



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 19/6/2017

Αριθμός απόφασης : 1298

**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 υπόψη:

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 1064/27-4-2017 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 14/3/2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του . . του ..., ΑΦΜ ..., κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού ....., Τ.Κ. ..., κατά της με αρ. .../8-2-2017 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 – 31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 21/3/2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14/3/2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του . . του... ., ΑΦΜ ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό .../8-2-2017 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 – 31/12/2004 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού 20.003,46 €, διότι έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ατομικής επιχείρησής του έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία με συνολική καθαρή αξία 50.008,64 € πλέον ΦΠΑ 9.001,55 €, εκδόσεως της επιχείρησης «. . .» με ΑΦΜ ....., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1, 12§1 και 18 §2 και 9 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν.2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 7 §3 του Ν.4337/15.

Κατόπιν της υπ' αρ. .../4-11-2016 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, (σε συνέχεια της υπ' αριθ. .../0/.../29-12-2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης), διενεργήθηκε επανέλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, στη χρήση 2004, για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000, της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/94 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», σε συνδυασμό με τις διατάξεις της περ. η' της παρ. 5 του άρθρου 5 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), λόγω συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, με την από 15/7/2013 Πληροφοριακή έκθεση Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Δ/σης Αττικής. Σύμφωνα, με την παραπάνω πληροφοριακή έκθεση που συντάχθηκε σε βάρος της επιχείρησης «. . . . .» με ΑΦΜ .. και η οποία αποτέλεσε αναπόσπαστο μέρος του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ....Θεσσαλονίκης, διαπιστώθηκε ότι η ανωτέρω επιχείρηση ήταν εκδότης εικονικών, στο σύνολό τους, φορολογικών στοιχείων κατά τις χρήσεις 2004 – 2009. Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών προκύπτει ότι μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι και η επιχείρηση του προσφεύγοντος. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε από την εκδότη επιχείρηση «. . . . .» με ΑΦΜ ... έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία, με συνολική καθαρή αξία 50.008,64 € πλέον ΦΠΑ 9.001,55 €, με συνέπεια την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

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

1. Εσφαλμένη και αντιφατική κρίση περί εικονικότητας στην συναλλαγή όσον αφορά στα ελεγχόμενα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία. – Ελλιπής αιτιολογία και εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου.
2. Μη ορθώς νομικός χαρακτηρισμός των πορισμάτων της Φορολογικής αρχής, ακόμη κι αν αυτά

ήθελε υποτεθούν ως επαρκώς αποδεδειγμένα. Τα επίδικα φορολογικά στοιχεία θα έπρεπε να χαρακτηριστούν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη. – Πλημμελής ως προς τη νόμιμη βάση.

3. Ύπαρξη καλής πίστης και μη επίκληση από τον έλεγχο ουδενός στοιχείου ή ένδειξης από τα οποία να αναιρείται αυτή. - Πλημμέλεια ως προς τη νόμιμη βάση.

4. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό του προστίμου. Επικαλείται την με αρ. 3820/2016 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

5. Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου ως προς την επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ..

6. Προσβολή της αρχής της αναλογικότητας.

**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** όπως γίνεται δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση. Εν προκειμένω, η κρίση του ελέγχου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης περί εικονικότητας των έξι εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «. . . .» στηρίχθηκε κατά βάση στην από 15/7/2013 Πληροφοριακή έκθεση Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Δ/σης Αττικής, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «.....» ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη και εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος.

**Επειδή**, η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην από 15/7/2013 Πληροφοριακή έκθεση Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε.

Περιφερειακής Δ/σης Αττικής για την εκδότρια επιχείρηση, τις διαπιστώσεις της οποίας αποδέχθηκε πλήρως ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης, για τους κάτωθι λόγους :

1. Η επιχείρηση «.....» δεν λειτούργησε στη δηλωμένη έδρα (σύμφωνα με την από .../10-10-2003 τροποποίηση του καταστατικού της) επί της οδού ....., ... Αττικής. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με δήλωση εκπροσώπου του ιδιοκτήτη του ακινήτου επί της οδού ... .., προέκυψε ότι η παραπάνω επιχείρηση παρέμεινε στο χώρο περίπου 2 χρόνια, καθώς το 2005 το ακίνητο ενοικιάστηκε σε επιχείρηση με εμπόριο ρούχων. Ακόμη, όσες φορές είχε επισκεφθεί το ακίνητο το έβρισκε κλειστό. Επιπρόσθετα, μετά από σχετική αλληλογραφία με το ΙΚΑ ... προέκυψε ότι η παραπάνω επιχείρηση δεν απασχόλησε προσωπικό και δεν ήταν απογεγραμμένη στο ΙΚΑ. Τέλος, δεν ανταποκρίθηκε σε καμία πρόσκληση του Σ.Δ.Ο.Ε. για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, ούτε ανευρέθη από τον έλεγχο.

2. Ο διαχειριστής της «.....», . . του ....., ο οποίος έχει αποβιώσει στις 10-03-2009 εμφανίζεται στο πληροφοριακό σύστημα ως διαχειριστής ή ως Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος σε αρκετές επιχειρήσεις με αντικείμενο δραστηριότητας την εμπορία φωτογραφικών και οπτικών ειδών, κάποιες από τις οποίες δηλώνουν κοινή διεύθυνση, δεν είναι συνεπείς στις φορολογικές τους υποχρεώσεις, εμφανίζουν συναλλαγές μεγάλου ύψους χωρίς να δικαιολογούνται από τις συναλλαγές που εμφανίζουν, ενώ σε κάποιες έχουν καταλογιστεί παραβάσεις έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας.

3. Στα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν τα έτη 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 και 2009 αναγράφονταν συναλλαγές που δεν ήταν δυνατόν να πραγματοποιηθούν, αφού δεν προέκυψε από κανένα στοιχείο ότι η ελεγχόμενη προέβη σε αγορές εμπορευμάτων ή λήψη υπηρεσιών, τέτοιου ύψους, ώστε να έχει τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει πωλήσεις ή παροχή υπηρεσιών μεγάλης αξίας. Όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών που υπέβαλλε η «.....» για τη χρήση 2004, παρουσιάζει αγορές ύψους 3.300.286,52€, από τις οποίες τα 3.289.042,52€ αφορούν 19 φορολογικά στοιχεία από την ίδια προμηθεύτρια επιχείρηση. Από ελέγχους που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής στην προμηθεύτρια επιχείρηση προέκυψαν παραβάσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων και καταλογίστηκαν πρόστιμα Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ύψους 20.064.349,50€.

4. Το 2004 η επιχείρηση «.....» προέβη στην αγορά ενός μηχανισμού σήμανσης φορολογικών στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ) με αριθμό μητρώου ΕΖΚ ..., ο οποίος δεν δηλώθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ως υπήρχε υποχρέωση. Από έλεγχο που διενεργήθηκε σε λήπτριες επιχειρήσεις, διαπιστώθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία που είχαν λάβει ήταν μηχανογραφικά και είχαν σήμανση από τον ανωτέρω μηχανισμό.

5. Η επιχείρηση «.....» στη χρήση 2004 υπέβαλλε μηδενικές ή πιστωτικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για τους μήνες Ιανουάριο έως Ιούλιο, ενώ υποβλήθηκαν δηλώσεις με χρεωστικό υπόλοιπο για τους μήνες Αύγουστο έως Δεκέμβριο το οποίο ήταν πολύ μικρό σε σύγκριση με τις δηλωθείσες εκροές. Πιο συγκεκριμένα, οι αξίες των εμφανιζόμενων εισροών (αγορές – δαπάνες – έξοδα) ήταν

λίγο μικρότερες από τις εκροές (πωλήσεις) ώστε να προκύπτει μικρός φόρος για καταβολή (σε σύνολο εκροών περίπου 3.675.610,00€ πληρώθηκε ΦΠΑ συνολικού ύψους περίπου 1.509,00€). Η πρακτική ήταν η συμπλήρωση του πεδίου των εκροών (πωλήσεων) με μεγάλα ποσά που υποτίθεται ότι περιλαμβάνουν τα εκδοθέντα εικονικά στοιχεία και αντίστοιχα, αυθαίρετη συμπλήρωση των εισροών με ποσά κατά το δοκούν καθόσον είναι πρόδηλο ότι στην επιχείρηση δεν υφίστανται παραστατικά αγορών – δαπανών αυτού του ύψους, προκειμένου τελικά να καταβληθούν μικροποσά φόρων, με σκοπό τη δυνατότητα θεώρησης στοιχείων και τη δημιουργία πραγματικής και λειτουργούσας επιχείρησης στις ελεγκτικές αρχές.

**Επειδή**, περαιτέρω, όσον αφορά στην λήπτρια ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τα έξι υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την «.....». εκδόθηκαν στον τελευταίο μήνα της ελεγχόμενης χρήσης 2004, γεγονός που αποτελεί συνήθη πρακτική των ληπτών εικονικών φορολογικών στοιχείων, προκειμένου να επηρεάσουν τυχόν αυξημένα κέρδη που προκύπτουν από τις λοιπές πωλήσεις της υπόλοιπης χρονιάς, όπως και η καταχώρησή τους σε λογαριασμό δαπανών αντί αγορών, προκειμένου αυτά να μην επηρεάζουν την απογραφή καθώς και την αναλογούσα παραγωγή.

**Επειδή**, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, με την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά ανύπαρκτο, πρόσωπο δηλαδή 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 αντισυμβαλλομένου του), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατό 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 εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο Δ.Εφ.Θεσ. 2234/2014, ΣΤΕ 506/2012, 4037/2011, 1498/2011, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008 347/2006 κ.α.).

**Επειδή**, εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν την καλή πίστη στις υπό κρίση συναλλαγές, προκειμένου να καταφέρει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου.

**Επειδή**, με την από 8/2/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης, αποδόθηκε στον προσφεύγοντα η παράβαση της λήψης εικονικών ως προς το σύνολο των συναλλαγών βάσει των διαπιστώσεων από τον οικείο έλεγχο. Η καταγραφή όλων

αυτών των στοιχείων και η συνολική αξιολόγησή τους στην έκθεση ελέγχου, συναξιολογούμενων των διαπιστώσεων άλλης φορολογικής αρχής συνιστούν πλήρη απόδειξη, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου ν' αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων υπό την έννοια ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται σ' αυτά δεν πραγματοποιήθηκαν.

### **Ως προς την παραγραφή**

**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, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί....».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 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.», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, «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**, με το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίστηκε ότι «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων

Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.».

**Επειδή**, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι : «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** στο άρθρο 22 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι : «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.».

**Επειδή** στη συνέχεια, στο άρθρο 97 παρ. 2 του Ν.4446/2016 ορίζεται ότι : «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν την 31.12.2016 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί, κατά τη δημοσίευση του παρόντος, ή θα εκδοθούν μέχρι την 31.12.2016 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 3 (πρώην άρθρο 66) του Ν.4174/2013, ως έναρξη του ελέγχου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της με αρ.../4-11-2016 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης, η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια της υπ' αρ. .../0/.../29-12-2015 εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, λόγω συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης, με την από

15/7/2013 Πληροφοριακή έκθεση Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Δ/σης Αττικής. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης απέστειλε στον προσφεύγοντα τη με αριθμό πρωτ. .../30-12-2015 γνωστοποίηση, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 37 του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του με αριθμό πρωτ. ΔΣΦ..... ΕΞ2014/17-12-2014 εγγράφου, προκειμένου να του γνωστοποιήσει ότι οι ανέλεγκτες υποθέσεις παρατείνονται για ένα ακόμη έτος πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις κείμενες διατάξεις.

**Επειδή**, περαιτέρω, ο προσφεύγων επικαλείται τη με αριθμό 3820/2016 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, στην οποία αναφέρει : «... Συνεπώς, παρέπεται, ότι για τις χρήσεις που προηγούνται της δημοσίευσης του νόμου αυτού (δηλαδή, έως και τη χρήση 2006), για να έχει η φορολογική αρχή τη δυνατότητα να εκδώσει και να κοινοποιήσει στο φορολογούμενο φύλλο ελέγχου εντός της δεκαετίας της παραγραφής σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., πρέπει, για τις χρήσεις αυτές, να συντρέχουν οι εξής δύο προϋποθέσεις: πρώτον, να έχει προηγηθεί φορολογικός έλεγχος και να έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί στο φορολογούμενο αρχικό φύλλο ελέγχου μέσα στην αρχική πενταετία παραγραφής τους της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε και δεύτερον, αυτό να εκδοθεί και κοινοποιηθεί στο φορολογούμενο με βάση συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία.»

**Επειδή**, ο προσφεύγων περαίωσε βάσει του Ν.3697/2008 αποδεχόμενος το υπ' αριθμό 300676/1/2009 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης για τις χρήσεις 2004 έως και 2007 και σύμφωνα με το άρθρο 9 §5 ν. 3259/2004, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 28 παρ. 1 του Ν.3697/2008, ορίζεται : «Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994, φύλλο ελέγχου, και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου εισοδήματος, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου (βλ. και ΣτΕ 2703/1997, 1303/1999). Κατά την έννοια της διάταξης αυτής, που αναφέρεται σε οριστικά φύλλα ελέγχου, χωρίς διάκριση ως προς τον τρόπο οριστικοποίησής τους (ΣτΕ 2803/1997), δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και επί οριστικοποιήσεων του αρχικού φύλλου ελέγχου δια διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, ακόμη δε και στις περιπτώσεις περαίωσης των εκκρεμών



φορολογικών υποθέσεων. Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕφίωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000). Στην υπό κρίση περίπτωση, η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων στηρίζεται στην από 15/07/2013 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, η οποία περιήλθε στη φορολογική αρχή μεταγενέστερα της περαίωσης. Επομένως, νόμιμα και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής (αρ. άρθρο 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994, αρ. 9 παρ. 5 του ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4337/2015 και του άρθρου 97 παρ. 2 του Ν.4446/2016) ενήργησε η φορολογική αρχή και ως εκ τούτου, η ένσταση παραγραφής του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμη.

#### **Ως προς την εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου κατά την επιβολή του προστίμου Κ.Β.Σ.**

**Επειδή** από τον έλεγχο διαπιστώθηκε, σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα, η παράβαση της λήψης από τον προσφεύγοντα έξι φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «. . .», εικονικών στο σύνολό τους, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτά αναφέρονται. Επομένως, ορθώς και σύννομα επιβλήθηκε το πρόστιμο των εν ισχύ, κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015, όπου ορίζουν ότι επιβάλλεται πρόστιμο για παραβάσεις που αφορούν στη λήψη εικονικών στοιχείων ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου και ως εκ τούτου ο σχετικός αντίθετος ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται.

#### **Ως την παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας**

**Επειδή** η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών,

όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

**Επειδή**, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του φόρου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 14/3/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του . . του ..., ΑΦΜ .....

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

### **Κ.Β.Σ.**

#### **Διαχειριστική περίοδος 1/1/2004 – 31/12/2004**

Λήψη έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων με συνολική καθαρή αξία 50.008,64 € πλέον ΦΠΑ 9.001,55 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ ....., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1, 12§1 και 18 §2 και 9 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν.2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 7 §3 του Ν.4337/15.

Σύνολο προστίμου :  $50.008,64 \times 40\% = 20.003,46 \text{ €}$

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.