



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης
Ταχ. δ/ση: Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2310554268
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 698/28-6-16

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 πδ 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 (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».
 - 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 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....» (πρώην), ΑΦΜ, κατά των υπ' αρ. πράξεων επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.), διαχειριστικών περιόδων 01/01/2008-31/12/2008 & 01/01/2009-31/12/2009 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.
4. Τις υπ' αρ. πράξεις επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.), διαχειριστικών περιόδων 01/01/2008-31/12/2008 & 01/01/2009-31/12/2009 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος επανεξέτασης της υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του (πρώην), **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 Προϊστάμενος της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του με το υπ' αρ.έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, εξέδωσε την υπ' αρ. **εντολή**, με την οποία καθιστούσε την προσφεύγουσα επιχείρηση υποκείμενη σε έλεγχο. Από το εν λόγω έγγραφο (αρ. πρωτ. εισερχομένου εγγράφου) και την συνημμένη σε αυτό έκθεση Κ.Β.Σ., με ημερομηνία θεώρησης, προέκυπτε, ότι η επιχείρησημε Α.Φ.Μ. την περίοδο 2007-2010, ήταν εκδότης πλήθους εικονικών φορολογικών στοιχείων με λήπτες διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και την προσφεύγουσα.

- Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο ποσού 98.226,00€ για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3δ του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 λόγω παράβασης, σε εννέα περιπτώσεις, των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§9 & 30§4γ' του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν.

Η παράβαση αφορά στην ζήτηση και λήψη εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 490.130,00€ (πλέον Φ.Π.Α. 94.430€) εκδόσεως της εταιρίας «.....» Α.Φ.Μ.: Συγκεκριμένα η παράβαση αφορά τα ακόλουθα τιμολόγια:

A/A	Ημερομηνία & αριθ. στοιχείου	Καθαρή αξία	Αξία Φ.Π.Α.	Περιγραφή είδους υπηρεσίας
1		10.000€	1.900€	.....
2		11.000€	2.090€	.....
3		11.000€	2.090€	.....
4		32.980€	6.460€	.....
5		103.790€	20.330€	.....
6		85.360€	16.720€	.....
7		75.000€	14.250€	.....
8		94.500€	17.955€	.....
9		66.500€	12.635€	.....
	ΣΥΝΟΛΟ	490.130€	94.430€	

Επίσης, με τη ίδια πράξη επιβολής προστίμου επιβλήθηκε πρόστιμο **200,00€** περί ανακριβούς υποβολής συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών- προμηθευτών για τη χρήση 2008, με συνολική αξία συναλλαγών 497.000€ αντί του ορθού 490.130€, ήτοι με ανακρίβεια 6.870€ (κάτω των 14.673,00€), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/97. Η εν λόγω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7§5ζ του Ν. 4337/2015.

- Με την με αριθμό προσαλλόμενη **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο ποσού 47.100,00€ για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3δ του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 λόγω παράβασης, σε επτά (7) περιπτώσεις, των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§9 & 30§4γ' του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν.

Η παράβαση αφορά στην ζήτηση και λήψη επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 235.500,00€ (πλέον Φ.Π.Α. 44.745€) εκδόσεως της εταιρίας «.....» Α.Φ.Μ.: Συγκεκριμένα η παράβαση αφορά τα ακόλουθα τιμολόγια:

A/A	Ημερομηνία & αριθ. στοιχείου	Καθαρή αξία	Αξία Φ.Π.Α.	Περιγραφή είδους υπηρεσίας
1		9.000€	1.710€	.....
2		9.000€	1.710€	.....
3		30.000€	5.700€	.....
4		40.000€	7.600€	.....

5	.....	27.000€	5.130€	.....
6	.....	33.000€	6.270€	.....
7	.....	87.500€	16.625€	.....
	ΣΥΝΟΛΟ	235.500€	44.745€	

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να επανεξετασθούν και να ακυρωθούν οι υπ' αρ. πράξεις επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.), διαχειριστικών περιόδων 01/01/2008-31/12/2008 & 01/01/2009-31/12/2009 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

i. Παραβίαση των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 Ν.2238/1994- Μη νόμιμος επανέλεγχος οριστικώς περαιωμένων χρήσεων & αδυναμία διενέργειας συμπληρωματικής εγγραφής στον Κ.Β.Σ.

ii. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμων για την χρήση 2008 έχει υποπέσει στην παραγραφή.

iii. Η συνδρομή της καλής πίστης στο πρόσωπο της εταιρίας υπό την ιδιότητα της ως φερόμενης λήπτριας εικονικών φορολογικών στοιχείων αποκλειστικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη-αδυναμία στοιχειοθέτησης των καταλογισθεισών παραβάσεων.

iv. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της παρ. 8 της ΠΟΛ 1019/2011 και αρθρ. 11 παρ. 1 Ν. 3888/10 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7§ 3 και 6 Ν. 4337/2015.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμου επανελέγχου οριστικώς περαιωμένων χρήσεων & αδυναμίας διενέργειας συμπληρωματικής εγγραφής στον Κ.Β.Σ., λόγω ανυπαρξίας συμπληρωματικών στοιχείων.

- **Επειδή**, στο άρθρο 5§5 του Ν.2523/97 ρητά ορίζεται ότι: Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν: α) β) γ) δ) ε) στ) ζ)η) πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο Φ.Π.Α. ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, **με εξαίρεση τις περιπτώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του ν.2238/1994 και 39 παρ. 3 του ν. 1642/1986.**

- **Επειδή**, τόσο με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όσο και με τις διατάξεις του άρθρου 49 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, εάν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιέρχονται σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη.
- **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**, το άρθρο 9§4 του Ν. 3888/10 ορίζει: «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφισμένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.
- **Επειδή**, στην παράγραφο 8 της ΠΟΛ 1019/2011 ορίζονται σαφώς τα εξής: «Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010, **συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ.** που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, **σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου**, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα.».

- **Επειδή**, σύμφωνα με την **102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ.** τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που έχουν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στη λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.
- **Επειδή**, στην υπό εξέταση περίπτωση, η προσφεύγουσα περαίωσε τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους 01/01/2008-31/12-2008 & 01/01/2009-31/12-2009 με το υπ' αρ. Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαίωσης του Ν. 3888/2010.
Περαιτέρω, το υπ' αρ. πρωτ. έγγραφο (αρ. εισερχομένου - Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσ/νίκης) της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, με την συνημμένη σε αυτό έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της επιχείρησης (Α.Φ.Μ.) αποτέλεσε νέο-συμπληρωματικό στοιχείο για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσ/νίκης, το οποίο, βάσει των προαναφερθέντων, του παρείχε την δυνατότητα επανελέγχου των περαιωμένων χρήσεων 2008 και 2009. Το πόρισμα της σχετικής έκθεσης γνωστοποιήθηκε στον προϊστάμενο της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης σε χρόνο μεταγενέστερο της έκδοσης του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης και ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αμετάκλητης φορολογητέας ύλης, λόγω περαίωσης και λόγω ανυπαρξίας συμπληρωματικών στοιχείων, κρίνεται παντελώς αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή προστίμου την χρήση 2008.

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72 παράγραφος 11 του Ν. 4174/13: «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.....».**

- **Επειδή**, στο άρθρο 36§3 του Ν. 4174/2013 ορίζονται τα εξής: «Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός **είκοσι (20) ετών** από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης». Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62§1 του ίδιου νόμου: «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».
- **Επειδή**, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997, το οποίο αναφέρεται στο αδίκημα της φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία: «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». Στις υπό κρίση πράξεις επιβολής προστίμου χρήσεων 2008 και 2009 επιβάλλονται πρόστιμα, τα οποία αφορούν σε αδίκημα της φοροδιαφυγής, έτσι όπως αυτό ορίζεται στο ανωτέρω άρθρο. Κατά συνέπεια, χρόνος παραγραφής της χρήσης 2008, σε περίπτωση φοροδιαφυγής, βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων είναι η **31/12/2029**.
- **Επειδή**, σε κάθε περίπτωση και όλως επικουρικώς ακόμη και με τις προϊσχύουσες διατάξεις του Ν. 4174/2013, το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση πράξης επιβολής προστίμου για το 2008 δεν έχει υποπέσει στην παραγραφή για τους ακόλουθους λόγους:
 - Στο άρθρο 9§5 του Ν.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».
 - Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 4 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων και πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου.». Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ρητά ορίζεται ότι «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εάν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο

ελέγχου. β) ή γ) 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».

Εν προκειμένω, το υπ' αρ. πρωτ. (αρ. εισερχομένου -Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσ/νίκης) Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης αποτέλεσε νέο στοιχείο για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσ/νίκης, εφόσον περιήλθε σε γνώση του πριν την πλήρωση του οριζόμενου από τις διατάξεις δεκαετούς χρονικού διαστήματος.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός περί παραγραφής κρίνεται σε κάθε περίπτωση αβάσιμος και απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί συνδρομής της καλής πίστης και της αδυναμίας στοιχειοθέτησης των καταλογισθεισών παραβάσεων.

- **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, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν 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». Στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν προέβει σε οποιαδήποτε διασταύρωση των στοιχείων της εκδότριας επιχείρησης, καθώς εάν το έπραττε θα διαπίστωνε τόσο την ανυπαρξία της επιχείρησης στην δηλωθείσα έδρα, όσο και την ασυμφωνία μεταξύ της δηλωθείσας έδρας και της έδρας που αναγραφόταν στα ληφθέντα από αυτής τιμολόγια.
- **Επειδή**, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη, αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την

υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

- **Επειδή**, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από έκθεση μερικού ελέγχου του Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης περιέχει πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στη εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας επιχείρησης, αναφέρουμε τους παρακάτω λόγους:

- 1) Η διεύθυνση που αναφέρεται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία δεν έχει καμία σχέση με τη δηλωθείσα ως διεύθυνση έδρα της εκδότριας εταιρίας
- 2) Ο επιτόπιος έλεγχος στην δηλωθείσα έδρα της εκδότριας επιχείρησης (.....) κατέδειξε ότι η εν λόγω εταιρία μίσθωσε το ακίνητο για την χρονική περίοδο από έως Από τον επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε στην διεύθυνση που αναγράφονταν στα εκδοθέντα τιμολόγια και ήταν διαφορετική από αυτή της έδρας (.....) διαπιστώθηκε ότι στην συγκεκριμένη διεύθυνση δεν λειτούργησε ποτέ η εκδότρια επιχείρηση.
- 3) Η εκδότρια επιχείρηση ουδέποτε ανταποκρίθηκε σε αιτήματα των φορολογικών αρχών (ΦΑΕ Θεσσαλονίκης- ΕΔΕΥΘ) για παροχή πληροφοριών.
- 4) Ο Κος, φερόμενος από τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος, ως λογιστής της εκδότριας, δήλωσε με υπεύθυνη δήλωση του Ν.1599/86 ότι δεν έχει, ούτε είχε ποτέ σχέση με την εταιρία
- 5) Η εκδότρια επιχείρηση ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό από ενάρξεως, όπως προκύπτει από τα αρχεία της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης αλλά και από τα αρχεία του Ι.Κ.Α. Θεσσαλονίκης.
- 6) Από τα αρχεία της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης επίσης προκύπτει ότι η εταιρία ουδέποτε είχε στην ιδιοκτησία της μηχανήμα έργου. Το ίδιο επιβεβαίωσε και η Διεύθυνση Τεχνικών Έργων Περιφερειακής Ενότητας Θεσσαλονίκης (ΑΠ).

- **Επειδή**, από τα ανωτέρω εκτεθέντα προκύπτει πέραν κάθε αμφισβήτησης ότι η με ΑΦΜ, ουδέποτε απέκτησε πραγματική υπόσταση και οντότητα, δυνάμενη να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή.
- **Επειδή**, κατόπιν της επίδοσης του Σημειώματος Διαπιστώσεων και των προσωρινών πράξεων επιβολής προστίμου, ο έλεγχος αποδέχθηκε ορισμένους από τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας επιχείρησης και τροποποίησε τις επιβληθείσες παραβάσεις από «λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές» σε «λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη», αποδεχόμενος ουσιαστικά την πραγματοποίηση των συναλλαγών με τρίτα πρόσωπα.
- **Επειδή**, με τον άρθρο 48 §10 του Ν. 4223/31-12-2013 έχει καταργηθεί το δεύτερο και τρίτο εδάφιο του άρθρου 55§2 περίπτωση γ' (ββ'), στα οποία ορίζονταν ότι, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής της παρ. 8 της ΠΟΛ 1019/2011 και αρθρ. 11 παρ. 1 Ν. 3888/10 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7§ 3 και 6 Ν. 4337/2015.

- **Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ. 44 του άρθρου 72 (πρώην 66) του ΚΦΔ (4174/2013), όπως ισχύει, ορίζεται ότι, από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κάθε αίτημα προς τη Φορολογική Διοίκηση για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται.
- **Επειδή**, στην παρ. 48 του άρθρου 72 (πρώην 66) του ΚΦΔ (4174/2013), οριζόταν ότι, για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής 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 δήλωση του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίησή 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,** στην **παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015** ορίζονται τα εξής: «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:...».

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της **παρ. 6 του άρθρου 7 του ν.4337/2015** ορίζεται ότι, οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997 (Α' 179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.

- **Επειδή,** με την **ΔΕΛ Β 1077652 ΕΞ 2016,** που **εξεδόθη από την Διεύθυνση Ελέγχων (Τμήμα Β) του Υπουργείου Οικονομικών** στις 17/05/2016 διευκρινίσθηκαν τα ακόλουθα: «Οι πράξεις προσδιορισμού προστίμων που αφορούν παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για υποθέσεις που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 1-13 του ν.3888/2010 και για τις οποίες προκύπτουν νέα επιβαρυντικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 9 του ν.3888/2010, προσδιορίζονται πλέον σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, χωρίς τη δυνατότητα περαιτέρω μείωσης στο ένα πέμπτο (1/5) στο πλαίσιο διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού.».
- **Επειδή,** εν προκειμένω τα υπό κρίση επιβληθέντα, με τις υπ αρ.προσβαλλόμενες πράξεις, πρόστιμα Κ.Β.Σ. υπολογίσθηκαν ορθά και σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 7§3 του Ν. 4337/15.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε
ΤΗΝ ΑΠΟΡΡΙΨΗ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ
ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ.

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

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμα του Κ.Β.Σ.	98.226,00€

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ.	47.100,00€

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

Ακριβές αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ,**

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 Ν.2717/1999).