



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α1**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604534  
**ΦΑΞ** : 2131604567

Καλλιθέα, 14-10-2016

Αριθμός απόφασης: 3419

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

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (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 του Υπουργείου Οικονομικών 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.** Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή των: α) ..... με ΑΦΜ ..... β) ..... με ΑΦΜ ..... γ) ..... με ΑΦΜ ..... δ) ..... με ΑΦΜ ..... Ε) ..... με ΑΦΜ ..... κατά:

**1)** Της υπ'αρ ...../2016 (..../2016 elenxis) πράξης επιβολής προστίμου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, **2)** Της υπ'αρ ...../2016(...../2016 elenxis) οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας φορολογικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, **3)** Της υπ'αρ ...../2016(...../2016 elenxis) οριστικής πράξης επιβολής Κ.Β.Σ διαχειριστικής περιόδου

01/01/2003-31/12/2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ..... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

Τις στην ανωτέρω παράγραφο τρείς (3) πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ....., των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από .....οικείες εκθέσεις ελέγχου

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

#### **A. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΚΒΣ**

Με την υπ'αρ ...../2016(...../2016) οριστική πράξη επιβολής Κ.Β.Σ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ..... επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο συνολικού ποσού 1.201,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ 10β & 9 του ν. 2523/1997 και άρθρου 7 παρ 3 ε του Ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων 2,12,17 και 24 του Κ.Β.Σ (Π.Δ 186/92), επειδή ζήτησε και έλαβε τρία(3) εικονικά και πλαστά τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 12.010,00 ευρώ.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ ..... κατόπιν της υπ'αρ. .... και ..... εντολών επανελέγχου με συμπληρωματικά στοιχεία , στα είδη φορολογίας: ΕΛΕΓΧΟΣ ΟΡΘΗΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΔ 186/92, ΕΙΣΟΔΗΜΑ και Φ.Π.Α.

#### **B. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ Φ.Π.Α**

Με την υπ' αρ. ..../2016 (...../2016), οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας φορολογικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 2.161.00€, πλέον 2.593,20€ πρόσθετος φόρος, ήτοι σύνολο φόρου και προσαύξησης 4.754,20 ευρώ. Η διαφορά προέκυψε λόγω της λήψης των παραπάνω πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων η οποία είχε και σαν συνέπεια την μη αναγνώριση του φόρου των εισροών των συγκεκριμένων στοιχείων ύψους 2.161,00 ευρώ.

#### **Γ. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΠΡΑΞΕΙΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΠΑ**

1) Με την υπ' αρ. ..../2016 (...../2016) πράξη επιβολής προστίμου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο του άρθρου 6 Ν 2523/97, 6.483,00 ευρώ (2.161,00 χ3) ευρώ, λόγω λήψης των παραπάνω εικονικών τιμολογίων ο ΦΠΑ των οποίων ανέρχεται στο ποσό των 2.161,00 ευρώ.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή των: α) ....., με ΑΦΜ ..... β) .....με ΑΦΜ ..... γ) ..... με ΑΦΜ ..... δ) ..... με ΑΦΜ ..... Ε) ..... με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Μη νομίμως η Δ.Ο.Υ. διενεργεί έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/92 και συντάσσει την από ..... έκθεση ελέγχου ΚΒΣ ΠΔ 186/92, αφού οι διατάξεις του κώδικα αυτού έχουν ήδη από 01/01/2012 καταργηθεί.
- 2) Το άρθρο 5 του ν. 2523/1997 αντίκειται στο άρθρο 20 § 1 του Συντάγματος και αφετέρου στην κατοχυρωμένη από το σύνταγμα στο άρθρο 25 § 1 και στο Κοινοτικό Δίκαιο αρχή της αναλογικότητας.
- 3) Απαραίτητη η έκθεση κατάσχεσης στα επίσημα βιβλία και στοιχεία όταν υπάρχει υπόνοια απόκρυψης φορολογητέας ύλης.
- 4) Ο ένδικος καταλογισμός δεν είναι νόμιμος διότι δεν υπήρξαν συμπληρωματικά στοιχεία.
- 5) Η στοιχειοθέτηση των αποδιδόμενων παραβάσεων της εικονικότητας στην οικεία έκθεση ελέγχου είναι πλημμελής, ελλιπής και προδήλως ατεκμηρίωτη.
- 6) Ο προσφεύγων είχε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
- 7) Η ένδικη έκθεση ελέγχου είναι αόριστη, ιδίως ως προς το σημείο της κακής πίστης του προσφεύγοντα.
- 8) Έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου για τη χρήση 2003.

#### **A. Ως προς την πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμων Κ.Β.Σ.**

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/97 «..... 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 .....»

**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**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ 3ε Ν 4337/2015 προβλέπεται ότι:  
<< Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α΄ 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α΄ 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 , αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό **10%** της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

**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) Συμβούλιο της Επικρατείας 506/08.02.2012.

**Επειδή**, όπως προκύπτει από την από .....έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ , η οποία υιοθετεί τα συμπεράσματα της από ..... έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ ..... και διαβιβάστηκε με το με αριθμό πρωτ ..... έγγραφο, ο εκδότης των τιμολογίων προς την προσφεύγουσα ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτο πρόσωπο (βλέπε σελ 2,3 και 4, έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ). Αυτό αποδείχθηκε, πέρα από κάθε αμφιβολία από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ ..... στον εκδότη των στοιχείων ..... με ΑΦΜ ..... με βάση τα στοιχεία που παραθέτει ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ ..... Στα πλαίσια του ελέγχου, ζητήθηκαν για διασταύρωση τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας , αλλά αυτά δεν επεδείχθησαν επειδή όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ ο ελεγχόμενος είχε περαιώσει τη χρήση 2003 με τις διατάξεις του Ν 3697/2008 και επικαλούμενος την παραγραφή απάντησε με το αριθ. Πρωτ .....έγγραφό του ότι κατάστρεψε τα βιβλία της ελεγχόμενης χρήσης 2003 (δεν επιβλήθηκε πρόστιμο ΚΒΣ για την μη επίδειξη).

**Επειδή** στη συνέχεια η Δ.Ο.Υ ..... βάσει της τεκμηριωμένης πληροφοριακή έκθεση ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ ..... , τα στοιχεία του αρχείου της , μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και τα επίμαχα τιμολόγια φωτοτυπίες των οποίων διέθετε από προηγούμενο έλεγχο και τα στοιχεία του taxis απέδειξε πλήρως ότι ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτο πρόσωπο.

**Επειδή** , η προσφεύγουσα , παρά το γεγονός ότι δεν είχε υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων της , είχε το βάρος απόδειξης της συναλλαγής , σύμφωνα και με την 506/08.02.2012 απόφαση του ΣΤΕ , επειδή ο εκδότης ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο.

**Επειδή**, ο προσφεύγων ,παρά τις προσκλήσεις που του απέστειλε η Δ.Ο.Υ., αρνήθηκε να προσκομίσει εκτός από τα επίσημα βιβλία και στοιχεία και διάφορα άλλα στοιχεία (πχ συμφωνητικά , στοιχεία τραπεζών και κάθε άλλο πρόσφορο κατά την κρίση του στοιχείο για την

αποδείξει πραγματοποίησης της συναλλαγής) αρκούμενος στην δήλωση ότι κατέστρεψε τα βιβλία του σύμφωνα με το δικαίωμα που είχε λόγω της περαίωσης της χρήσης 2003, με τις διατάξεις του Ν 3697/2008 και παρά το γεγονός ότι είχε το βάρος της αποδείξεως δεν επέδειξε την δέουσα προσπάθεια απόδειξης της αλήθειας της συναλλαγής με κάθε άλλο πρόσφορο μέσο που θα μπορούσε να προσκομίσει.

**Επειδή**, υπάρχει πραγματική διαπίστωση της ανυπαρξίας της συναλλαγής, με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία η οποία καταδεικνύει την αδυναμία εκπλήρωσης της επίμαχης παροχής από πλευράς του εκδότη ως πρόσωπο συναλλακτικά ανύπαρκτο, αφού εκθέτει σ' αυτήν, 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 και συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του συμπεράσματος περί λήψης του εικονικού και πλαστού φορολογικού στοιχείου.

**Σύμφωνα με τα παραπάνω ο λόγος που προβάλλεται περί μη ύπαρξης εικονικότητας των ληφθέντων τιμολογίων κρίνεται απορριπτέος.**

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ 2<sup>α</sup> άρθρου 68 Ν 2238/94

Φύλλο ελέγχου και εάν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αν :

α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ 4β Ν 2238/94 το δικαίωμα για διενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στον Κ.Β.Σ, παραγράφεται μετά πάροδο δεκαετίας εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 Ν 2238/94 (συμπληρωματικά στοιχεία μετά την περαίωση της χρήσης 2003)

**Επειδή**, σύμφωνα και με την πρόσφατη απόφαση 888/2016 του ΣτΕ, λύθηκε οριστικά το θέμα της παραγραφής όσον αφορά την επιβολή προστίμων ΚΒΣ (μετά από αυτό δεν έχει ισχύ η απόφαση 24/2013 διοικητικού εφετείου Χανίων, που παρατίθεται στην προσφυγή στις σελίδες 3-9).

**Επειδή**, σύμφωνα με την απόφαση αυτή η παραγραφή στον Κ.Β.Σ είναι πενταετής και όταν προκύψουν νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ 2 Ν 2238/94 δεκαετής (πλήρης εναρμόνιση με τα ισχύοντα στις διατάξεις φορολογίας εισοδήματος Ν 2238/94)

**Επειδή**, η δεκαετής παραγραφή της χρήσης 2003, επέρχεται, σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ στις 31/12/2013

**Επειδή**, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 37 του Ν 4141/2013, << Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει

εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις>>.Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν 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,** με τις διατάξεις των παραπάνω νόμων το δικαίωμα για διενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στον Κ.Β.Σ παρατάθηκε μέχρι 31/12/2016, γιατί για πρώτη φορά στις παρατάσεις της παραγραφής συμπεριλήφθηκαν όλες οι καταλογιστικές πράξεις , μεταξύ των οποίων και οι πράξεις επιβολής προστίμων , σε αντίθεση με τις προηγούμενες διατάξεις περί παρατάσεως της παραγραφής , οι οποίες δεν συμπεριελάμβαναν τις καταλογιστικές πράξεις επιβολής προστίμων και για το λόγο αυτό το ΣτΕ έκρινε με την απόφασή του 884/2016 , ότι στις πράξεις του Κ.Β.Σ που εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ 2 Ν 2238/94 η παραγραφή είναι δεκαετής και δεν είχε παραταθεί με τους προηγούμενους νόμους πριν τον Ν 4141/2013, οι οποίοι δεν προέβλεπαν παράταση παραγραφής για όλες τις καταλογιστικές πράξεις, αλλά μόνο για τις πράξεις επιβολής φόρων, Τελών και εισφορών

**Επειδή,** σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 της παρ. 11 εδαφ.1 του Ν.4174/2013 ορίζεται: *«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.»*

**Σύμφωνα με τα παραπάνω ο λόγος που προβάλλεται περί παραγραφής του δικαιώματος έκδοσης πράξης ΚΒΣ για τη χρήση 2003 κρίνεται απορριπτέος**

**Επειδή** , ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμοδίου εφόρου κατά την έκδοση τον αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ 2703/97, 2473/96), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχον, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣτΕ 2985-88/81).

**Επειδή**, με την Εγκ. 1020145/5731/2001/Πολ 1100 κοινοποίηση γνωμοδότησης ΝΣΚ 102/2001 Γ' τμήματος του Νομικού συμβουλίου του κράτους προβλέπεται η δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου και άλλων καταλογιστικών πράξεων σε περίπτωση διαπίστωσης εικονικότητας φορολογικών στοιχείων που έλαβε η ελεγχόμενη τα οποία διαπιστώνονται σε χρόνο μεταγενέστερο από τον τακτικό έλεγχο.

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΣτΕ 2397/90, συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 ν. 1914/90), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως

**Επειδή**, συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. "Εφορο 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 καθόσον 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 245/98 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000 αδημ.), τοσούτον μάλλον και καθόσον κατ' άρθρο 4 της κατ' εξουσιοδότηση του νόμου (άρθρο 14) εκδοθείσης Υπ. Αποφάσεως 1049691/27-4-94 (ΠΟΛ. 1099/94) η ανάθεση σε ειδικό συνεργείο ελέγχου άρθρου 39 ν. 1914/90 καθώς και η έκδοση εικονικών τιμολογίων κ.λπ. αποτελεί και λόγο εξαίρεσης από την περαιωτική διαδικασία άρθρου 14 ν. 2198/94.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου, της Δ.Ο.Υ Αμπελοκήπων τα οποία γνωστοποιήθηκαν με την από 16-11-2012 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ ( η οποία διαβιβάστηκε με το με αριθμό πρωτ ...../21-11-2012 έγγραφο), που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο ( μετά την περαίωση της χρήσης 2003 με τις διατάξεις του Ν 3697/2008 ) στην επιχείρηση του προμηθευτή της ..... με ΑΦΜ ....., από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και τα καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά , αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών πράξεων. (Σημειώνεται ότι τα νέα στοιχεία δεν είχαν ζητηθεί από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ ..... μετά ή πριν την περαίωση)

**Σύμφωνα με τα παραπάνω ο λόγος που προβάλλεται περί μη ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων για την έκδοση την διενέργεια επανελέγχου της περαιωμένης χρήσης 2003, κρίνεται απορριπτέος.**

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και

δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

**Επειδή**, στη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 επισημαίνεται ρητά ότι: “ Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. ...”

**Επειδή**, ο έλεγχος αφορά μόνο την ατομική επιχείρηση του ..... με ΑΦΜ ....., ενώ η προσφυγή υποβάλλεται και από τους α) ....., με ΑΦΜ ....., β).....με ΑΦΜ ..... γ) .....με ΑΦΜ ..... δ) .....με ΑΦΜ ..... η προσφυγή κρίνεται απαραδέκτως υποβληθείσα από τους υπόλοιπους(βλέπε σελ 6 απόψεων της Δ.Ο.Υ. ....)

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από ..... έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, και τις απόψεις με ημερομηνία ....., της Δ.Ο.Υ. ...., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη Κ.Β.Σ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

## **Β. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ**

**Επειδή**, η πράξη ΦΠΑ είναι παρεπόμενη της πράξης του ΚΒΣ από την οποία αποδείχθηκε η λήψη, από τον προσφεύγουσα, τριών (3) εικονικών και πλαστών τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 12.010,00 ευρώ από τον εκδότη ..... ΑΦΜ .....

**Επειδή**, ως προς τον φόρο εισροών που δεν της αναγνωρίστηκε, ο προσφεύγων είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας της συναλλαγής και δεν την απέδειξε όπως είχε υποχρέωση.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση τα ληφθέντα στοιχεία είναι μη νόμιμα λόγω του ότι εκτός από εικονικά είναι χωρίς καμία αμφιβολία και πλαστά, γεγονός που δεν αμφισβητείται από τον προσφεύγοντα

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ 1δ Ν 2859/2000, για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης ο υποκείμενος πρέπει να κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου

**Επειδή**, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης για πλαστά τιμολόγια καθόσον θεωρούνται μη νόμιμα (Πολ 1225/2001, Γνωμ ΝΣΚ 685/2000)

**Επειδή**, στη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 επισημαίνεται ρητά ότι: “ Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. ...”

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από ..... έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, και τις απόψεις με ημερομηνία ....., της Δ.Ο.Υ Χαλκίδας , επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

#### **Γ . ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΠΑ**

**Επειδή**, η πράξη προστίμου ΦΠΑ είναι παρεπόμενη της πράξης του ΚΒΣ από την οποία αποδείχθηκε η λήψη, από τον προσφεύγουσα, τριών (3) εικονικών και πλαστών τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 12.010,00 από τον εκδότη ..... ΑΦΜ ....., το αίτημα που υποβάλεται με την προσφυγή για διαγραφή του Προστίμου ΦΠΑ απορρίπτεται.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του .....με ΑΦΜ .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης :**

#### **Α. Ως προς τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ**

##### **1) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 01/01/2003-31/12/2003**

Πρόστιμο άρθρου 5 ν. 2523/97 και 7 ν. 4337/2015 συνολικού ποσού **1.201,00 €** .

#### **Β. Ως προς την πράξη Φ.Π.Α.**

##### **ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 1/1-31/12/2003**

|                                  | ΔΗΛΩΣΗΣ   | ΕΛΕΓΧΟΥ   | ΑΠΟΦΑΣΗΣ  |
|----------------------------------|-----------|-----------|-----------|
| Φόρος Εκροών                     | 17.206,44 | 17.206,44 | 17.206,44 |
| Φόρος Εισροών                    | 17.206,44 | 15.045,44 | 15.045,44 |
| Πρ/να ποσά στο φόροεισροών       |           |           |           |
| Πιστωτικό Υπόλοιπο               |           |           |           |
| Χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ           |           | 2.161,00  | 2.161,00  |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας |           | 2.593,20  | 2.593,20  |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>       |           | 4.754,20  | 4.754,20  |

**Γ . Ως προς πράξη επιβολής ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΠΑ ΑΡΘΡΟΥ 6 Ν 2523/97**

**1) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 1/1-31/12/2003**

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/97 συνολικού ποσού **6.483,00 € .**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).