



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

Θεσσαλονίκη, 28/06/2016

Αριθμός απόφασης: 712

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333245
ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).

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 με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1006534 ΕΞ 2015 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης

λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 55Β'/16-01-2014).

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης**2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή του με ΑΦΜ κατά:

Α) Της υπ'αριθμ./**2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο 01/1/2004 - 31/12/2004 συνολικού ποσού 714,00 ευρώ.

Β) Της υπ'αριθμ./**2016** οριστικής πράξης επιβολής ειδικού προστίμου Φ.Π.Α.(άρθρο 6 ν.2523/97) για τη διαχειριστική περίοδο 01/1/2004 - 31/12/2004 συνολικού ποσού 1.927,80 ευρώ.

Γ) Της υπ'αριθμ./**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 01/1/2004 - 31/12/2004 συνολικού ποσού 1.413,72 ευρώ.

4. Την με ημερομηνία**2016** Εισήγηση βάσει του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με την οποία εισηγείται την απόρριψή της.

5. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου επί υποβληθείσας Ενδικοφανούς Προσφυγής (άρθρο 63 του Ν.4174/2013) του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης**2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του 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:

Με τις παραπάνω προσβαλλόμενες Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του με ΑΦΜ συνολικό ποσό 4.055,52€, ως ακολούθως:

1) Με την υπ' αριθ./.....2016 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2004 της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό φόρου μετά προσαυξήσεων ύψους 1.413,72€

2) Με την υπ' αριθ./.....2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2004, της ΔΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό ποσό προστίμου 1.927,80€.

3) Με την υπ' αριθ./.....2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (ΠΔ 186/92), διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2004, της ΔΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό ποσό προστίμου 714,00€.

Με την υπ' αριθμό2015 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε επανέλεγχος στον προσφεύγοντα για τη διαχειριστική περίοδο 01/1/2004 -31/12/2004. Η ανωτέρω εντολή αντικατέστησε την με αριθμό2013 αρχική εντολή ελέγχου λόγω μετάθεσης του ελεγκτή σε νέα υπηρεσία. Η εντολή ελέγχου εκδόθηκε βάσει νέων στοιχείων που προέκυψαν και γνωστοποιήθηκαν στην Δ.Ο.Υ. από το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου με το με αριθμ. πρωτ.2012 Δελτίο Πληροφοριών.

Το ανωτέρω οικονομικό έτος είχε περαιωθεί με την αποδοχή εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης Ν.3697/2008.

Με τις από2016 εκθέσεις ελέγχου Φ.Π.Α., προστίμου Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα παράβαση για ζήτηση -λήψη και χρήση ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη (Τ.Π...../.....2004) καθαρής αξίας 3.570,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 642,60 ευρώ και συνολικής αξίας 4.212,60 ευρώ στη διαχειριστική περίοδο 01/1/2004 - 31/12/2004 εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:**

1. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του Ν.4337/15. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρέπει να τύχει εφαρμογής της ευμενέστερης νομολογίας σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4337/2015.

2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλομένων Πράξεων.
3. Έλλειψη αιτιολογίας. Ουσία αβάσιμη η κρίση του αντιδίκου περί εικονικότητας της συναλλαγής. Νομική πλημμέλεια ως προς την αιτιολογία της πράξης. Αυτοτελής ισχυρισμός περί καλόπιστου λήπτη τιμολογίου.
4. Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. Μη σύννομη έκθεση ελέγχου γιατί δεν κλήθηκε να εκφράσει τις απόψεις του επί του συγκεκριμένου πορίσματος ελέγχου.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «1.Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή....».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ.2 περ. δ' του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: « Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ.8 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι: « Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. [4174/2013](#) συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 32 (πρώην άρθρο 66 παρ.4) του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και

επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. [2523/1997](#) ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων: α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π.. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 44 (πρώην άρθρο 66) του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωσή του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής».

Επειδή προκειμένου να εφαρμοστεί η ευμενέστερη νομολογία θα έπρεπε πριν την έκδοση των ΑΕΠ ο προσφεύγων να υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης τους».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ.3 του Ν.4337/15 ορίζεται ότι «3. 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:

- α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.
- β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του

μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

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 στην υπό κρίση περίπτωση ουδεμία μείωση στο φόρο εισοδήματος στο οικείο φορολογικό έτος επήλθε. Συγκεκριμένα με την λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της επιχείρησης του εικονικού ως προς το πρόσωπο φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 3.570,00€, ο προσφεύγων για το οικονομικό έτος 2005 δήλωσε ζημία επιχείρησης της χρήσης ύψους 122.538,45€ και συνεπώς η καταχώρηση του εν λόγω εικονικού δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση φόρου εισοδήματος του οικείου έτους, αλλά αύξηση της δηλούμενης ζημίας, εν προκειμένου έχει εφαρμογή η περ. ε' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/15.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.11 του Ν.4174/13 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α΄ 151/1994) 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».

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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 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 προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. [3728/2008](#) (Α΄258).

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 των άρθρων 57 παρ.1&2 και 49 παρ. 3 ορίζεται ότι «1.Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης

στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49»..... «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ 5 ν 2523/97 που 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 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 το άρθρο 72 παρ.3 του Ν.4174/13 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, στην υπό κρίση περίπτωση η υπ' αριθμ.2015 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε σε αντικατάσταση της2013 εντολής ελέγχου.

Συνεπώς δεν τίθεται θέμα παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης και ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97: «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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό πρόσωπο για το οποίο

αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας ».

Επειδή η εκδότρια επιχείρηση του επίμαχου φορολογικού στοιχείου: **α)** δεν διαθέτει επαγγελματική εγκατάσταση από 31/12/2001 και μετέπειτα και ως εκ τούτου συνάγεται ότι τρίτα πρόσωπα χρησιμοποιούσαν τα φορολογικά της στοιχεία (τιμολόγια) και δεδομένα (επωνυμία και ΑΦΜ), **β)** απασχολούσε προσωπικό σύμφωνα με τα στοιχεία που απέστειλε το ΙΚΑ στο ειδικό συνεργείο ελέγχου, μόνο έως και τον Οκτώβριο του 2002, **γ)** τα φορολογικά στοιχεία της εκδότριας επιχείρησης εκδίδονταν διάσπαρτα, μη ακολουθώντας τήρηση ενιαίας αρίθμησης κατά χρονολογική σειρά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ 6 του ΚΒΣ πιθανώς εξυπηρετώντας συμφέροντα τρίτων, για τους οποίους αποτελούσαν τα πωλούμενα είδη δαπάνες ή αγορές με την πρόθεση να μειωθούν ή εξαλειφθούν οι φορολογικές τους υποχρεώσεις (π.χ πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, ζημιογόνο αποτέλεσμα κλπ) και τέλος **δ)** δοθέντων των συνολικών αγορών, δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει έναν τέτοιον όγκο πωλήσεων, ο οποίος αντιστοιχεί σε ποσοστό τουλάχιστον στο 200% του κόστους αγοράς.

Επειδή στις από2016 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ καταγράφονται αναλυτικά οι λόγοι που αποδεικνύουν και στοιχειοθετούν πλήρως τις διαπιστώσεις του ελέγχου, ότι το παραπάνω φορολογικό στοιχείο είναι εικονικό, με την εικονικότητα να ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και ως εκ τούτου κρίνονται βάσιμοι, αποδεκτοί και πλήρως αιτιολογημένοι.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή επιδόθηκε η με αριθμό πρωτ.2013 γνωστοποίηση στον προσφεύγοντα και επιπλέον του επιδόθηκε το υπ' αριθμ.2015 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με κλήση προς ακρόαση καθώς και οι προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, στα οποία ανταποκρίθηκε καταθέτοντας την υπ' αριθμ. πρωτ.....2016 έκθεση απόψεων- αίτηση χωρίς όμως να προσκομίζονται οποιαδήποτε στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται η μη εικονικότητα του στοιχείου, η οποία λήφθηκε υπόψη από τον παρόντα έλεγχο και ως εκ τούτου καλύφθηκε η κατά το άρθρο 28 του Ν.4174/2013 υποχρέωση του Δημοσίου για παροχή

δικαιώματος έκφρασης απόψεων του προσφεύγοντα, ο εν λόγω ισχυρισμός κρίνεται νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από2016 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ.2016 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ: καθώς και την τροποποίηση της με αριθμ.2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και συγκεκριμένα τον επαναπροσδιορισμό του προστίμου του Κ.Β.Σ. (ΠΔ186/92) από 714,00€ σε 357,00€ ($3.570,00 \cdot 10\% = 357,00\text{€}$).

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΔΙΑΧΕΙΡ.ΠΕΡΙΟΔΟΣ	Φ.Π.Α.		Κ.Β.Σ.	ΑΡΘΡΟ 6 ΤΟΥ Ν.2523/97
	ΦΟΡΟΣ	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ		
2004	642,60	771,12	357,00	1927,80
ΣΥΝΟΛΟ	3.698,52			

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊσταμένη του
Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης,
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 του Ν.2717/1999).