



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 21/03/2017

Αριθμός απόφασης: 2142

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*».

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

ε. 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθ.-.....-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική χρήση 01/01 – 31/12/2005 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.-.....-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική χρήση 01/01 – 31/12/2005, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από-.....-2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος ... όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.-.....-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 6.760,00 € [16.900,00 x 40%] για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 – 31/12/2005 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 του ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12 παρ.1 και 18 παρ.2 & 9 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και του άρθρου 19 παρ.3 & 4 του ν. 2523/97.

Οι παραβάσεις αφορούν τη λήψη τεσσάρων (4) εικονικών, στο σύνολό τους, φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 16.900,00 €, και συγκεκριμένα τα κάτωθι:

ΕΚΔΟΤΗΣ	ΦΟΡ/ΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΑΞΙΑ (€)	ΦΠΑ (€)
(ΑΦΜ)	TIM-ΔΑ/.....-2005	4.200,00	798,00
	TIM-ΔΑ/.....-2005	3.700,00	703,00
	TIM-ΔΑ/.....-2005	3.600,00	684,00
	TIM-ΔΑ/.....-2005	5.400,00	1.026,00
ΣΥΝΟΛΟ		16.900,00	3.211,00

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή της ένδικης φορολογικής επιβάρυνσης έχει παραγραφεί, καθώς η πενταετής προθεσμία της παραγραφής για τη διαχ/κή χρήση 2005 έληξε την 31/12/2011, ενώ η προβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε στις .../.../2016.
- Η κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων είναι μη νόμιμη, αναιτιολόγητη και αναπόδεικτη, καθώς το βάρος της απόδειξης της ανυπαρξίας της συναλλαγής φέρει η φορολογική αρχή και δεν αρκεί η διαπίστωση από άλλη φορολογική αρχή ότι ο εκδότης των στοιχείων έχει διακόψει ή τελεί σε ουσιαστική αδράνεια ή δεν υποβάλει δηλώσεις για να απαλλάξει τη φορολογική αρχή από το ως άνω βάρος της απόδειξης.

Ως προς την εικονικότητα:

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον 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.»

Επειδή στο άρθρο 19 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα 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 φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός 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, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς 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 συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από-.....-2016 οικεία Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρονται τα ακόλουθα για τον εκδότη των επιδικων φορολογικών στοιχείων:

..... (ΑΦΜ) (εμπορία υγρών καυσίμων, λιπαντικών, ελαστικών αυτοκινήτων, αντιπροσωπεία ή μεσιτεία πώλησης αεριελαίων (πετρελαιοειδή)) [σελ.2 – 7 της οικείας έκθεσης ελέγχου]:

Σύμφωνα με υπ' αριθ. /.....-2008 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ., που έλαβε η Δ.Ο.Υ. (αριθ. εισερχ. /.....-2008), προκύπτουν τα εξής για τον ως άνω εκδότη: «Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη:

- το γεγονός ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν αναβρέθηκε στις επαγγελματικές της εγκαταστάσεις παρά τις επανειλημμένες επισκέψεις και την κοινοποίηση των προσκλήσεων στο Δήμο λόγω αγνώστου διαμονής,
- ότι δεν έκανε παύση εργασιών,
- ότι δεν απασχόλησε προσωπικό ούτε είχε στην κατοχή της φορτηγά αυτοκίνητα για τη διακίνηση των εμπορευμάτων,
- δεν υπέβαλε δηλώσεις εισοδήματος, ΦΠΑ και συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών – προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ 186/92 για τα ελεγχόμενα έτη 2001, 2002, 2003, 2004 και 2005,
- το έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών σύμφωνα με το οποίο 1) οι αγορές του έτους 2001 ήταν 6.506.276 δρχ. ενώ οι πωλήσεις το ίδιο έτος ήταν 186.811.448 δρχ., 2) οι αγορές του έτους 2002 ήταν 58.527,19 € ενώ οι πωλήσεις το ίδιο έτος ήταν 232.934,55 €, 3) ότι ενώ δεν υπήρχαν αγορές το έτος 2003 οι πωλήσεις το ίδιο έτος ήταν 1.324.915 €, 4) οι αγορές του έτους 2004 ήταν 25.556,75 € ενώ οι πωλήσεις το ίδιο έτος ήταν 1.226.266,37 € και 5) οι αγορές του έτους 2005 ήταν 13.663,50 € ενώ οι πωλήσεις το ίδιο έτος ήταν 1.171.271 € και
- ότι δεν άσκησε ποτέ δραστηριότητα για την οποία υπέβαλε δήλωση έναρξης στην υπηρεσία μας
αποφαινεται για τα έτη 2001, 2002, 2003, 2004 και 2005 ότι όλα τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από την ελεγχόμενη είναι εικονικά ως προς την αξία και ως προς τη συναλλαγή [...]».

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, αλλά ούτε και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, στοιχεία με τα οποία να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα κριθέντα ως εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, συνολικά θεωρούμενες και λόγω έλλειψης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, από τον προσφεύγοντα προσδίδεται στέρη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης ήτοι της λήψης εικονικού ως προς τη συναλλαγή φορολογικού στοιχείου (σχετ. ΣΤΕ 1404/2015).

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί πραγματικών συναλλαγών κρίνεται αβάσιμος.

Ως προς την παραγραφή:

Επειδή στο άρθρο 72§11 εδάφιο 1^ο του ν. 4174/2013 (όπως αναριθμήθηκε το άρθρο 66 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) 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 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 τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν. 2238/94: «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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§4 του ν. 2238/94, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρ.13§6 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α 276/22.12.2006), οριζόταν: «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 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, 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 τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/94, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο13§1 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α 276/22.12.2006), προβλεπόταν ότι: «2. 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 σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του ΝΣΚ προκύπτει ότι: «II. [...] Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιπρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣτΕ.2397/1990).

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 οικονομικής εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στη διάθεση του οικονομικού εφόρου, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά τη 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 πράξης (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ.1426/2000 αδημ.), τοσούτον μάλλον και καθόσον κατ' άρθρο 4 της κατ' εξουσιοδότηση του νόμου (άρθρο 14) εκδοθείσας υπ' αριθ. 1049691/ΠΟΛ.1099/27.4.1994 υπουργικής απόφασης, η ανάθεση σε ειδικό συνεργείο ελέγχου άρθρου 39 του ν.1914/1990, καθώς και η έκδοση εικονικών τιμολογίων κ.λπ. αποτελεί και λόγο εξαίρεσης από την περαιωτική διαδικασία άρθρου 14 του ν.2198/1994».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19§18 του ν. 3091/2002, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22§2 του ν. 3212/2003 (ΦΕΚ Α 308/31.12.2003), οριζόταν ότι: «18. Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α/), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά. Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ.2 του ν. 4002/2011 οριζόταν ότι: «2. Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του δεύτερου άρθρου παρ.1 του ν. 4098/2012 οριζόταν ότι: «1. Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4203/2013 οριζόταν ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) [...] β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 1623/2016 απόφαση του ΣτΕ (επταμελής σύνθεση) προκύπτει ότι: «9. [...] Περαιτέρω, η διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 (όπως, άλλωστε, και οι προϊσχύσασες της παρ. 4 του άρθρου 34 του Κ.Β.Σ. αλλά και της παρ. 3 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Σ.), θεσπίζοντας ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι δύναται η φορολογική αρχή να εκδώσει πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., που διαπιστώνονται από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση, ανεξαρτήτως αν πραγματοποιήθηκε σχετική εγγραφή, αρχική ή συμπληρωματική, στη φορολογία εισοδήματος ή αν η εγγραφή αυτή οριστικοποιήθηκε ή όχι, αρκεί η πράξη επιβολής προστίμου να εκδοθεί και κοινοποιηθεί εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 84 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. δεκαετούς προθεσμίας από το τέλος της ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου. 13. [...] Περαιτέρω, η διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 12 του ν. 3888/2010 (βλ. σκέψη 1) προβλέπει παράταση, μέχρι τις 31.12.2011, προθεσμίας παραγραφής λήγουσας στις 31.12.2010, μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών. Ενόψει δε του γενικού τρόπου διατυπώσεώς της, η ανωτέρω διάταξη αφορά αδιακρίτως τις προθεσμίες τόσο πενταετούς, κατά την παρ. 1, όσο και δεκαετούς, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., παραγραφής που έληγαν στις 31.12.2010 (πρβλ. ΣΕ 1117, 1124/1977). Η εν λόγω διάταξη, ωστόσο, αναφέρεται στο «δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών», όχι όμως και κυρώσεων, όπως το ένδικο πρόστιμο για παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ. Κατά τον αυτό

τρόπο διατυπώνονται και οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 18 του ν. 4002/2011 και 1 του δεύτερου άρθρου του ν. 4098/2012 περί παρατάσεως, μέχρι τις 31.12.2012 και 31.12.2013, προθεσμίας παραγραφής λήγουσας στις 31.12.2011 και 31.12.2012, αντιστοίχως. Ως εκ τούτου και σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη σκέψη 10 περί της επιβαλλόμενης από τη συνταγματική αρχή της ασφάλειας του δικαίου σαφήνειας και προβλεψιμότητας των ρυθμίσεων περί της προθεσμίας παραγραφής και της στενής ερμηνείας των εξαιρετικού χαρακτήρα ρυθμίσεων περί παρατάσεως αυτής για τον καταλογισμό παραβάσεων των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας και, περαιτέρω, για την επιβολή στον παραβάτη σχετικών κυρώσεων, όπως τα πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ., δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η κατά την παράγραφο 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος, αφορά και σε διατάξεις περί παρατάσεως της προθεσμίας παραγραφής, όπως οι προαναφερόμενες, οι οποίες ουδόλως αναφέρονται σε επιβολή κυρώσεων, όπως τα πρόστιμα για τις παραβάσεις του Κ.Β.Σ.».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την οικεία από-.....-2016 έκθεση ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ., η Δ.Ο.Υ., υπό την αρμοδιότητα της οποίας βρισκόταν ο έλεγχος του προσφεύγοντα πριν μεταφερθεί στη Δ.Ο.Υ., είχε λάβει τα εξής έγγραφα:

- το με αριθ. πρωτ.-/.....-2008 (πρωτ. εισερχ.-/.....-2008) δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. με συνημμένη την από-.....-2008 έκθεση ελέγχου για τον εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων (ΑΦΜ), βάσει του οποίου προέκυπτε ότι ο προσφεύγων είχε λάβει δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως του ανωτέρω συνολικής καθαρής αξίας 15.800,00 € για τη διαχ/κή χρήση 01/01 – 31/12/2004 και τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως του ανωτέρω συνολικής καθαρής αξίας 16.900,00 € για τη διαχ/κή χρήση 01/01 – 31/12/2005, και
- το με αριθ. πρωτ.-/.....-2010 (πρωτ. εισερχ.-/.....-2010) δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ., με το οποίο ζητούσε να ελεγχθούν οι συναλλαγές του προσφεύγοντα ως λήπτη δύο (2) φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του (ΑΦΜ) συνολικής καθαρής αξίας 3.392,00 € για τη διαχ/κή χρήση 01/01 – 31/12/2004 κατά πόσο αυτές αφορούν πραγματικές συναλλαγές και η Δ.Ο.Υ. να αποστείλει τα πορίσματά της το συντομότερο δυνατόν στη Δ.Ο.Υ.

Κατόπιν των ως άνω δελτίων πληροφοριών, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθ.-/.....-2010 εντολή ελέγχου για τις διαχ/κές χρήσεις από 01/01/2004 έως 30/04/2007 (ημ/νία διακοπής εργασιών του προσφεύγοντα), ενώ στις-.....-2010 κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η υπ' αριθ.-/.....-2010 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων επί της οποίας ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με την υπ' αριθ. πρωτ.-/.....-2010 υπεύθυνη δήλωσή του δηλώνοντας απώλεια αυτών. Στη συνέχεια, εκδόθηκε το υπ' αριθ.-/.....-2010 Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου (Υ.Σ.Ε.) επί του οποίου αναγράφονταν οι παραβάσεις της λήψης των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων και η από-.....-2010 Κλήση προς ακρόαση.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. πλέον η υπ' αριθ.-/.....-2015 εντολή ελέγχου, σε αντικατάσταση της ως άνω εντολής του 2010, η οποία με τη σειρά της αντικαταστάθηκε από την υπ' αριθ.-/.....-2016 εντολή ελέγχου της ίδιας Δ.Ο.Υ. για υπηρεσιακούς λόγους. Στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου, εκδόθηκε η

προσβαλλόμενη υπ' αριθ./....-....-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις-....-2016.

Επειδή, βάσει των ως άνω διατάξεων, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ για τη διαχ/κή χρήση 01/01 – 31/12/2005 παραγραφόταν αρχικώς στην πενταετία, ήτοι στις 31.12.2011.

Επειδή, όσον αφορά στην παράβαση της λήψης τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του (ΑΦΜ) συνολικής καθαρής αξίας 16.900,00 € για τη διαχ/κή χρήση 01/01 – 31/12/2005, 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./....-....-2008 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ.), ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής πριν τη λήξη του αρχικού χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου για την εν λόγω παράβαση δεν εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 και δεν δύναται να επεκταθεί στη δεκαετία.

Επειδή, επιπροσθέτως, οι ανωτέρω διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002, αναφέρονται ρητά σε «υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών» χωρίς να συμπεριλαμβάνουν τα πρόστιμα ΚΒΣ. Δεδομένου του γεγονότος ότι οι διατάξεις νόμων είναι στενώς ερμηνευτέες συνάγεται ότι η διετής παράταση που χορηγείται με τις εν λόγω διατάξεις δεν καταλαμβάνει τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. και ως εκ τούτου δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής για το πρόστιμο που επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο.

Επειδή, ωστόσο, οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 4002/2011 και του δεύτερου άρθρου παρ.1 του ν. 4098/2012 αναφέρονται περιοριστικά σε φόρους, τέλη και εισφορές και δεν συμπεριλαμβάνουν τα πρόστιμα ΚΒΣ. Δεδομένου του γεγονότος ότι οι διατάξεις νόμων είναι στενώς ερμηνευτέες συνάγεται ότι η ως άνω παράταση που χορηγείται με τις εν λόγω διατάξεις δεν καταλαμβάνει τα πρόστιμα ΚΒΣ (βλ. ΣτΕ 1623/2016).

Ως εκ τούτου, η υπ' αριθ./.....-....-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 01/01 – 31/12/2005 πρέπει να ακυρωθεί καθόσον το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει πρόστιμα για την ως άνω παράβαση έχει παραγραφεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του (ΑΦΜ) και την ακύρωση της υπ' αριθ./....-....-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχ/κή χρήση 01/01 – 31/12/2005.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:
Υπ' αριθμ. .../.....-.....-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου χρήσης 01/01 – 31/12/2005: Μηδέν**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.