



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α.

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : ..

Fax : ..

Καλλιθέα 27/ 03 / 2017

Αριθμός Απόφασης 2204

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

γ. 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.)».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του κατά:

- Της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005.

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α., όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουη 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

Η επιχείρηση, είχε υπαχθεί στην διαδικασία της αυτοπεραίωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 ν. 3296/1994, για τις χρήσεις 2004 και 2005.

Εν συνεχεία προέκυψαν συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία, ως η από Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ. η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. και συγκεκριμένα:

A. Με το με αρ. πρωτ. έγγραφο της, η Δ.Ο.Υ., διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. την από Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92(ΚΒΣ), από την οποία προέκυπτε ότι η ατομική επιχείρηση έλαβε πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο, για την χρήση 2004 και τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο για την χρήση 2005 με εκδότη την ατομική επιχείρηση

B. Κατόπιν αυτής η Δ.Ο.Υ. διενήργησε έλεγχο για χρήσεις 2004 & 2005, με βάση την υπ' αριθ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2859/2000.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την από Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ. και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με υπ' αριθ.

..... Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Εν συνεχεία ο ελεγκτής, συνέταξε το πόρισμα του, το οποίο περιλαμβάνεται στην από, Ειδική Έκθεση Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ(άρθ. 6 Ν. 2523/1997), ακολούθως ο προϊστάμενος της ίδιας Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις ΦΠΑ:

1) Την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο Φ.Π.Α. ποσού 8.285,31€ (2.761,77x3), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ με βάσει εικονικά τιμολόγια, το οποίο βεβαιώθηκε στις

..... Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο Φ.Π.Α. ποσού 4.290,57€ (1.430,19x3), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ με βάσει εικονικά τιμολόγια, το οποίο βεβαιώθηκε στις

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, ή την τροποποίηση της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ότι η Προσβαλλόμενη Πράξη είναι άκυρη διότι είναι νομικά πλημμελείς.
- Ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν πραγματικές και επιπλέον τελούσε σε καλή πίστη.
- . Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμου.

Επειδή, στο άρθρο 37 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» του ν.4174/2013 αναφέρονται ρητά όλες οι πληροφορίες που πρέπει να περιλαμβάνει η πράξη προσδιορισμού φόρου, τις οποίες και περιλαμβάνουν οι προσβαλλόμενες πράξεις. Επίσης ορίζεται ότι ταυτόχρονα με την πράξη, η έκθεση ελέγχου, η οποία και περιλαμβάνει την αιτιολόγηση της πράξης, επιδίδεται μαζί με τη σχετική πράξη προσδιορισμού φόρου>>

Στην προκείμενη περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και επιπλέον στην από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου, της Δ.Ο.Υ., αναγράφονται όλα τα στοιχεία και οι διατάξεις για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με το οποίο στοιχειοθετείται το καταλογιζόμενο πρόστιμο ΦΠΑ που καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη, οπότε ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι η πράξη είναι νομικώς πλημμελής απορρίπτεται.

Επειδή, σύμφωνα με το **πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97** ορίζεται ότι : *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο 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** ορίζεται ότι : *« 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 οι προσφεύγοντες δεν προσκόμισαν ικανά στοιχεία, που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς τους.

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 επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά 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).

Στην προκειμένη περίπτωση, στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ. και στην απόΕιδική Έκθεση Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ της Δ. Ο.Υ., για τον εκδότη,, που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας και ειδικότερα: «.....ότι ο συγκεκριμένος φορολογούμενος αν και αναζητήθηκε δεν βρέθηκε στη δηλωθείσα διεύθυνση και κανείς των περιοίκων δεν γνώριζε κάτι σχετικό. Επιπροσθέτως δεν έχει υποβληθεί δήλωση μεταβολής ούτε και διακοπής εργασιών. Από έρευνα της υπηρεσίας μας διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος δεν υπέβαλλε:

- 1.Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2012 και 2013.
- 2.Εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ετών 2006,2007, 2008, 2009, 2010, 2011 και 2012.
- 3.Περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. β' και γ' τριμήνου 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013.
- 4.Συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων κατά τις χρήσεις 2004, 2005, 2006, 2007, 2010 και 2011 αν και δηλώθηκε από τρίτους.

Επιπροσθέτως από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών- προμηθευτών των χρήσεων 2004, 2005, 2006 και 2007 προκύπτει ότι οι αγορές της ελεγχόμενης επιχείρησης είναι δυσανάλογες σε σχέση με τις πωλήσεις. Συγκεκριμένα τη χρήση 2004 οι αγορές που πραγματοποιήθηκαν ανέρχονται σε 11.374,05 € ενώ οι πωλήσεις σε 226.870,44 €. Όσον αφορά τις χρήσεις 2005, 2006 και 2007 δεν προέβη σε καμία αγορά σε αντίθεση με τις πωλήσεις οι οποίες για τη χρήση 2005 ανέρχονται σε 168.528,14 €, για τη χρήση 2006 σε 105.009,00 € και για τη χρήση 2007 σε 1.925,00 €.

Με το με αριθμό πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. απευθυνόμενο στο υποκατάστημα Ι.Κ.Α.-ΕΤΑΜ ζήτησε να γνωρίσει αν η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει συμπληρώσει απογραφικό και αν έχει εγγράψει άτομα τα οποία εργάστηκαν στην επιχείρηση της κατά τις χρήσεις 2004 έως 2007. Σε απάντηση του ανωτέρω εγγράφου το υποκατάστημα Ι.Κ.Α.- ΕΤΑΜμε το υπ' αριθμ, έγγραφο του γνωστοποίησε στην Δ.Ο.Υ. ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση τη χρήση 2004 απασχόλησε μια υπάλληλο τον 5°

και 6° μήνα, με αντικείμενο (κύρια δραστηριότητα).

Λαμβάνοντας υπόψη του ο έλεγχος όλες τις παραπάνω διαπιστώσεις, κρίνει ότι τα όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε κατά χρήσεις 2004, 2005, 2006 και 2007 είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, η ελεγχόμενη επιχείρηση ανά χρήση εξέδωσε τα ακόλουθα φορολογικά στοιχεία:

A) χρήση 2004 είκοσι οκτώ (28) ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 226.870,44 ευρώ,

B) Χρήση 2005 είκοσι δύο (22) ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 168.528,14 ευρώ,

Γ) χρήση 2006 δέκα επτά (17) ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 105.009,00 ευρώ και

Δ) χρήση 2007 ένα (1) ΕΙΚΟΝΙΚΟ φορολογικό στοιχείο συνολικής αξίας 1.925,00 ευρώ..... »

και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν πραγματικές **είναι αβάσιμος.**

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ Διαπιστώσεις Ελέγχου” στην από Ειδική Έκθεση Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ της Δ. Ο.Υ. αναφέρεται ότι : «.....εκτός από τα εν λόγω Δ.Α.-ΤΙΜ, δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο κάποιο άλλο στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών που αναγράφονται σε αυτά.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης, τα οποία καταχώρησε στα βιβλία του ο προσφεύγων είναι **εικονικά στο σύνολο τους..... »**

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, 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», 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των:

1) Άρθρο 49 § 3 Ν. 2859/200 ορίζεται ότι:

«3.Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. »

2) Άρθρο 57 §§1,2 περ. γ' Ν. 2859/200 ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α).....β).....

γ)αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49. »

Περαιτέρω 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»

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)

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της ΔΟΥ λόγω αρμοδιότητας, με το αρ. πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ....., με το οποίο διαβίβασε την από Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) η οποία αφορούσε την χρήση 2005 η οποία είχε περαιωθεί με βάση τις διατάξεις των άρθρων 13 – 17 του ν. 3296/2004 (αυτοπεραίωση). Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 57 §§1,2 περ. γ´ & 49 § 3 Ν. 2859/2000 και επομένως η υπόθεση της χρήσης παραγράφεται στις 31/12/2016 και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 6 § 1 του Ν. 2523/97** [ΦΕΚ Α' 179/11-09-97] ορίζεται ότι: «στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

Στην προκείμενη περίπτωση ο προσφεύγων διενήργησε έκπτωση του φόρου με βάση εικονικά φορολο-

γικά στοιχεία.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ. και στην συνέχεια στην από Ειδική Έκθεση Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ της Δ. Ο.Υ. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνεται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του

.....

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

ΧΡΗΣΗ 2005

Πρόστιμο άρθρου 6 Ν.2523/1997 ποσού: 4.290,57€ (1.430,19€ X 3).

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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

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.