2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ..., περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στον καταλογισμό της παράβασης και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του νόμου από την φορολογική διοίκηση προβάλλεται αορίστως, διότι δεν αποδεικνύει την όποια πλημμέλεια στη δράση της αρμόδιας φορολογικής αρχής και χωρίς την αναφορά των συγκεκριμένων διατάξεων των νόμων που παραβιάστηκαν, δεν αρκεί από μόνος του να στοιχειοθετήσει τον προβαλλόμενο με την ένδικη προσφυγή λόγο ακύρωσης (ΣτΕ 292/96, 213/1991) και ως εκ τούτου τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι η αποδοχή από μέρους του, του με αρ./12-10-2016 Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος δεν έχει το χαρακτήρα της αποδοχής της παράβασης, αλλά την επιλογή της λύσης που είχε τη λιγότερο δυνατή βλάβη για τον ίδιο.

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 4 του Ν.3888/2010 ορίζεται ότι «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζόμενου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.».

Επειδή, ο προσφεύγων αποδέχτηκε το υπ' αριθμ./1/2016 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν.3888/2010, το οποίο προέκυψε κατόπιν του

διενεργηθέντος ελέγχου, με τον οποίο διαπιστώθηκε η λήψη του εικονικού Τ.Π.Υ. με αριθμό-2009 εκδόσεως του ... του και παράλληλα εκδόθηκε το προσβαλλόμενο πρόστιμο Κ.Β.Σ., η έκδοση του οποίου ήταν επιβεβλημένη, καθώς ο προσφεύγων αποδέχτηκε τα αποτελέσματα του ανωτέρω ελέγχου, ήτοι της λήψης εικονικού στοιχείου.

Ως προς ένσταση παραγραφής

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «*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 στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«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 ενάσκηση 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, 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.».

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«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. 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 9§5 του ν. 2523/97 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 σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 327/2004 γνωμοδότηση του ΝΣΚ προκύπτει ότι: «**III.** Κατά την έννοια των διατάξεων [άρθρων 68 παρ. 2 Ν. 2238/94](#) και [49 παρ. 3 Ν. 2859/2000](#) (προηγούμενης [39 παρ. 3 Ν. 1642/86](#)) αναφερομένων σε οριστικά φύλλα ελέγχου, χωρίς διάκριση ως προς τον τρόπο οριστικοποίησής τους, (ΣτΕ 2703/97) δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και επί οριστικοποίησής του αρχικού φύλλου ελέγχου δια διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς «συμβιβασμού»), (ΣτΕ 356/90), καθ' όσον ο συμβιβασμός αποτελεί καταλογιστική πράξη φόρου, μεταρρυθμίζουσα το φύλλο ελέγχου (ΣτΕ 2024/91, 2802/99) είτε επί οριστικοποίησής με φύλλο ελέγχου ειλικρινούς δηλώσεως (ΣτΕ 856-7/91), ακόμη δε και επί περιπτώσεων άρθρου 14, 1198/94 (περί περαιώσεως εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων) τόσο επί του εισοδήματος όσον και επί πράξεων φόρου προστιθεμένης αξίας και επί πράξεων επιβολής προστίμου κατά την ρητή διάταξη [παρ. 4 εδ. β' άρθρου 10 Ν. 2753/99](#) (ΣτΕ 1426/2000, [γνωμ. ΝΣΚ 102/2001](#)) και επί ομοίων υποθέσεων περαιώσεων όπου προβλέπεται επίλυση της διαφοράς διά συμβιβασμού, συντρεχουσών των προϋποθέσεων εκδόσεως συμπληρωματικών φύλλων, που ορίζουν οι ως άνω διατάξεις. Ωσαύτως κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων «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 η των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο

φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδημάτων ΣΤΕ 279/92, 14/94, 1425-26/2000, 2448/50/87, 2677/86. Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμοδίου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπ' όψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣΤΕ 2703/97, 2473/96), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλου ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985, 2986, 2987, 2988/81).

Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου [άρθρου 39 Ν. 1914/90](#)), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό 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 εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000).»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την οικεία από 7/3/2016 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., η Δ.Ο.Υ. ... απέστειλε το αρ. πρωτ. .../2015 έγγραφο της με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. η από 4/10/2011 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Ε. Ανατολικής Μακεδονίας & Θράκης, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «. . – ΑΦΜ ...» στις χρήσεις 2008 και 2009 εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής, όπου ανάμεσα στις λήπτριες επιχειρήσεις είναι και η επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθ. .../31-12-2015 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου. Στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη υπ' αριθ./.../7-3-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις/2017.

Επειδή, όσον αφορά στην παράβαση της λήψης ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως του «.... – ΑΦΜ», καθαρής αξίας 68.000,00 € για τη διαχειριστική χρήση 01/01 – 31/12/2009 και λαμβάνοντας υπ' όψιν το γεγονός ότι για την εν λόγω χρήση τα νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 (λήψη εικονικών φορολογικών

στοιχείων σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. .../2015 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ...), ήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της φορολογικής αρχής μετά την περαίωση της χρήσης 2009 με το υπ' αριθμ./2011 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν.3888/2010, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου για την εν λόγω παράβαση εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994. Συνεπώς, νόμιμα και εντός του χρονικού πλαισίου της δεκαετούς παραγραφής (αρ. άρθρο 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν.2523/97) ενήργησε η φορολογική αρχή και ως εκ τούτου, η ένσταση παραγραφής του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμη.

. Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθμό/-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του ... του ... με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου -- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2009 – 31/12/2009

Λήψη ενός (1) εικονικού ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικού στοιχείου, καθαρής αξίας 68.000,00 € πλέον Φ.Π.Α., εκδόσεως της επιχείρησης «.... – ΑΦΜ», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 6 παρ. 1, 12 παρ. 1, και 18 παρ. 2 και 9 του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 και τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3β' του Ν.4337/2015.

Ποσό καταλογισμού : 68.000,00 X 40% = **27.200,00 €**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.