



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΑΥΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45,
Ταχ.Κώδικας: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333260
ΦΑΞ : 2313333258**

Θεσσαλονίκη 16/05/2016

Αριθμός Απόφασης: 475

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή του, με **Α.Φ.Μ.:** και με διεύθυνση:, κατά της με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, Διαχειριστικής Περιόδου
 4. Τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ... για τη Διαχειριστική Περίοδο
 5. Τη με αριθμό πρωτ. Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
 6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ... Ενδικοφανούς Προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο που έγινε στην επιχείρηση του προσφεύγοντος από τη **Δ.Ο.Υ.**, σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), και σε εκτέλεση της υπ. αριθμ.σχετικής εντολής ελέγχου, η οποία αντικατέστησε τη χειρόγραφη εντολή ελέγχου με αριθμό (λόγω νέων στοιχείων), για το οικονομικό έτος (διαχ. Περίοδος), συντάχθηκε η με Α/Α Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92).

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων είχε περαιώσει για τα οικονομικά έτη ... (χρήσεις ...), .. (χρήσεις), με την αποδοχή του υπ. αριθμ. Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαιώσης βάσει του Ν.3697/2008 και συνεπώς ο καινούργιος έλεγχος διενεργήθηκε λόγω νέων στοιχείων που ήρθαν σε γνώση του εφόρου της Δ.Ο.Υ. και δεν ήταν γνωστά στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία κατά το χρόνο της περαίωσης (...).

Πιο συγκεκριμένα με το υπ. αριθμ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ., έλαβε αριθμό πρωτόκολλο εισερχομένου εγγράφου, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ενημερώθηκε ότι από τακτικό έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. στην επιχείρηση του, με Α.Φ.Μ. διαπιστώθηκε, μεταξύ των άλλων, ότι ο στη χρήση ... ήταν εκδότης (...) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς το σύνολο της συναλλαγής και μεταξύ των επιχειρήσεων που ήταν λήπτες των εν λόγω εικονικών φορολογικών στοιχείων ήταν και η επιχείρηση του προσφεύγοντος. Πιο συγκεκριμένα η επιχείρηση του, με Α.Φ.Μ. εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα το υπ. αριθμ. Τιμολόγιο Πώλησης – Δελτίο Αποστολής, καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 6.300,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 1.134,00.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), της Δ.Ο.Υ., ήταν η έκδοση της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, για τη Διαχειριστική Περίοδο

Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό ποσό ύψους 2.520,00 € για την παρακάτω παράβαση:

1. Ζήτησε, έλαβε και έκανε χρήση για το λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών της και κατ' επέκταση καταχώρησε στα βιβλία της, ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 6.300,00 πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ 1.134,00, το οποίο εξέδωσε ο με Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 7, 12, 18, παρ. 2, παρ. 3, παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.2523/1997 και του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη για τους παρακάτω λόγους:

1. Η φορολογική διοίκηση δεν είχε δικαίωμα να επιβάλλει πρόστιμο Κ.Β.Σ., καθώς ο προσφεύγων είχε περαιώσει την ελεγχόμενη χρήση και είχε νομίμως καταστρέψει τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης χρήσης.
2. Η φορολογική διοίκηση επέβαλε αναδρομική φορολόγηση
3. Η ελεγχόμενη χρήση είχε παραγραφεί.
4. Η διαπίστωση των φορολογικών οργάνων περί εικονικότητας του ληφθέντος φορολογικού στοιχείου δε δικαιολογείται με πραγματικά περιστατικά, δεν είναι σαφής και δε στηρίζεται σε συγκεκριμένα στοιχεία
5. Η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε, τελούσε όμως σε καλή πίστη και είχε άγνοια αν

υπήρχε πλαστοπροσωπία.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η φορολογική διοίκηση δεν είχε δικαίωμα να επιβάλλει πρόστιμο Κ.Β.Σ., καθώς ο προσφεύγων είχε περαιώσει την ελεγχόμενη χρήση και είχε νομίμως καταστρέψει τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης χρήσης, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και προφανώς αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 25 του ν 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, τα οποία επηρεάζουν τον υπολογισμό της φορολογικής οφειλής. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 72 (πρώην 66) του ν 4174/2013 ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 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 την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 **«Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων»**, με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους ότι:

α) Κατά την έννοια των άρθρ. 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

Επίσης, 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 ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/90).

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο 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 καθ' όσον για 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)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν 3259/2004, ορίζεται ότι: «Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. **Κατ' εξαίρεση των**

αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 28 του Ν.3697/2008, με τον οποίο η προσφεύγουσα περαίωσε τα οικονομικά έτη (χρήσεις), (χρήσεις ...), με την αποδοχή του υπ. αριθμ. Εκκαθαριστικού Σημειώματος περαίωσης Ν.3697/2008, της Δ.Ο.Υ., ορίζεται ότι: «οι διατάξεις της παραγράφου 1, καθώς και η περαίωση των υποθέσεων κατά τα άρθρα 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 του Ν. 3259/2004, με βάση και τις μεταβολές που επέρχονται σύμφωνα με τις παραγράφους 1, 2 και 3, ισχύουν από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως», είναι προφανές ότι και για τις χρήσεις που περαιώθηκαν με τον Ν.3697/2008 ισχύουν οι ίδιες διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.3259/2004, οι οποίες παρέμειναν αμετάβλητες.

Επειδή, στην ΠΟΛ1130/2-10-2008 περί «Παροχής οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1-11 του ν.3259/2004 σχετικά με την περαίωση φορολογικών υποθέσεων, όπως αυτές ισχύουν ύστερα από το ν. 3697/2008» στο άρθρο 9 ορίζεται ότι: «5. ...*Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν.2238/94, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.. ...*».

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. με το υπ. αριθμ. έγγραφο της ενημέρωσε τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ότι ο προσφεύγων είναι λήπτης ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου στη χρήση **σε ημερομηνία μεταγενέστερη της ημερομηνίας που είχε περαιώσει την αντίστοιχη χρήση**, ήτοι κατά το έτος ..., με την αποδοχή του αριθμ. σημειώματος περαίωσης του Ν.3697/08, της Δ.Ο.Υ.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ήρθαν σε γνώση του εφόρου της Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία ορθώς έγινε μερικός έλεγχος εισοδήματος, Φ.Π.Α. λοιπών φόρων, τελών – εισφορών και ορθή εφαρμογή τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, στην περαιωμένη χρήση, κατά εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν 3259/2004, με αποτέλεσμα να εκδοθεί η προσβληθείσα πράξη.

Επειδή, με την αρ. πρωτ. 1046599/364/0015/ΠΟΛ1076/15-5-2006, διευκρινίσθηκε ότι **επιβάλλονται πρόστιμα Κ.Β.Σ σε χρήσεις που έχουν** εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή είτε με τις γενικές διατάξεις, είτε με βάση τις αποφάσεις ΠΟΛ. 1144/98 , ΠΟΛ. 1168/01 και ΠΟΛ. 1037/05 , καθώς και στις περιπτώσεις υποθέσεων που έχουν **ήδη περαιωθεί** με βάση τις αποφάσεις ΠΟΛ. 1155/02 και ΠΟΛ. 1085/03 ή με βάση τα άρθρα 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10 και 11 του Ν. 3259/04 κλπ, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68, παρ. 2 του Ν. 2238/94 και 39, παρ. 3 του Ν. 1642/86 (άρθ. 49, παρ. 3 Ν. 2859/00), περί έκδοσης συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων στις ανωτέρω φορολογίες.

Επειδή, από τα παραπάνω προκύπτει ότι ο έλεγχος και η έκδοση του συμπληρωματικού φύλλου δε σχετίζεται με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 12 του Ν. 3888/2010 που ρυθμίζουν την καταστροφή των βιβλίων και στοιχείων, αλλά με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ΚΦΕ. Επομένως, αν τα στοιχεία που διαθέτει η φορολογική αρχή επαρκούν για να στοιχειοθετήσουν παράβαση λήψης και καταχώρησης εικονικών φορολογικών στοιχείων, μπορεί να επανέλθει με επανέλεγχο βάσει των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ΚΦΕ.

Επειδή, αφενός τα στοιχεία που διαθέτει η Δ.Ο.Υ. επαρκούν για να στοιχειοθετήσουν την παράβαση λήψης και καταχώρησης του εικονικού φορολογικού στοιχείου, όπως αυτά παρουσιάζονται στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), και αφετέρου ο προσφεύγων υποστηρίζει σε πολλά σημεία της υπ. αριθμ. ενδικοφανούς προσφυγής ότι έλαβε το υπό έλεγχο τιμολόγιο [«...δεν καθορίζεται με ποια κριτήρια θεωρήθηκε ότι **το ληφθέν τιμολόγιο** είναι εικονικό... (σελ. ..)], «Επειδή, από τα παραπάνω εκτεθέντα κατά αναμφισβήτητο τρόπο προκύπτει ότι α) **οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν**,....», (σελ. ..)], είναι αναμφισβήτητο ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε το υπό έλεγχο φορολογικό στοιχείο στα βιβλία του, τη χρήση Συνεπώς, η Δ.Ο.Υ. ... είχε δικαίωμα να επιβάλλει πρόστιμο Κ.Β.Σ., στον προσφεύγοντα, για τη λήψη και καταχώρηση ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το σύνολο της συναλλαγής και ορθώς προχώρησε στην έκδοση της σχετικής πράξης επιβολής προστίμου.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η φορολογική διοίκηση επέβαλε αναδρομική φορολόγηση, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και προφανώς αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 «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.....».

Επειδή, η συγκεκριμένη παράβαση που υπέπεσε ο προσφεύγων υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3, περ. β' του Ν.4337/2015, βάσει των οποίων ορθώς εκδόθηκε η υπ. αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων δεν υπάρχει θέμα αναδρομικής φορολόγησης αλλά απλή εφαρμογή της κείμενης νομοθεσίας.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η ελεγχόμενη χρήση είχε παραγραφεί, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και προφανώς αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την 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 περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη 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 τη διάταξη του άρθρου 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 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, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.....».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν.4203/2013 «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη μέλη της Ε. Ε.....

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή

επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.....».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 3 του Ν. 4174/2014 ορίζεται ότι: «....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, ο προσφεύγων είχε περαιώσει τα οικονομικά έτη με την αποδοχή του αριθμ. σημειώματος περαίωσης του Ν. 3697/08, της Δ.Ο.Υ., η φορολογική διοίκηση μπορούσε σε περίπτωση νέων συμπληρωματικών στοιχείων να εκδώσει εντολή ελέγχου εντός δεκαετίας, **δηλαδή για τη χρήση ... μέχρι τις** Η Δ.Ο.Υ. (που υπάγεται σήμερα ο προσφεύγων) έλαβε νέα συμπληρωματικά στοιχεία με το υπ. αριθμ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ., ήτοι πριν τον προβλεπόμενο χρόνο παραγραφής, με το οποίο η Δ.Ο.Υ. ενημέρωσε τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ότι ο προσφεύγων είναι λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου στη χρήση Συνέπεια της ενημέρωσης που είχε ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ... ήταν να εκδοθεί η υπ. αριθμ. αρχική χειρόγραφη εντολή ελέγχου. Με την έκδοση της υπ. αριθμ. αρχικής χειρόγραφης εντολής ελέγχου σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4203/2013 η παραγραφή της χρήσης, στη συγκεκριμένη περίπτωση, παρατάθηκε για δύο (2) έτη από τη λήξη της, δηλαδή μέχρι τις Ο έλεγχος τελικά διενεργήθηκε συνέπεια της υπ. αριθμ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου και ολοκληρώθηκε με την έκδοση της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), εντός του Συνεπώς δεν τίθεται θέμα παραγραφής.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η διαπίστωση των φορολογικών οργάνων περί εικονικότητας του ληφθέντος φορολογικού στοιχείου δε δικαιολογείται με πραγματικά περιστατικά, δεν είναι σαφής και δε στηρίζεται σε συγκεκριμένα στοιχεία, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και προφανώς αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

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. 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 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, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. για τον προσφεύγοντα δεν προέβη σε αυθαίρετο συμπέρασμα σχετικά με την εικονικότητα του υπό έλεγχο φορολογικού στοιχείου, αλλά βασίστηκε, μεταξύ των άλλων, στην από Έκθεση Τακτικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. για τον εκδότη του εικονικού φορολογικού στοιχείου (Α.Φ.Μ.), στην οποία όχι μόνο διαπιστώνεται ότι το υπό κρίση φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ο (Α.Φ.Μ.) προς τον προσφεύγοντα ήταν εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής αλλά **αναφέρονται και αναλυτικά οι λόγοι που θεμελιώνουν πλήρως και αποδεικνύουν την κρίση περί εικονικότητας, αποδεικνύεται ότι το υπό έλεγχο φορολογικό στοιχείο είναι εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής.** Σημειώνεται ότι οι προαναφερόμενοι λόγοι αναγράφονται και στην ενότητα «.....», σελ., της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), της Δ.Ο.Υ.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η συναλλαγή (για την οποία εκδόθηκε το υπό έλεγχο φορολογικό στοιχείο) πραγματοποιήθηκε, τελούσε όμως σε καλή πίστη και είχε άγνοια αν υπήρχε πλαστοπροσωπία, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και προφανώς αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με την υπ. αριθμ. 1404/2015 απόφαση του Σ.Τ.Ε. «Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, **το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου**».

Επειδή, με τα επιχειρήματα που αναφέρονται αναλυτικά στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., θεμελιώνεται πλήρως και αποδεικνύεται ότι το υπό έλεγχο φορολογικό στοιχείο που έλαβε ο προσφεύγων ήταν εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής και ότι ο εκδότης του που ήταν μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό αλλά δεν ήταν δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη συναλλαγή και εν προκειμένου ο προσφεύγων φέρει το βάρος της απόδειξης της αληθείας της συναλλαγής.

Επειδή, ο προσφεύγων, αφού με την ενδικοφανή προσφυγή του υποστηρίζει ότι η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε τελούσε σε καλή πίστη και είχε άγνοια αν υπήρχε πλαστοπροσωπία, θα έπρεπε να παρέθετε και επιχειρήματα τα οποία να στηρίζουν ατράνταχτα τους ισχυρισμούς του. Στην ενδικοφανή του όμως προσφυγή αναφέρονται μόνο αίολα επιχειρήματα και αόριστες υποκειμενικές κρίσεις και δεν παρατίθεται καμία απόδειξη. Συνεπώς, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η υπό έλεγχο συναλλαγή πραγματοποιήθηκε, τελούσε σε καλή πίστη και υπήρχε πιθανή πλαστοπροσωπία.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ.: και την επικύρωση της υπ. αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, για τη Διαχειριστική Περίοδο του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την υπ. αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, για τη Διαχειριστική Περίοδο του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο Κ.Β.Σ.	ΕΥΡΩ
6.300,00 X 40%	2.520,00

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, για τη Διαχειριστική Περίοδο του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και είναι καταβλητέο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής.

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της

Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

**ο Προϊστάμενος του
Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης,
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).