



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

**Θεσσαλονίκη 09/09/2016**

**Αριθμός Απόφασης : 949**

**Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών**

**Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

**Τμήμα Α7 – Επανεξέτασης**

**Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη**

**Αριθ. τηλ.: 2313333245**

**Αριθ. fax: 2313333258**

### **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. 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. 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».

ε. 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».

στ. 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».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «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».

η. 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.».

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

ι. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3.Την με ημερομηνία κατάθεσης **11-04-2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου **24553** ενδικοφανή προσφυγή του ..... με **Α.Φ.Μ.** ..... κάτοικο .....επί της οδού ....., η οποία στρέφεται κατά των παρακάτω πράξεων: **α) της ..... Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ** διαχειριστικής περιόδου 2002 **(β) της ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ** διαχειριστικής περιόδου 2002 **γ) της ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος οικ. Έτους 2003 δ) της ..... Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος** χρήσης 2012 **ε) της ..... Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.** διαχειριστικής περιόδου 2002.

4. Τις ως άνω πράξεις της .....

5.Τις από 10/05/2016 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **24553/11-04-2016** ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Αιτία ελέγχου για την επιχείρηση «.....» -επιχείρηση με αντικείμενο τις υπηρεσίες επισκευής και συντήρησης ανελκυστήρων με έδρα την οδό ..... για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2002- αποτέλεσε το υπ' αριθμ. πρωτ. 41720/21-11-2012 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. .... με το οποίο διαβιβάστηκε στη ..... έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. .... για την επιχείρηση

«.....». Από την έκθεση ελέγχου προέκυψε ότι η επιχείρηση «.....» είναι εκδότης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Μεταξύ των πελατών της παραπάνω επιχείρησης είναι και η επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία έλαβε στη διαχειριστική περίοδο 1-1-2002 έως 31-12-2002, δύο εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 4.725,00€ πλέον ΦΠΑ 850,50€.

| α/α           | Είδος<br>στοιχείου –<br>ημερομηνία | Εκδότης<br>ΑΦΜ | Λήπτης ΑΦΜ | Καθαρή<br>αξία  | ΦΠΑ           | Συνολική<br>Αξία |
|---------------|------------------------------------|----------------|------------|-----------------|---------------|------------------|
| 1             | Τ.Δ.Α.<br>12/26.02.2002            | .....          | .....      | 2.025,00        | 364,50        | 2.389,50         |
| 2             | Τ.Δ.Α.<br>45/16.04.2002            | .....          | .....      | 2.700,00        | 486,00        | 3.186,00         |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b> |                                    |                |            | <b>4.725,00</b> | <b>850,50</b> | <b>5.575,50</b>  |

Αντικείμενο πώλησης των παραπάνω φορολογικών στοιχείων ήταν δοχεία με ορυκτέλαια και είχαν ως τόπο αποστολής την έδρα του εκδότη και τόπο παράδοσης την έδρα του λήπτη. Η επιχείρηση του προσφεύγοντος είχε περαιώσει την ελεγχόμενη χρήση με τον ν. 3259/2004, δυνάμει του υπ' αριθμ. 878181/1 Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαιώσης Υπόθεσης βάσει του ν. 3259/2004 που είχε κοινοποιηθεί στην επιχείρηση και με το οποίο καταβλήθηκε για τη χρήση 2002 το ποσό των 500€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την επανεξέταση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της ..... και εν τέλει την ακύρωσή τους, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Η επιχείρηση δεν έχει λάβει εικονικά στοιχεία, αφού οι υπό έλεγχο συναλλαγές υπήρξαν καθόλα πραγματικές και νόμιμες και ο ισχυρισμός περί αποδείξεως της εικονικότητας από τη φορολογική αρχή δεν αποδεικνύεται. Η φορολογική αρχή στήριξε τα συμπεράσματά της περί εικονικότητας σε υποκειμενικές κρίσεις που αφορούν τις παραβάσεις του εκδότη και όχι του λήπτη που τελούσε σε καλή πίστη και κατά συνέπεια οι δυσμενείς διοικητικές πράξεις της φορολογικής αρχής στερούνται της απαραίτητης αιτιολογίας.
- 2) Η καλοπιστία του προσφεύγοντος ως λήπτη εικονικών στοιχείων.
- 3) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή νέων καταλογισμών και προστίμων.
- 4) Μη επίδοση της εντολής ελέγχου και κατά συνέπεια αδυναμία διακοπής της περιόδου παραγραφής.

- 5) Καλοπιστία ως προς τη λήψη των εικονικών στοιχείων αφού ουδεμία ωφέλεια αποκόμισε από τη λήψη αυτών

### **Ως προς τον πρώτο και δεύτερο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής**

**Επειδή**, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, με την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά ανύπαρκτο, πρόσωπο δηλαδή 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 αντισυμβαλλομένου του), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατό 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 εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο Δ.Εφ.Θεσ. 2234/2014, ΣτΕ 506/2012, 4037/2011, 1498/2011, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008 347/2006 κ.α.).

Επειδή, οι λόγοι που αποδεικνύουν και στοιχειοθετούν τις διαπιστώσεις του ελέγχου περί εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων, αναφέρονται αναλυτικά στην με αριθμ. 1276/16-11-2012 έκθεση τακτικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... για τις παραβάσεις που διαπιστώθηκαν σε βάρος της εκδότριας επιχείρησης «.....» που επισυνάπτεται στην έκθεση επανελέγχου ΚΒΣ ως αναπόσπαστο τμήμα αυτής.

Σύμφωνα με την έκθεση αυτή αποδεικνύεται ξεκάθαρα η εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη αφού:

- 1) Στη φερόμενη ως έδρα της επιχείρησης στην οδό ..... δεν υπάρχει αυτή η επιχείρηση και σύμφωνα με την υπεύθυνη δήλωση του ιδιοκτήτη του ακινήτου που δηλώθηκε ως έδρα κατά την έναρξη, το κατάστημα ήταν κενό κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα της έκδοσης των εικονικών στοιχείων.
- 2) Το σύνολο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης ( χονδρικό εμπόριο υγρών καυσίμων – εμπορία ελαστικών, εμπορία λιπαντικών και εξαρτημάτων αυτοκινήτων) ήταν ασυμβίβαστο με την επιφάνεια του καταστήματος που ανέρχονταν μόνο στα 50τ.μ.
- 3) Στο βιβλίο Εσόδων – Εξόδων βρέθηκαν καταχωρημένα μόνο τα Τ.Π.Δ.Α. 196/21-02-2002 και

Τ.Π.Δ.Α. 197/23-02-2002 εκδόσεως του «.....» ΑΦΜ ....., ο οποίος είναι επίσης εκδότης πλαστών – εικονικών φορολογικών στοιχείων. Επομένως, η εκδούσα επιχείρηση δεν πραγματοποίησε ποτέ αγορές, εκτός από αυτές της επιχείρησης «.....», οι οποίες ήταν εικονικές, οπότε δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιεί πωλήσεις.

- 4) Δεν υπέβαλλε δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος, εκκαθαριστικές και περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών ως όφειλε.
- 5) Από τον έλεγχο των εκτυπώσεων των καταστάσεων πελατών – προμηθευτών των χρήσεων 2002,2003,2004,2005,2006 διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση «.....» είχε πραγματοποιήσει πωλήσεις σε όλα τα αναφερόμενα έτη, ενώ δεν έχει πραγματοποιήσει αγορές για τα έτη 2002,2003,2004,2005,2006.
- 6) Η επιχείρηση δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία της για τη διενέργεια τακτικού φορολογικού ελέγχου κατόπιν της αντίστοιχης πρόσκλησης προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων.
- 7) Δεν είχε επαγγελματικό αυτοκίνητο για την άσκηση των δραστηριοτήτων της και δεν αναγράφεται επί των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων ο αρ. κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου που φαίνεται να χρησιμοποιήθηκε στη διακίνηση των εμπορευμάτων.
- 8) Δεν απασχόλησε προσωπικό και δεν είχε οργανωμένη επιχείρηση με τηλέφωνα, τηλεομοιοτυπία, κ.τ.λ. στη δηλωθείσα ως έδρα διεύθυνση.

Κατά συνέπεια εξάγεται με ασφάλεια το συμπέρασμα ότι η επιχείρηση «.....» είναι μεν φορολογικώς υπαρκτή αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη, αφού δεν έχει αντικειμενικά τη δυνατότητα να πωλήσει τα εμπορεύματα (δοχεία με ορυκτέλαια) τα οποία αναγράφονται στα Τ.Δ.Α. 12/26.02.2002 και Τ.Δ.Α. 45/16.04.2002 τιμολόγια πώλησης – δελτία αποστολής. Άρα, η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία της συναλλαγής, οπότε δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης του λήπτη, ούτε κατ' επέκταση απαιτείται ν' αποδειχθεί από τη φορολογική αρχή η κακοπιστία αυτού (βλ. ΣτΕ 223/2015, 1314/2013, ΣτΕ 4039/2011, 2012/2011, 1184/2010, 1553/2003).

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις ΠΟΛ 1249/21.11.2013 προϋπόθεση του τεκμηρίου της καλής πίστης του λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου αποτελεί η κατάθεση στη φορολογική αρχή των σχετικών με το εικονικό στοιχείο παραστατικών που να αποδεικνύουν ότι η αξία του στοιχείου έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων, που λειτουργεί μάλιστα και αναδρομικά. Επομένως, για τις παραβάσεις που διαπράττονται από τις 26 Ιουλίου 2013 και έπειτα, εφόσον ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου προσκομίσει στη φορολογική αρχή που απαιτεί τα παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων, το αργότερο μέχρι το χρόνο αυτό, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν. Αξίζει να σημειωθεί ότι για τις παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί πριν από την ανωτέρω ημερομηνία (26.7.2013), εφόσον ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου προσκομίσει στη φορολογική αρχή που θα επιληφθεί πρώτη της υπόθεσης (π.χ., αρμόδια ΔΟΥ, Επιτροπή του άρθρου 70Α κ.λπ.), τα παραστατικά

εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν.

Στην προκειμένη περίπτωση, εκτός των άλλων επιβαρυντικών στοιχείων, όπως καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, η εξόφληση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων πραγματοποιήθηκε με την καταβολή μετρητών, όπως αναφέρεται και στην ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας και συνεπώς δεν πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις.

#### **Ως προς τον τρίτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής**

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 § 4 περ. β του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «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.».

Επειδή το αρ. 68§2 του ίδιου νόμου αναφέρει 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 φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **72§6 του Ν. 4174/13**: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.»

**Επειδή**, η ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α. και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, ορίζει ότι : «...συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ 588/1980,

3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣΤΕ 2985-88/1981). 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 επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣΤΕ 2397/90).

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρία στην εξεταζόμενη χρήση ήταν λήπτης εικονικών στοιχείων διότι: σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 1276/16-11-2012 έκθεση τακτικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... κρίθηκε ότι η επιχείρηση «.....» είναι εκδότης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Μεταξύ των πελατών της παραπάνω επιχείρησης είναι και η επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία έλαβε στη διαχειριστική περίοδο 1-1-2002 έως 31-12-2002, δύο εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 4.725,00€ πλέον ΦΠΑ 850,50€.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του αρ. 37 του Ν.4141/2013, οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής το Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων παρατείνεται για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις διατάξεις της παρ. 2 του αρ. 21 του Π.Δ. 186/92 εφόσον έχει εκδοθεί η εντολή ελέγχου έως 31.12.2013.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4337/2015 ορίστηκε 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 τη διάταξη του άρθρου 66 § 3 του Ν. 4174/2014 ορίζεται ότι: «3. Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν

τηρούνται βιβλία.

Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. 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**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 11 του Ν. 4174/2014 ορίζεται ότι: «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.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό».

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η επίμαχη χρήση δεν έχει παραγραφεί δεδομένου ότι η επιχείρηση είχε προβεί κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2002 – 31/12/2002 σε λήψη εικονικών στοιχείων, γεγονός που δικαιολογεί τον μετέπειτα φορολογικό έλεγχο από τη ..... Έτσι, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι η επίμαχη χρήση έχει παραγραφεί απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### **Ως προς τον τέταρτο και πέμπτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής**

Σύμφωνα με τον κώδικα φορολογικής διαδικασίας (ν. 4174/2013), η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ως εσωτερικό έγγραφο, δε δημοσιεύεται (αρ. 25 παρ. 1) ούτε προβλέπεται η κοινοποίησή της, αρκεί μόνο να επιδεικνύεται από τους υπαλλήλους πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου (αρ. 25 παρ. 2 του ν. 4174/2013). Συνεπώς η φορολογική διοίκηση δεν είχε υποχρέωση κοινοποίησης της εντολής ελέγχου στην ελεγχόμενη επιχείρηση και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι νόμω αβάσιμος.

Επιπλέον όπως ευχερώς προκύπτει από τις επικαλούμενες και προσκομιζόμενες εκθέσεις επανελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΒΣ, καθώς και από την ίδια την εντολή ελέγχου, σε όλες

τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου, αναφέρεται η υπ' αριθμ. 27/04-01-2013 εντολή του Προϊσταμένου της ..... , όπως αυτή αντικαταστάθηκε από την υπ' αριθμ. 858/21-12-2014, στη βάση της οποίας έγινε ο επίμαχος έλεγχος και με την οποία δόθηκε εξουσιοδότηση στους υπαλλήλους που διενέργησαν τον έλεγχο, να προβούν σ' αυτόν, ενώ περαιτέρω αναφέρονται τα στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης, το είδος του ελέγχου, η διαχειριστική περίοδος και όλα τα εκ του νόμου απαραίτητα στοιχεία.

Τέλος, και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν υπήρξε καμία ωφέλεια από τη λήψη των εικονικών τιμολογίων και άρα αποδεικνύεται η καλή του πρόθεση, πρέπει να απορριφθεί διότι σύμφωνα με το αρ. 33 παρ. 4 του ΚΒΣ δεν απαιτείται για τη στοιχειοθέτηση της επίδικης φορολογητέας ύλης, η λήψη των εικονικών τιμολογίων να έγινε με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης, γιατί τέτοια προϋπόθεση δεν τίθεται από το νόμο. Επομένως, ο εν λόγω ισχυρισμός προβάλλεται αλυσιτελώς, διότι η επιβολή των ενδίκων προστίμων σε βάρος του προσφεύγοντος έγινε για τη συμμετοχή του στην εικονική διακίνηση των αγαθών που αναγράφονται στα ένδικα τιμολόγια, ανεξάρτητα από την άμεση οικονομική ωφέλεια που είχε αυτός και ανεξάρτητα από το αν έγινε με σκοπό απόκρυψης φορολογητέας ύλης

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 24/2/2016 εκθέσεις ελέγχου της ..... , επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

#### **Αποφασίζουμε**

την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου 24553/11.04.2016 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης «.....» με **Α.Φ.Μ.** .....

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**α. α.**

**ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ**

**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 Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).