



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604562  
**ΦΑΞ** : 2131604567

Καλλιθέα

02-02-2016

Αριθμός απόφασης:

276

### **ΑΠΟΦΑΣΗ**

#### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις :**

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
- β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

**3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.**

**4. Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., οδός ....., κατά: 1) της υπ' αριθ. .... προβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., διαχειριστικής χρήσης 01/01/2003-31/12/2003, 2) της υπ' αριθ. .... προβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., διαχειριστικής χρήσης 01/01/2004-31/12/2004, 3) της υπ' αριθ. .... προβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της**

Δ.Ο.Υ. ...., διαχειριστικής χρήσης 01/01/2005-31/12/2005, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

**5.**Τις: 1) υπ' αριθ. .... προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., διαχειριστικής χρήσης 01/01/2003-31/12/2003, 2) υπ' αριθ. .... προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., διαχειριστικής χρήσης 01/01/2004-31/12/2004, 3) υπ' αριθ. .... προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., διαχειριστικής χρήσης 01/01/2005-31/12/2005, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από ..... οικεία έκθεση ελέγχου.

**6.**Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

**7.**Την από ..... εισήγηση του ..... τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., 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:

1) Με την υπ' αριθμ. .... προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 811.258,38 €, για τη διαχειριστική χρήση 01/01/2003-31/12/2003 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 4 του ν. 2523/97 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 11, 12, 13, 18, 19, 20§§ 1&3, του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν τις προβλεπόμενες, από τις διατάξεις του άρθρου 5§10 περ. β' και 19§4 του Ν. 2523/1997, κυρώσεις.

Η παράβαση αφορά τη λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας, πενήντα (52) εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολό τους ως προς τη συναλλαγή, καθαρής αξίας 405.629,19 €, εκδόσεως της επιχείρησης "....., ΑΦΜ ....., με διεύθυνση ..... και αντικείμενο εργασιών Εμπορία ειδών χάρτου."

2) Με την υπ' αριθμ. .... προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 811.258,38 €, για τη διαχειριστική χρήση 01/01/2004-31/12/2004 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 4 του ν. 2523/97 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 11, 12, 13, 18, 19, 20§§ 1&3, του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν τις προβλεπόμενες, από τις διατάξεις του άρθρου 5§10 περ. β' και 19§4 του Ν. 2523/1997, κυρώσεις.

Η παράβαση αφορά τη λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας:

α) πενήντα τεσσάρων (54) εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολό τους ως προς τη συναλλαγή, καθαρής αξίας 518.354,90 €, εκδόσεως της επιχείρησης "....., ΑΦΜ ....., με διεύθυνση ..... και αντικείμενο εργασιών Εμπορία ειδών χάρτου", και

β) ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου στο σύνολό του ως προς τη συναλλαγή, καθαρής αξίας 6.100,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης "....., ΑΦΜ ....., με διεύθυνση ..... και αντικείμενο εργασιών υπηρεσίες επισκευής και συντήρησης πλοίων-εμπόριο οικοδομικών υλικών σιδήρου κ.α..

3) Με την υπ' αριθμ. .... προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 811.258,38 €, για τη διαχειριστική χρήση 01/01/2005-31/12/2005 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 4 του ν. 2523/97 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 11, 12, 13, 18, 19, 20§§ 1&3, του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν τις προβλεπόμενες, από τις διατάξεις του άρθρου 5§10 περ. β' και 19§4 του Ν. 2523/1997, κυρώσεις.

Η παράβαση αφορά τη λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας, πενήντα τριών (53) εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολό τους ως προς τη συναλλαγή, καθαρής αξίας 428.242,50 €, εκδόσεως της επιχείρησης "....., ΑΦΜ ....., με διεύθυνση ..... και αντικείμενο εργασιών Εμπορία ειδών χάρτου."

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. άρση υποχρέωσης διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων μέχρι και τη χρήση 2005.
2. το δικαίωμα της καθ' ής Δ.Ο.Υ. για επανέλεγχο και επιβολή των συμπροσβαλλόμενων φορολογικών επιβαρύνσεων εις βάρος μου, για τις κρινόμενες χρήσεις 2003-2005, έχει ήδη υποπέσει εις παραγραφή, οι χρήσεις 2003-2005 είχαν ήδη ελεγχθεί και περατωθεί, και τυχόν παράταση για τις συγκεκριμένες ελεγχόμενες χρήσεις 2003-2005 της φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου είναι όλως αντισυνταγματική. Εξάλλου υπάρχει αναντιστοιχία στην έκδοση εντολής επανελέγχου.
3. η Δ.Ο.Υ. μη νόμιμα προέβη στην έκδοση και επίδοση του συμπροσβαλλόμενου προστίμου Κ.Β.Σ. εις βάρος μου, για χρήση ήδη ελεγχθείσα και περατωθείσα, καθόσον δεν προβλέπεται η εν λόγω δυνατότητα της αρμοδίας Δ.Ο.Υ. επικαλούμενη τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 για νέα συμπληρωματικά στοιχεία.
4. υπάρχει διαφορά στον αριθμό και την αξία των στοιχείων μεταξύ της έκθεσης επανελέγχου και της έκθεσης της ..... Δ.Ο.Υ. ....
5. το πρόστιμο έπρεπε να επιβληθεί ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, και ότι τα προς κρίση φορολογικά στοιχεία είναι ανακριβή.
6. οι συμπροσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν ευθέως από ακυρότητα, καθόσον, ουδέποτε μου κοινοποιήθηκε νομότυπα σχετική κλήση να εκφράσω τις απόψεις μου, καθώς και το δικαίωμα ακρόασής μου.
7. Αοριστία-Παράλειψη ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας για την θεμελίωση της νομικής και πραγματικής βάσης προσδιορισμού της εικονικότητας, κατά παράβαση του άρθρ. 64 του Ν. 4174/2013, καθότι τα φορολογικά στοιχεία, είχαν εκδοθεί από υπαρκτό φορολογικό πρόσωπο, υπήρχε καλοπιστία εκ μέρους μας, προσκομίστηκαν στον έλεγχο φορτωτικές και αποδείξεις είσπραξης, και δεν έγιναν ελεγκτικές επαληθεύσεις από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

**Επειδή**, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου οι χρήσεις 2003-2005 για τη προσφεύγουσα, είχαν περαιωθεί οριστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3697/2008, όπως προκύπτει από τη με ημερομηνία ..... έκθεση επανελέγχου με συμπληρωματικά στοιχεία Π.Δ. 186/1992, της Δ.Ο.Υ. ....

**Επειδή**, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έχει γίνει αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών, και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001, καθώς και με την 2122/2012 απόφαση του ΣτΕ, "Κατά την έννοια των άρθρ. 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 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.

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 γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η

ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/98 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000)..... “

Εξάλλου δύναται και μόνη η έκθεση του ΣΔΟΕ να αποτελέσει το νόμιμο έρεισμα της περί επιβολής προστίμου πράξης του αρμόδιου προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. χωρίς να απαιτείται η σύνταξη από τον τελευταίο αυτόν άλλης χωριστής έκθεσης ελέγχου ενώ εξάλλου αυτή καθ’ αυτή η έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμου από τον ως άνω Προϊστάμενο σημαίνει την πλήρη αποδοχή των πορισμάτων της συνταχθείσας έκθεσης χωρίς να χρειάζεται ιδιαίτερη και ρητή αναφορά προς τούτο (ΣτΕ 4503/1995, 4783/1996).

**Επειδή**, αιτία ελέγχου για την προσφεύγουσα, ήταν 1) το αριθμ. πρωτ. .... Πληροφοριακό Δελτίο της Δ.Ο.Υ. ...., με το οποίο διαβιβάστηκε η από ..... έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (κ.β.Σ.), με το οποίο γνωστοποιήθηκαν στοιχεία για την εικονικότητα συναλλαγών της προσφεύγουσας στις κρινόμενες χρήσεις 2003, 2004 & 2005, (λήψη πενήντα δύο (52), πενήντα τέσσερα (54), πενήντα τρία (53) εικονικών φορολογικών στοιχείων αντίστοιχα, εκδόσεως της επιχείρησης ..... με ΑΦΜ ....., ), 2) το αριθμ. .... έγγραφο του ....., με το οποίο διαβιβάστηκε έκθεση ελέγχου επεξεργασίας, με το οποίο γνωστοποιήθηκαν στοιχεία για την εικονικότητα συναλλαγών της προσφεύγουσας στη κρινόμενη χρήση 2004 (λήψη ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, εκδόσεως της επιχείρησης ..... με ΑΦΜ ....., τα οποία διαβιβάστηκαν (την 17/03/2010 & 05/11/2013 αντίστοιχα) στην αρμόδια φορολογική αρχή μετά τη περαίωση των φορολογικών υποθέσεων, με διοικητική επίλυση της διαφοράς, των χρήσεων που αφορούν οι προσβαλλόμενες πράξεις (περαίωση σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3697/2008 για τις διαχειριστικές χρήσεις 2003, 2004, 2005), οι ως άνω εκθέσεις αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994, με βάση τα οποία συντάχθηκε η από ..... ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. ...., επί της οποίας εδράζονται οι ..... προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμων Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων.

**Επειδή**, βάσει του άρθρου 9 του ν. 3259/2004, όπως τροποποιήθηκε με το ν. 3697/2008, ορίζεται ότι: 5 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’εξάιρεση 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 του άρθρου 68 παράγραφος 2 του ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμπληφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και φπα.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι, η διενέργεια ελέγχου σε περαιωμένη χρήση ήταν παράνομη και ως εκ τούτου μη νόμιμα προέβει στην έκδοση των πράξεων και τον καταλογισμό των φόρων, πρέπει να απορριφθεί, ως αναιτιολόγητος, αβάσιμος και μη σύννομος.

**Επειδή** από τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«11. 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.»

**Επειδή** από τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994 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 τις ακόλουθες νομοθετικές ρυθμίσεις:

**N.3513/2006, Άρθρο 11**

Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31.12.2008. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών. (Σχ. 1145/21-12-2006)

**N.3697/2008, Άρθρο 29**

«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **31.12.2009.**»

**N.3790/2009, άρθρο 10**

«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις **31.12.2009**, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **30.6.2010.**»

**N.3842/2010, άρθρο 82**

«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις **30.6.2010**, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **31.12.2010.**»

**N.3888/2010, άρθρο 12**

«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις **31.12.2010** ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **31.12.2011.**»

**N.4002/2011, άρθρο 18**

«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις **31.12.2011**, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **31.12.2012.**»

**N.4098/2012, άρθρο 2**

«Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις **31.12.2012**, παρατείνεται μέχρι **31.12.2013.**»

**N.4203/2013, άρθρο 22**

«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) ..... και

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** στην προκειμένη περίπτωση η υπ' αριθμ. .... εντολή επανελέγχου της υπό κρίση υπόθεσης εκδόθηκε μέχρι 31-12-2013 και συγκεκριμένα στις ....., ο ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για τον έλεγχο της προσφεύγουσας επιχείρησης, είναι απορριπτέος ως νομικά αβάσιμος. Εξάλλου η απόφαση του ΣτΕ ..... την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα, αφορά το χρόνο

παραγραφής, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 85 παρ. 1 του ν. [2676/1999](#) «παρατάθηκε» ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου (υποθέσεις φόρου μεταβίβασης [...μεταξύ άλλων] αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας, για τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις [...] της παραγράφου 1α του άρθρου 102 του ν.δ. 118/1973 (ΦΕΚ 202 Α).[ ...]) οι οποίες, κατά τη δημοσίευση του νόμου αυτού (5.1.1999), είχαν ήδη, από 31.12.1998, υποπέσει στη δεκαετή παραγραφή του άρθρου 102 παρ. 1 περ. α του ν.δ. 118/1973.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 § 5 του ν. 3888 (ΦΕΚ Α' 175/30-09-2010) ορίζεται, ότι: "Αν περαιωθούν όλες οι υπαγόμενες ανέλεγκτες χρήσεις και οι χρήσεις που αφορούν υποθέσεις των παραγράφων 1 και 2, καθώς και όλα τα εκκρεμή προσωρινά φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις ή οι αποφάσεις επιβολής προστίμου και εξοφληθεί η συνολική οφειλή που προκύπτει βάση του Εκκαθαριστικού Σημειώματος και των οικείων πρακτικών συμβιβασμού, αντίστοιχα, αίρεται η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων κατά το άρθρο 21 του Κ.Β.Σ. όσον αφορά τις περαιωθείσες χρήσεις μέχρι και τη χρήση 2005, από την ημερομηνία εξόφλησης του συνόλου των σχετικών ποσών. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν και για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο ή έχουν περαιωθεί με οποιαδήποτε ρύθμιση, και εφόσον έχει εξοφληθεί ή θα εξοφληθεί το σύνολο της οφειλής....."

**Επειδή**, η προσφεύγουσα, νομότυπα κατέστρεψε τα βιβλία & στοιχεία της βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων, η φορολογική αρχή δεν επέβαλε ουδέν άλλο πρόστιμο, ει μη μόνον πρόστιμο περί της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων, εξάλλου η εκδοθείσα εντολή είναι εντολή επανελέγχου με συμπληρωματικά στοιχεία. Σημειωτέον, ότι, η προσφεύγουσα προσκόμισε διάφορα στοιχεία (φορτωτικές, αποδείξεις είσπραξης κλπ) για την τεκμηρίωση των συναλλαγών της με τις εκδότριες των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, τα οποία ο φορολογικός έλεγχος τα έλαβε υπόψιν του.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζεται ότι:

§1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

§2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

**Επειδή** σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 6 ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας), οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον 5 πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε

ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης.

**Επειδή** η προθεσμία που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 28 ν. 4174/2013 είναι ειδική και ευνοϊκότερη σε σχέση με την ως άνω γενική 5ήμερη προθεσμία προηγούμενης ακρόασης (η οποία άλλωστε καθορίζει την ελάχιστη προθεσμία που πρέπει να χορηγηθεί στο διοικούμενο-φορολογούμενο, προκειμένου να προετοιμάσει την απάντησή του), υπερσχύει της γενικής προθεσμίας που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κοινοποίησε εγγράφως το με αριθ. πρωτ.: ..... Σημείωμα Διαπιστώσεων και τις με αριθμό ....., ..... & ..... προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ., με προθεσμία είκοσι (20) ημερών για να εκφράσει προφορικά ή εγγράφως τις απόψεις της.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα απάντησε με το με αριθμό πρωτ.: ..... υπόμνημα προσκομίζοντας παράλληλα και στοιχεία, και εν συνεχεία υπέβαλε τα με αριθμ. πρωτ. .... και ..... αιτήματα για παράταση, τα οποία έγιναν δεκτά από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., προκειμένου να προσκομίσει νέα συμπληρωματικά στοιχεία, αλλά η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε νέα στοιχεία, πέραν των αρχικών αλλά και ούτε επανήλθε με νεώτερο αίτημα.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί μη κλήσης σε ακρόαση είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

**Επειδή**, αναφορικά με την προηγούμενη ακρόαση του διοικουμένου, το ΣτΕ έχει κρίνει ότι εφόσον ο αιτών την ακύρωση διοικητικής πράξης λόγω μη κλήσης του σε ακρόαση δεν προβάλλει στοιχεία που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε διαφορετικό αποτέλεσμα από αυτό που διαμόρφωσε η τελικώς εκδοθείσα πράξη, αναφέροντας τους σχετικούς ισχυρισμούς στο εισαγωγικό της δίκης δικόγραφο, ο σχετικός λόγος ακύρωσης απορρίπτεται ως αλυσιτελής (ΣτΕ Ολ 4447/2012, 3382/2010).

Μάλιστα, το Ανώτατο Ακυρωτικό έχει δεχθεί, σε μια μάλλον προβληματική, ενόψει και του άρθρου 6 παρ. 4 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, συλλογιστική, ότι, εφόσον προβλέπεται ενδικοφανής διαδικασία, το πέρας της οποίας ορίζει και το σημείο της λήξης της διοικητικής διαδικασίας, η παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου «καλύπτεται», αφού αυτός είχε την ευκαιρία να διατυπώσει τους κρίσιμους ισχυρισμούς του κατά τον έλεγχο της διοικητικής πράξης από τη διοίκηση (έτσι και ΣτΕ 4918/2012). Η νομολογιακή κατασκευή της αλυσιτέλειας εφαρμόζεται πλέον και στις διαφορές ουσίας, ενώ φαίνεται ότι η παραπάνω αναφερθείσα αντίληψη του ΣτΕ παγιώνεται ως νομολογιακή τάση (βλ. ΣτΕ 2180/2013).

Ρητά λοιπόν το Συμβούλιο της Επικρατείας απαιτεί προκειμένου να προβεί σε ακύρωση της πράξης για παράβαση ουσιαστικού τύπου όχι μόνο την προβολή σχετικού λόγου περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης (γεγονός που στη συγκεκριμένη υπόθεση δεν ισχύει) αλλά και αναφορά των όσων θα μπορούσαν να προβληθούν ενώπιον της Διοίκησης και δεν προβλήθηκαν και τα οποία θα μπορούσαν να είχαν ανατρέψει την τελική κρίση της τελευταίας (η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο που να μπορεί να ανατρέψει το αποτέλεσμα του φορολογικού ελέγχου, με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής). Εξάλλου στην έκθεση ελέγχου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. αναφέρει με λεπτομέρεια το με αριθμ. πρωτ. .... απαντητικό έγγραφο της Λιμενικής Αστυνομίας ..... σε αντίστοιχο ερώτημα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., και το οποίο λήφθηκε υπόψη κατά την έκδοση των υπό κρίση αποφάσεων επιβολής προστίμων.

**Επειδή** σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19&4 του Ν. 2523/97 ..... **Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 του ν. 2523/1997, ορίζεται ότι: *''Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:*

*α).....β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των 880,00 ευρώ.....''*

**Επειδή**, η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, καθώς και η νόθευση αυτών, θεωρείται ιδιόζουσα φορολογική παράβαση, επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, και όχι με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, ως επικαλείται η προσφεύγουσα, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της τυγχάνει αβάσιμος και μη σύννομος.

**Επειδή**, από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση ως προς τη διάταξη και τη βαρύτητα της παράβασης περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η ελεγκτική αρχή σε καμία περίπτωση δεν προέβη σε αυθαίρετες εκτιμήσεις, αλλά βασίστηκε στα πορίσματα εκθέσεων ελέγχου άλλων υπηρεσιών (..... Δ.Ο.Υ. .... και ..... ) που αφορά τις εκδότριες επιχειρήσεις, από τις οποίες η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα εικονικά τιμολόγια. Συγκεκριμένα, ως προκύπτει από:

Α) το αριθμ. πρωτ. .... Πληροφοριακό Δελτίο της Δ.Ο.Υ. ...., με το οποίο διαβιβάστηκε η από ..... έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (κ.Β.Σ.), η οποία ουσιαστικά συμπεριλαμβάνεται στην από ..... έκθεση επανελέγχου με συμπληρωματικά στοιχεία Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ...., ... *'' Η επιχείρηση «.....», εμπόριο ειδών χάρτου με ΑΦΜ ....., και διεύθυνση ....., 1) παρά την επιδοθείσα στις ..... α) γραπτή πρόσκληση του άρθρου 36§1 του Π.Δ. 186/92 προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία των χρήσεων 2000-2006, και β) πρόσκληση του άρθρου 4§1 του ν. 3610/2007 σύμφωνα με την οποία μπορεί να υποβάλλει σχετικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, φπα και λοιπών φορολογιών των χρήσεων 2000-2006, η ως άνω επιχείρηση, δεν προσκόμισε βιβλία & στοιχεία ούτε υπέδειξε τόπο και χρόνο για τη παραλαβή αυτών, και δεν υπέβαλε καμία σχετική δήλωση .*

*2) για τις χρήσεις 2002 και επόμενες δεν διέθετε επαγγελματική εγκατάσταση που λόγω της συγκεκριμένης δραστηριότητας «Χονδρικό εμπόριο ειδών χάρτου» καθιστά αδύνατη την πραγματοποίηση των συναλλαγών που αναφέρονται στα εκδοθέντα τιμολόγια,*

*3) οι αγορές της επιχείρησης για τις χρήσεις 2002 έως και 2005, τόσο σύμφωνα με τα στοιχεία του TAXIS όσο και των υποβληθεισών δηλώσεων, είναι μηδενικές ενώ τα ακαθάριστα έσοδα ανέρχονται, βάσει των στοιχείων TAXIS και των εκδοθέντων τιμολογίων, στο ποσό για τη χρήση 2003: 604.630,21 €, για τη χρήση 2004: 1.007.894,45 € και για τη χρήση 2005: 474.365,75 €.*

*4) το μεταφορικό μέσο το οποίο αναγράφεται στα σχετικά Δ.Α. δεν είναι δυνατό να πραγματοποιήσει τις συγκεκριμένες μεταφορές, .....,*

*5) όλες οι υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ για τις χρήσεις 2002 έως και 2005 είναι μηδενικές όσον αφορά τις αγορές και τα ακαθάριστα έσοδα και επιπλέον η ελεγχόμενη δηλώνει, στη δήλωση φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007, αδράνεια της επιχείρησης από τη χρήση 2002 και επόμενες,*

*6) η ελεγχόμενη είναι μια μικρή επιχείρηση με έδρα στην επαρχία (.....) γεγονός το οποίο σημαίνει ότι τόσο το κόστος μεταφοράς όσο και το κόστος παραγωγής είναι μεγάλο καθώς δεν υπάρχουν πρώτες ύλες στο τόπο παραγωγής και από την άλλη οι λήπτριες επιχειρήσεις έχουν όλες έδρα στην περιοχή της Αττικής.....*

*Β) το αριθμ. .... έγγραφο του ....., με το οποίο διαβιβάστηκε έκθεση ελέγχου επεξεργασίας, η οποία ουσιαστικά συμπεριλαμβάνεται στην από ..... έκθεση επανελέγχου με συμπληρωματικά στοιχεία Π.Δ.*



186/1992 περί Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ...., ... " Η επιχείρηση «.....», υπηρεσίες επισκευής και συντήρησης πλοίων-εμπόριο οικοδ. υλικών σιδήρου κ.α. με ΑΦΜ ....., και διεύθυνση ....., .....1) δεν είχε θεωρήσει και δεν τηρούσε φορολογικά βιβλία, ήταν δε ανύπαρκτη επαγγελματικά  
 2) ελάχιστα δραστηριοποιήθηκε στις διευθύνσεις που είχε δηλώσει ως επαγγελματικές εγκαταστάσεις.  
 3) δεν έχει στην κατοχή της μεταφορικά μέσα ούτε μηχανήματα έργου.  
 4) δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό, δεν υποβάλλει περιοδικές & οριστικές δηλώσεις ΦΜΥ από ενάρξεως.....  
 5) ουδέποτε αγόρασε εμπορεύματα ή πρώτες ύλες και κατά συνέπεια δεν είχε δυνατότητα να πωλήσει ή να κατασκευάσει τα προϊόντα για τα οποία εξέδωσε φορολογικά στοιχεία.....  
 6) η παροχή υπηρεσιών σε τέτοια έκταση προϋποθέτει ότι διέθετε το κατάλληλο προσωπικό και την κατάλληλη υλικοτεχνική υποδομή, στοιχεία τα οποία δεν είχε.....

**Επειδή**, ως αποδεικνύεται από τα παραπάνω, το πόρισμα του ελέγχου δεν είναι αυθαίρετο, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, αλλά τα στοιχεία στα οποία στηρίζεται είχαν έρθει σε γνώση της προσφεύγουσας, σύμφωνα με το αριθμ. .... Σημείωμα Διαπιστώσεων, και στο οποίο εξέθεσε τις απόψεις της με το αριθμ. πρωτ. .... υπόμνημά της, το οποίο και λήφθηκε υπόψη του ελέγχου, μαζί με τα προσκομιζόμενα στοιχεία. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι, μη νόμιμοι και αναιτιολόγητοι. Εξάλλου η αρμόδια Δ.Ο.Υ., για τον υπολογισμό των προστίμων έλαβε υπόψη της, το πλήθος και την αξία των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, βάσει των εκθέσεων ελέγχου της .... Δ.Ο.Υ. .... και ....., όπου αναγράφονται όλα τα φορολογικά στοιχεία (αριθμός στοιχείου, καθαρή αξία, φπα και συνολική αξία ανά χρήση).

**Επειδή**, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τον τρόπο εξόφλησης των ληφθέντων τιμολογίων, καθότι ο ισχυρισμός της περί εύρωστου ταμείου, ικανό να εξοφλεί μετρητοίς τα υπό κρίση τιμολόγια, δεν ευσταθεί και απορρίπτεται, καθόσον δεν προσκομίσθηκε το αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού "ταμείο", και η εξόφληση φορολογικών στοιχείων αξίας μεγαλύτερη των 15.000,00 €, αντίκειται στη διάταξη του άρθρου 18 § 2 εδάφιο δεύτερο του Π.Δ. 186/1992, όπως προστέθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 16 του νόμου 2992/2002 και ισχύουν από την δημοσίευσή τους στο ΦΕΚ (20.3.2002), όπου αναφέρεται, ότι: ".....Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή."

**Επειδή** όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδευματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του περί καλής πίστης.

**Επειδή** σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ ..... όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδευματός 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Η φορολογική αρχή, που έχει το βάρος αποδείξεως της εικονικότητας, βαρύνεται με την απόδειξη της ανυπαρξίας του φερομένου ως εκδότη των τιμολογίων, η δε λήπτρια φέρει το βάρος αποδείξεως της καλής πίστης ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ΣτΕ 394/2013).

Στην προκειμένη περίπτωση όμως, η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία των αντίστοιχων συναλλαγών, ως λεπτομερώς αναλύεται ανωτέρω και στις δύο περιπτώσεις της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ( *δεν διέθεταν επαγγελματική εγκατάσταση, δεν πραγματοποίησαν αγορές, κλπ., δηλαδή δεν διέθεταν ούτε καν την στοιχειώδη υποδομή που απαιτείται για την λειτουργία τους έστω και περιορισμένης δυνατότητας*) και ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστεως της προσφεύγουσας, ούτε κατ' επέκταση, απαιτείται να αποδειχθεί από τη φορολογική αρχή η κακοπιστία αυτής. Στην μη προσκόμιση εξάλλου από τους αντισυμβαλλόμενους φορολογικών στοιχείων αποδεικνυόντων την πραγματοποίηση των αντίστοιχων συναλλαγών, στηρίχθηκε επίσης η εκτίμηση της φορολογικής διοικήσεως ( ΣτΕ 116/2013).

**Επειδή** η προσφεύγουσα όφειλε ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων να αποδείξει την καλή της πίστη ως προς τους εκδότες με κάθε νόμιμο μέσο, όπως για παράδειγμα την επίσκεψη στην έδρα (των εκδοτών), να παράσχει πληροφορία για ονόματα προσώπων με τα οποία ήρθε σε επαφή ή αριθμούς τηλεφώνων που χρησιμοποίησε για τις παραγγελίες της ως αναφέρει στη ενδικοφανή προσφυγή, και όχι να αρκεστεί πλημμελώς στην πληροφορία ότι πρόκειται για φορολογικά υπαρκτά πρόσωπα ( βλ. ΣτΕ 3151/2006, 3411/2004, 1553, 1264/2003, 881/2002).

Εξάλλου, σύμφωνα με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, “ Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.”

**Επειδή** βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων όπως αναλυτικά αναφέρονται ανωτέρω καθώς και από την οικεία έκθεση ελέγχου συνάγεται πλήρης και βέβαια πεποίθηση ως προς την διάπραξη της παράβασης της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η φορολογική αρχή κατά την έκδοση των αποφάσεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε τα επίδικα ποσά προστίμων σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου

που επικρατεί, αποφεύγοντας παράλληλα κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από ..... έκθεση επανελέγχου με συμπληρωματικά στοιχεία Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ. .... επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμων Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου πρέπει να απορριφθούν, ως αβάσιμοι και μη αποδεκτοί.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής, και την επικύρωση:

1) της υπ' αριθμ. .... προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., διαχειριστικής χρήσης 01/01/2003-31/12/2003.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :**  
**Πρόστιμο συνολικού ποσού 811.258,38 €.**

2) της υπ' αριθμ. .... προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., διαχειριστικής χρήσης 01/01/2004-31/12/2004.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :**  
**Πρόστιμο συνολικού ποσού 1.048.909,80 €.**

3) της υπ' αριθμ. .... προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., διαχειριστικής χρήσης 01/01/2005-31/12/2005.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :**  
**Πρόστιμο συνολικού ποσού 856.485,00 €.**

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
α/α**

#### **ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).