



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α..

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : .

Fax : .

Καλλιθέα 13/ 02 / 2017

Αριθμός Απόφασης 1400

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

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

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. 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 του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. 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 πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε, κατά:

- Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου ΚΒΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της οποίας ζητείται η ακύρωση, 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 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων είχε ήδη περαιώσει με το υπ' αριθ. σημείωμα του Ν. 3888/2010, για τα οικ. έτη 2009 & 2010. Εν συνεχεία προέκυψαν συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία και συγκεκριμένα:

A. Με το υπ' αριθ. Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Στερεάς Ελλάδας, διαβιβάστηκαν στην Δ.Ο.Υ.και στην Δ.Ο.Υ., στοιχεία που αφορούσαν δεδομένα από συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών –προμηθευτών με εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων, μεταξύ των οποίων ήταν και ο εκδότης και λήπτης

B. Μετά από έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. στον εκδότη των στοιχείων διαπίστωσε ότι εξέδωσε για τις χρήσεις 2008,2009 & 2010 πλήθος πλαστών και εικονικών στοιχείων, για τους λόγους που αναφέρονται στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων (ΚΒΣ)-ΠΔ 186/1992 της Δ.Ο.Υ.

Ακολούθως η Δ.Ο.Υ. διαβίβασε την από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, που αφορούσε τον εκδότη εικονικών στοιχείων στην Δ.Ο.Υ. με e-mail στις

Γ. Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον στον λήπτη με την υπ' αριθ. εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λαμβάνοντας υπόψη αφενός την έκθεση ελέγχου 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 & 62 του Ν. 4174/2013, μαζί με την αντίστοιχη Προσωρινή Πράξη και εν συνεχεία εκδόθηκε το πόρισμα του, το οποίο περιλαμβάνεται στην από Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων ΚΒΣ (ΠΔ186/92), ακολούθως ο προϊστάμενος της ίδιας Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την κατωτέρω προσβαλλόμενη Πράξη ΚΒΣ:

-Την υπ' αριθμ..... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 7.581,60€(18.954,00€x 40%), το οποίο βεβαιώθηκε στις σύμφωνα με την οποία:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του ένα(1) φορολογικό στοιχείο(Τ.Π.-Δ.Α.), το οποίο ήταν εικονικό στο σύνολο του, συνολικής καθαρής αξίας 18.954,00€, το οποίο εκδόθηκε από την ατομική επιχείρηση, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14,18§§§1,2,9&30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

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

- Ότι η Προσβαλλόμενη Πράξη είναι άκυρη διότι είναι αόριστη και νομικά πλημμελείς.
- -Ότι το δικαίωμα του δημοσίου για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης έχει παραγραφεί.
- Ότι η ελεγκτική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα της εν λόγω συναλλαγής, ότι τελούσε σε καλή πίστη και ότι η συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε ήταν πραγματική.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση στην προσβαλλόμενη πράξη **δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία,** καθόσον, στην από έκθεση ελέγχου κώδικα βιβλίων και στοιχείων ΠΔ 186/92 της ΔΟΥ, αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου η Πράξη Επιβολής Προστίμου περιέχει στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου

τα ειδικότερα στοιχεία.(**ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001**). Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλόμενου γι' αυτή πρόστιμο, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. **ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218.**

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 949,950/2012**), η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 2695/1993**), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (**ΣτΕ 962/2012**), και επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται, καθόσον η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου.

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 68 § 2 του Ν.2238/1994 [ΦΕΚ Α' 151/16-09-94], ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ... γ) ... δ) 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 τις διατάξεις του άρθρου 9§4 του Ν. 3888/2010 ορίζεται ότι:

«Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊστάμενου 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, συμψηφισμένου 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».

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).

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην

αρχική πράξη. Τέτοια 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 ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος **ΣΤΕ 2122/2012**.

Επειδή, σύμφωνα με την ΣΤΕ 888/2016 και ΣΤΕ 1623/2016 επταμελής σύνθεση όπως έχει κριθεί (ΣΕ 5133/1995 7μ., 6142/1996, 4264-5/2001, 3965/2012), ελλείψει αντίθετης νομοθετικής ρύθμισης, δεν εμποδίζεται η φορολογική αρχή, έχοντας διενεργήσει στο παρελθόν έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του επιτηδεύματά για ορισμένη χρήση (και έχοντας ακόμη εκδώσει και πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις που διαπιστώθηκαν κατά τη χρήση αυτή), να επανέλθει και ανεξάρτητα από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής στις προβλεπόμενες φορολογίες, να διενεργήσει επαναληπτικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων για την ίδια χρήση και, ακολούθως, να εκδώσει (και άλλη) πράξη επιβολής προστίμου για άλλες παραβάσεις που τυχόν διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο αυτό, ενεργώντας, μέσα στα χρονικά πλαίσια της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος της. Περαιτέρω, η διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 (καθώς 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 δεκαετίας από το τέλος της ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της ΔΟΥ λόγω αρμοδιότητας, α) με το υπ' αριθ. Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ και β) με την από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. που αφορούσε τον εκδότη εικονικών στοιχείων, που εστάλει με e-mail στις, τα οποία αφορούσαν την χρήση 2009, η οποία **είχε περαιωθεί** με το υπ' αριθ. σημείωμα του Ν. 3888/2010, για τα οικ. έτη 2009 & 2010. Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του **άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994** και σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 9 & 13 του Ν. 3888/10, **εκδίδεται πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ.**

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, προΐσχύουσες 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, εν προκειμένω εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παρ. 3,4 &5 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015(ευνοϊκότερη διάταξη), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας κάθε εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), όπως

τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου **13 § 6 του ν. 3522/2006** (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, 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, 2. ..., 3. ..., 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) ..., 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

Στην προκειμένη περίπτωση, η υπόθεση της χρήσης 2009 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 § 4 περιπτ. β' του Ν. 2238/1994, παραγράφεται στις 31/12/2020 και επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος **δεν απέδειξε την εικονικότητα** του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, καθόσον στην έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται αιτιολογία των πραγματικών και νομικών λόγων, που οδήγησαν τη Διοίκηση στην απόφαση της και παράθεση των κριτηρίων βάσει των

Σελίδα 7 από 12

οποίων άσκησε η Διοίκηση τη διακριτική της ευχέρεια, γεγονός το οποίο κατά την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, όταν τα πρόσωπα είναι υπαρκτά, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της για εικονικότητα έκδοσης και λήψης στοιχείων.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην απόΈκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων ΚΒΣ- ΠΔ 186/92 της Δ.Ο.Υ., περιέχονται επαρκή στοιχεία και η απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, τα οποία εκθέτονται σ' αυτές, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του το επίμαχο φορολογικό στοιχείο το οποίο είναι εικονικό στο σύνολό του για την κρινόμενη χρήση.

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** « 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 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 εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκομίζει ικανά στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του.

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 ανύπαρκτος (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 ανύπαρκτος) 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 ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. για τον εκδότη, και στην από Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων (ΚΒΣ)-ΠΔ 186/92 της Δ. Ο.Υ., που αποτελεί τη 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: «.....

1. Από τα κατασχθέντα βιβλία και στοιχεία διαπιστώθηκε ότι πλήθος φορολογικών στοιχείων δεν έχουν καταχωρηθεί στο αθεώρητα βιβλίο Εσόδων-Εξόδων, ενώ από δεν υπάρχει καμία καταχώρηση.
2. Από τις σελίδες 13 έως 50 της μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου Εσόδων-Εξόδων με αριθμό "πράξης θεώρησης 2167/2008 διαπιστώθηκε ότι δεν έχει γίνει καμία καταχώρηση.
3. Δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις ΕΛΓΑ για πλήθος Τιμολογίων Αγοράς αγροτικών προϊόντων.
4. Δεν έχει θεωρηθεί κανένα Τιμολόγιο Αγοράς αγροτικών προϊόντων.
5. Δεν έχουν υποβληθεί συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών-Προμηθευτών.
6. Δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος.

7. Δεν έχουν υποβληθεί εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α.

8. Έχουν υποβληθεί περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τη φορολογικές περιόδους από 02/04/2008 έως 30/06/2008 και από 01/07/2008 έως 30/09/2008. Για το χρονικό διάστημα από 01/10/2008 και μετά δεν έχει υποβληθεί καμία περιοδική δήλωση.

9. Η επιχείρηση δεν είχε μεταφορικό μέσα.

10. Η επιχείρηση είχε την εγκατάσταση της έδρας στην οδό στηκαι την διατηρούσε τυπικά μέχρι τις αρχές του 2009 σύμφωνα και με τις δηλώσεις των ιδιοκτητριών της εγκατάστασης οι οποίες αναζητήθηκαν από τον έλεγχο. Οι ιδιοκτήτριες του καταστήματος με τις υπ' αρ. πρωτ. .και υπεύθυνες δηλώσεις του ν.1599/86 δήλωσαν τα παρακάτω:

«Στις ενοικίασα έναν αποθηκευτικό χώρο στον σύμφωνα με το από ιδιωτικό συμφωνητικό επαγγελματικής μίσθωσης το οποίο κατέθεσα στην Δ.Ο. Υ..... με αριθμό καταχώρησης Τυπικό η επιχείρηση στεγάστηκε μέχρι το τέλος του 2008. Ουσιαστικά ουδέποτε η επιχείρηση λειτούργησε στο χώρο της οδού: Η μόνη ενέργεια που παρατηρήθηκε ήταν η τοποθέτηση κουτιών αγνώστου περιεχομένου. Έκτοτε δεν αντιλήφθηκα καμιά συναλλακτική δραστηριότητα. Παρά τις συνεχείς και επίπονες προσπάθειες εντοπισμού και επικοινωνίας με το μισθωτή αυτή κατέστη αδύνατη. Τέλος από τις αρχές του 2009 το κατάστημα παρέμεινε κενό και ενοικιάστηκε το έτος 2010.»

Από το κατάστημα ενοικιάστηκε στην επιχείρηση

11. Μέχρι την ημερομηνία σύνταξης της έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ., η επιχείρηση δεν είχε προσκομίσει κάποιο επίσημο έγγραφο που να πιστοποιεί την κλοπή των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων όπως αναφέρονται στην με αριθμό πρωτ. δήλωση του ούτε έχει υποδείξει ή καταγγείλει υποκρυπτόμενα πρόσωπα.

Ύστερα από τα ανωτέρω και αφού λήφθηκαν υπόψη, αφενός μεν τα επιμέρους πραγματικά περιστατικά και αφετέρου το σύνολο τους, όπως αυτά προέκυψαν από τους ελέγχους των άλλων υπηρεσιών, μετά από Δελτία Πληροφοριών που στάλισαν και λήφθηκαν διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση έλαβε και εξέδωσε για τις χρήσεις 2008 έως 2010 πλήθος πλαστών και εικονικών στοιχείων..... »

Επειδή βάσει των ανωτέρω, τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο εκδότης είναι εικονικά στο σύνολο τους και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν πραγματικές είναι αβάσιμος.

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ Πόρισμα Ελέγχου” στην από Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων (ΚΒΣ)- ΠΔ 186/92, της Δ. Ο.Υ. αναφέρεται ότι : «.....**1.** Το Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. και την Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. . που αποτελούν για τον παρόντα έλεγχο νέα συμπληρωματικά στοιχεία.

2. ... "..... δήλωσε με Υπεύθυνη Δήλωση ότι το στέλεχος Τιμολογίων - Δελτίων Αποστολής με αριθμό θεώρησης που αποτελείται από τις σελίδες εκλάπη τον και στο οποίο

εμπεριέχεται το με αρ. Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής προς την επιχείρηση

3. δήλωσε με υπεύθυνη δήλωση ότι από δεν ασκεί τη δραστηριότητα του εμπόρου.

4. Ο προσφεύγων συμπεριέλαβε στα βιβλία του, αλλά και στη συγκεντρωτική κατάσταση των προμηθευτών του, το εικονικό φορολογικό στοιχείο, εκδόσεως της επιχείρησης όπως προκύπτει από τον έλεγχο των βιβλίων και την εκτύπωση των συγκεντρωτικών καταστάσεων του προσφεύγοντα, αποδεικνύει τη λήψη και χρησιμοποίηση αυτού από τον προσφεύγοντα.

5. Ο προσφεύγων έλαβε και αποδέχτηκε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο στη χρήση 2009, καθαρής αξίας 18.954,00 €, με σκοπό να εκπέσει το φόρο εισροών του στην υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. της χρήσης, προκειμένου να ιδιοποιηθεί τον αναλογούντα Φ.Π.Α., να δημιουργήσει ανύπαρκτες αγορές, είτε, να νομιμοποιήσει αγαθά και υπηρεσίες που προμηθευόταν και πραγματοποιούσε με παράνομο τρόπο (χωρίς φορολογικά στοιχεία) και παράλληλα να εμφανίσει διογκωμένα έξοδα προκειμένου να μειώσει τα προς απόδοση ποσά Φ.Π.Α. και τα φορολογητέα καθαρά κέρδη.

6. Μετά την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου ο προσφεύγων προσκόμισε φωτοαντίγραφο πλαστής και εικονικής φορτωτικής με σκοπό να δικαιολογήσει την ανύπαρκτη συναλλαγή.

Βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι η επιχείρηση

Για την διαχειριστική περίοδο από 01/01/2009 έως 31/12/2009 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο (Τ.Π.-Δ.Α.) εκδόσεως της επιχείρησηςκαθαρής αξίας 18.954,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 1.705,86 €, ήτοι συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 20.659,86»

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων (ΚΒΣ)- ΠΔ 186/92 της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται 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 - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2009

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού: 7.581,60€ (18.954,00€x40%).

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

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

Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.

Σελίδα 12 από 12