



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13/02/2017

Αριθμός απόφασης: 498

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8- ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333237

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 17 παρ. 1 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 πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου

Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., όπως εκπροσωπείται νόμιμα από την καταστατική της διαχειρίστρια, Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αρ. πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4. Την υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αρ. **πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 πρόστιμο συνολικού ύψους **28.700,00€**, για τις ακόλουθες παραβάσεις, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3β του ν. 4337/2015.

Α. Λήψη τεσσάρων (4) εικονικών, φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο

σύνολό τους, εκδόσεως ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 33.580,00€.
Β.Λήψη επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο
σύνολό τους, εκδόσεως, ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 38.170,00€.

Τα ανωτέρω πρόστιμα επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρία κατόπιν μερικού ελέγχου των διαχειριστικών περιόδων 2003 έως και 2008, δυνάμει της υπ' αρ.-**2015 εντολής ελέγχου** (σε συνέχεια της υπ' αρ.-2012 εντολής) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Η υπό κρίση υπόθεση ελέγχθηκε βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ 1037/2005 και ΠΟΛ 1081/2005 λόγω ύπαρξης δελτίων πληροφοριών (αρ. πρωτ.-2014 της,2010,-2012 του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης& αρ. πρωτ.2011 του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης) για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, ορισμένα από τα οποία έχουν ήδη αξιοποιηθεί ως προς τον Κ.Β.Σ. με την έκδοση των σχετικών αποφάσεων επιβολής προστίμου (Α.Ε.Π./2012).

Η επιχείρηση προέβη στην περαίωση των χρήσεων 2003-2009 με το υπ' αριθμ.2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3888/10, με το οποίο της επιβλήθηκε φόρος συνολικού ποσού 123.908,32€, για τις χρήσεις από 2003 μέχρι και 2009. Το ανωτέρω ποσό δεν εξοφλήθηκε στις προβλεπόμενες προθεσμίες και ως εκ τούτου οι ανωτέρω χρήσεις θεωρούνται ως μη περαιωθείσες και ανέλεγκτες. Ειδικά για τα εικονικά στοιχεία εκδόσεως, ΑΦΜ, η προσφεύγουσα εταιρία κατέθεσε το από2010 ειδικό σημείωμα της παρ. 6 αρ. 12 του ν. 3888/2010 κατά τα προβλεπόμενα στις εν λόγω διατάξεις, με το οποίο δήλωσε την λήψη των επίμαχων εικονικών στοιχείων, ενόψει υπαγωγής της στην περαίωση του ν. 3888/2010. Προσδιορίστηκε φόρος εισοδήματος 21.433,50€, εκ του οποίου καταβλήθηκε ποσό 5.286,70€, ενώ το υπόλοιπο παρέμεινε ανεξόφλητο.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί, ή να μεταρρυθμιστεί προς το ευνοϊκότερο η υπ' αρ.-2016 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1. **Παραγραφή της αξιώσεως του Δημοσίου** για κοινοποίηση οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ για τη χρήση 2004, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρ. 84 του Ν. 2238/1994 και άρθρ. 9 παρ. 5 ν. 2523/1997.
2. **Έλλειψη αιτιολογίας – παραβίαση των διατάξεων του άρθρ. 28 παρ. 2 και 64 ΚΦΔ**. Στην έκθεση ελέγχου δεν υπάρχει η παραμικρή αιτιολογία ως προς την καταλογιζόμενη σε βάρος της εταιρίας παράβαση της λήψης εικονικών τιμολογίων και ουδόλως εξαιτομικεύεται η αποδιδόμενη εν προκειμένω παραβατική συμπεριφορά.

3. **Εσφαλμένη και μη νόμιμη η εν προκειμένω αποδιδόμενη παράβαση της λήψης εικονικών τιμολογίων στη χρήση 2004 – Αντιστροφή του βάρους απόδειξης.** Οι επίμαχες συναλλαγές ήταν στο σύνολό τους υπαρκτές, ενώ, δεν γνώριζε, ούτε αποδεχόταν τυχόν εικονικότητα ως προς το πρόσωπο των εν λόγω εκδοτών, τελώντας σε απολύτως καλή πίστη. Εξ αντιδιαστολής, ο υπό κρίση έλεγχος εσφαλμένα και μη νόμιμα, κατά τα προεκτεθέντα, καταλόγισε σε βάρος της εταιρίας τις επίμαχες παραβάσεις και ειδικότερα, κατόπιν μη νόμιμης αντιστροφής του βάρους απόδειξης, αλλά και αυθαίρετων, συμπερασματικών κρίσεων.
4. **Εσφαλμένος υπολογισμός του οφειλόμενου προστίμου για τα τιμολόγια εκδόσεως λόγω παραβίασης των διατάξεων του αρθρ. 12 παρ. 6 ν. 3888/2010 και παρ. 2 ΠΟΛ 1066/2011.** Ο έλεγχος όφειλε να συμψηφίσει τα ποσά που καταβλήθηκαν ή/και βεβαιώθηκαν ταμειακά (υπολειπόμενες δόσεις) στο πλαίσιο υποβολής του από2011 ειδικού σημειώματος δήλωσης τιμολογίων (ειδικής περαίωσης) αρθρ. 12 παρ. 6 ν. 3888/2010 αναφορικά με τον εκδότη, κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2004.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό:

- **Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 72§11 του **N. 4174/13**: «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».
- **Επειδή,** στο άρθρο 9§5 του **N.2523/97** ρητά ορίζεται ότι: «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».
- **Επειδή,** σύμφωνα με το αρ.84 παρ. 1 του **N.2238/94** «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 το άρθρο 12 παρ. 7 του **N. 3888/2010** ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011.»
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του **N. 4002/2011** ορίζεται ότι: «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 το δεύτερο άρθρο του **N. 4098/2012** ορίζεται ότι: «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**, σύμφωνα με το άρθρο 22 του **N. 4203/2013** «..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) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη μέλη της Ε. Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και 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, 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 22 του **N. 4337/2015**: «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 το άρθρο 72§3 του **ν.4174/2013** σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.
- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, ο προϊστάμενος τηςεξέδωσε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης την υπ' αρ.2012 εντολή ελέγχου (η οποία εν συνεχεία αντικαταστάθηκε από τη εντολή με αρ.2015), καθιστώντας την υποκείμενη σε έλεγχο για τις διαχειριστικές περιόδους 2003 έως και 2008. Με τον τρόπο αυτό για τις εν λόγω διαχειριστικές περιόδους παρατάθηκε το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρων & προστίμων έως τις 31/12/2016.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό:

- **Επειδή**, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».
- **Επειδή**, στο **άρθρο 34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».
Περαιτέρω, σύμφωνα με το **άρθρο 62 του ίδιου νόμου**: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».
- **Επειδή**, στο **άρθρο 64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και

- **Επειδή**, νομολογιακά έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣτΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027).
- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η από/2016 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. τηςυιοθετεί πλήρως τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα που εξάγονται τόσο από την έκθεση ελέγχου της, αναφορικά με τον εκδότη εικονικών τιμολογίων «.....- Α.Φ.Μ. όσο και από την έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε., σχετικά με τον εκδότη «.....- Α.Φ.Μ. Οι εν λόγω εκθέσεις αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους, για τους οποίους υπό κρίση φορολογικά κρίθηκαν εικονικά από τον έλεγχο, καλύπτοντας την υποχρέωση της φορολογικής αρχής περί επαρκούς αιτιολογίας, αποτελούν δε αναπόσπαστο μέρος της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της,

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί έλλειψης αιτιολογίας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό:

- **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.
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **18§9 του ΠΔ 186/92**: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου».
- **Επειδή**, όταν αποδίδεται σε 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 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).

- **Επειδή**, 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 (ΣΤΕ 1126/2010).
- **Επειδή**, η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών. Τα αναφερόμενα από την προσφεύγουσα επιχείρηση περί πραγματικών συναλλαγών δεν αποτελούν ισχυρά αποδεικτικά μέσα που δύνανται να λειτουργήσουν επαρκώς σύμφωνα με το παραπάνω νομολογιακό πλαίσιο. Αντιθέτως, όσον αφορά τα εικονικά τιμολόγια, εκδόσεως της επιχείρησης- Α.Φ.Μ., επισημαίνεται ότι η προσφεύγουσα στις2011, αξιοποιώντας το ευεργέτημα των διατάξεων του αρθ. 12§6 του Ν. 3888/10, προσήλθε οικειοθελώς στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., καταθέτοντας το ειδικό σημείωμα τιμολογίων του ανωτέρω άρθρου και δηλώνοντας τα εν λόγω τιμολόγια ως εικονικά.
- **Επειδή**, οι εκθέσεις ελέγχου τόσο τηςόσο και του Σ.Δ.Ο.Ε., οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της έκθεσης ελέγχου της, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στη εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων. Τα πορίσματα δε είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο μη καταλείποντας αμφιβολίες ως προς την πραγματοποίηση η μη των επίμαχων συναλλαγών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί μη στοιχειοθέτησης της εικονικότητας εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης είναι αβάσιμος και απορρίπτεται.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό:

- **Επειδή**, η παράγραφος 6 του άρθρου 12 του Ν. 3888/2010 ορίζει τα εξής:
«Επιτηδευματίας, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, που έχει λάβει μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία ή έχει εκδώσει τέτοια στοιχεία, κατά το άρθρο 19 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α'), με εξαίρεση τους εκδότες πλαστών φορολογικών στοιχείων, και δεν έχει εκδοθεί απόφαση επιβολής προστίμου ούτε βρίσκεται σε διαδικασία ελέγχου μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, μπορεί να υποβάλλει στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος Δ.Ο.Υ., ειδικό σημείωμα δήλωσης των τιμολογίων ή εν γένει των φορολογικών αυτών στοιχείων και να δηλώσει τον αριθμό, την ημερομηνία έκδοσης και την αξία καθενός από αυτά, καθώς και τη συνολική αξία. Επί της συνολικής αξίας, προ Φ.Π.Α., υπολογίζεται φόρος εισοδήματος ίσος με το πενήντα πέντε τοις εκατό (55%) αν πρόκειται για Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. και σαράντα τοις εκατό (40%) σε κάθε άλλη περίπτωση. Το ειδικό σημείωμα υποβάλλεται μέχρι την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13. Με την υποβολή του καταβάλλεται το είκοσι τοις εκατό (20%) του προκύπτοντος φόρου και το υπόλοιπο ποσό βεβαιώνεται σε 12 ίσες μηνιαίες δόσεις η καθεμία εκ των οποίων δεν μπορεί να είναι κατώτερη των πεντακοσίων (500) ευρώ, εκτός της τελευταίας. **Εφόσον εξοφληθεί ο φόρος εισοδήματος της παραγράφου αυτής** δεν επιβάλλεται διοικητική κύρωση είτε αφορά σε πρόσθετους φόρους είτε σε πρόστιμο του Κ.Β.Σ., είτε σε θέματα κύρους των βιβλίων, αποκλειστικά και μόνο για τα δηλωθέντα μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία και εφαρμόζεται για τα στοιχεία αυτά το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 24 του ν. 2523/1997».
Περαιτέρω, με το **άρθρο 13** του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:στ) **Οι συνέπειες της εκπρόθεσμης καταβολής μιας ή περισσότερων δόσεων** για την περαίωση των υποθέσεων του παρόντος Κεφαλαίου».
- **Επειδή**, με την **ΠΟΛ 1066/2011** του Β' τμήματος της Διεύθυνσης Ελέγχων δόθηκαν διευκρινήσεις όσον αφορά την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου στ' του άρθρου 13 του ν.3888/2010. Συγκεκριμένα ορίζονται τα εξής: «1. Σε ανέλεγκτες κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ν.3888/2010 υποθέσεις για τις οποίες το Εκκαθαριστικό Σημείωμα της παραγράφου 1 του άρθρου 9 έχει γίνει αποδεκτό σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου και δεν έχει επέλθει περαίωση λόγω μη εξόφλησης της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, η μη καταβολή τουλάχιστον δύο ληξιπρόθεσμων δόσεων των οικείων ποσών φόρων που προκύπτουν από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα, έχει ως αποτέλεσμα οι υποθέσεις αυτές να είναι ελεγκτές και το συνολικό ποσό φόρων κατά οικονομικό έτος και φορολογικό αντικείμενο που προκύπτει από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα συμψηφίζεται με το αντίστοιχο συνολικό ποσό φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων που θα προκύψει από τον τακτικό (οριστικό) φορολογικό έλεγχο που θα διενεργηθεί.
2. Για τους επιτηδευματίες της παραγράφου 6 του άρθρου 12 του ν.3888/2010 δεν έχουν

εφαρμογή οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου αυτής, **εφόσον δεν έχουν καταβληθεί δύο ληξιπρόθεσμες δόσεις**. Τα ποσά που ήδη έχουν βεβαιωθεί συμψηφίζονται με τα ποσά που προκύπτουν από τον φορολογικό έλεγχο».

- **Επειδή**, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει σαφώς ότι επί της συνολικής αξίας, προ Φ.Π.Α. των δηλωθέντων, κατ' άρθρο 12§6 του ν. 3888/10, εικονικών φορολογικών στοιχείων υπολογίζεται και εν συνεχεία βεβαιώνεται φόρος εισοδήματος, ο οποίος δύναται να συμψηφισθεί μόνο με φόρο ιδίου αντικειμένου, ήτοι φόρο εισοδήματος.
- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. το από2011 ειδικό σημείωμα δήλωσης τιμολογίων του άρθρου 12§6 του ν. 3888/10, με το οποίο δήλωσε ότι την χρήση 2004 έλαβε επτά (7) εικονικά τιμολόγια από την επιχείρηση «.....» Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 38.970,00€. Εν συνεχεία, προσδιορίστηκε ο αναλογούν φόρος εισοδήματος ύψους 21.433,50€, μέρος του οποίου (5.286,70€) καταβλήθηκε από την προσφεύγουσα, ενώ το υπόλοιπο παρέμεινε ανεξόφλητο.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός περί συμψηφισμού του φόρου εισοδήματος, που βεβαιώθηκε στα πλαίσια εφαρμογής του άρθρου 12§6 του ν. 3888/10, με το πρόστιμο του Κ.Β.Σ., που αφορά διαφορετικό είδος φορολογίας, κρίνεται ότι προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της υπ' αρ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ.

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ– ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2004-31/12/2004

Περιγραφή Παράβασης	Ποσό προστίμου
<u>Λήψη εικονικών, φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους</u> , κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 9,10,11,14 & 18§2 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7§3β του ν. 4337/2015.	28.700,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα εταιρία.

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**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.