



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

Θεσσαλονίκη, 14/12/2015

Αριθμός απόφασης: 269

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2310554268
ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Της παρ 3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
- γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών»
- δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **14/7/2015** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του , με ΑΦΜ:..... , κατοίκου επί της οδού , , κατά της με αριθμό/8-6-2015 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 1-1-2002 έως 31-12-2002 , .../8-06-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 ,.../11-06-2015 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 2002 και/11-6-2015 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 2002 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

5. Την από 26/11/2015 εισήγηση του Γραφείου Επανεξέτασης του Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας.

Επί της υπ.αρ.πρωτ./14-7-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του του , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ...../3-3-2015 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου του προϊστάμενου της ΔΟΥ ... Θεσσαλονίκης διενεργήθηκε ο επανέλεγχος των οικονομικών ετών 2002 και 2003 του του με ΑΦΜ:..... , επειδή προέκυψαν νέα συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με έκθεση που πραγματοποίησε το ΠΕΚ Ο προσφεύγων είχε λάβει από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:..... , δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 490,00€ (κάτω των 880,00€) πλέον ΦΠΑ και ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο αξίας 1.608,92€ (άνω των 880,00€) πλέον ΦΠΑ για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους κατά το έτος 2002.

Μετά την ολοκλήρωσή του , ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο προσφεύγων :

- **Κατά τη χρήση 2002** έλαβε από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:..... , δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 490€ (κάτω των 880€) πλέον ΦΠΑ για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους και ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο συνολικής αξίας 1.608,92€ (άνω των 880€) πλέον ΦΠΑ για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων παραπονεείται για τις πράξεις που εκδόθηκαν συνεπεία του προαναφερθέντος ελέγχου και ειδικότερα για αυτές που αφορούν τη χρήση 2002.

Συγκεκριμένα :

- Με την υπ. αριθμ./08-06-2015 **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (μερικού ελέγχου), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικής αξίας **4.977,84€** , για τη **φορολογική περίοδο 01/01/2002 έως 31/12/2002**. Το Πρόστιμο επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα λόγω της **λήψης τριών Εικονικών** φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας 2.098,92€ για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους από την επιχείρηση «.....» ΑΦΜ:..... , κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 , 12 και 18 παρ. 9 του ΚΒΣ και 19 παρ 1,4 που επισύρουν τις συνέπειες των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 8 , 10β του Ν 2523/1997. Η ανωτέρω πράξη επιδόθηκε στις 17-6-2015 στον προσφεύγοντα.
- Με την υπ. αριθμ. /08-06-2015 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**, αναμορφώθηκαν τα οικονομικά αποτελέσματα του προσφεύγοντα και προσδιορίστηκαν λογιστικά με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών του επανελέγχου που αντιστοιχούν στην καθαρή αξία των εικονικών στοιχείων , στα κέρδη της διαχειριστικής περιόδου **1-1-2002 έως 31-12-2002**. Ειδικότερα με την ως άνω πράξη επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ποσό φόρου για καταβολή ύψους 629,68€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 755,62€. Με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκε συνολικά ποσό για καταβολή ύψους 1.385,30€. Η ανωτέρω πράξη επιδόθηκε στις 17-6-2015 στον προσφεύγοντα.
- Με την υπ' αριθμ...../11-6-2015 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ** , και δεδομένου ότι κρίθηκαν επαρκή τα βιβλία για τη διαχειριστική περίοδο **1-1-2002 έως 31-12-2002** , ο έλεγχος δέχεται τα ακαθάριστα έσοδα που προέκυψαν από τον αρχικό έλεγχο αλλά δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση ο ΦΠΑ των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ειδικότερα με την ως άνω πράξη επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα ποσό φόρου για καταβολή 1.868,38€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 2.242,06€. Με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκε συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 4.110,44€. Η ανωτέρω πράξη επιδόθηκε στις 17-6-2015 στον προσφεύγοντα.
- Με την υπ' αριθμ...../11-6-2015 **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου** (άρθρου 6 παρ.1 Ν 2523/1997) επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικής αξίας 1.133,43€ για τη διαχειριστική περίοδο **1-1-2002 έως 31-12-2002**. Το ανωτέρω πρόστιμο επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα ως λήπτη τριών εικονικών φορολογικών στοιχείων για την ως άνω διαχειριστική περίοδο και προσδιορίστηκε στο τριπλάσιο της αξίας του ΦΠΑ που εξέπεσε παράνομα και προβλέπεται από τις διατάξεις της

παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν 2523/97. Η ανωτέρω πράξη επιδόθηκε στις 17-6-2015.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του , ισχυρίζεται ότι:

- 1) Επλήθε παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση συμπληρωματικών πράξεων προσδιορισμού φόρων και προστίμων.
- 2) Τα φορολογικά στοιχεία δεν είναι εικονικά και οι συναλλαγές είναι πραγματικές.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση συμπληρωματικών πράξεων προσδιορισμού φόρων και προστίμων. Ισχυρίζεται ότι όλες οι διατάξεις με τις οποίες παρατάθηκε διαδοχικά το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου , αφορούν και καταλαμβάνουν μόνο την πάγια πενταετή παραγραφή και άρα τις ανέλεγκτες υποθέσεις και όχι την εξαιρετική δεκαετή παραγραφή για τις ελεγμένες (είτε με τακτικό έλεγχο είτε με περαίωση που εξομοιώνεται με τακτικό έλεγχο) υποθέσεις (παρ. 4 άρθρο 84 του Ν 2238/1994).

Επειδή , στην παράγραφο 1 του άρθρου 84 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι: *“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 , στην παράγραφο 4 του άρθρου 84 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 ενάσκηση 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 , στην παράγραφο 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).....”

Επειδή , στην παράγραφο 3 του άρθρου 49 του Ν 2859/2000 ορίζεται ότι: *“Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο*

φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή."

Επειδή , στην παράγραφο 1 του άρθρου 57 του Ν 2859/2000 ορίζεται ότι: " Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης.....".

Επειδή , στην παράγραφο 2 του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι: " Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

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

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

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49".

Επειδή , στην παράγραφο 5 του άρθρου 9 του Ν 2523/1997 ορίζεται ότι: " Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης 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 , στην παράγραφο 5 του άρθρου 37 του Ν 4141/2013 ορίζεται ότι: " Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις."

Επειδή , στο άρθρο 22 του Ν 4203/2013 ορίζεται ότι: " 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. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής.....

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 παράγραφο 1 του άρθρου 13 της ΠΟΛ 1144/1998 ορίζεται ότι: “1. Οι διατάξεις των παρ. 2 και 4 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994 και των παρ. 2 και 3 του άρθρου 39 του Ν.1642/1986 εφαρμόζονται ανάλογα και για τις υποθέσεις που ελέγχονται και περαιώνονται, κατά περίπτωση, με βάση τις διατάξεις της παρούσας απόφασης”.

Επειδή , εν προκειμένω ο προσφεύγων περαίωσε τη χρήση 2002 με βάση την ΠΟΛ 1144/1998.

Επειδή , από έλεγχο που διενήργησε το ΠΕΚ για την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:..... διαπίστωσε ότι όσα φορολογικά στοιχεία έχει εκδώσει η ως άνω επιχείρηση είναι εικονικά γιατί όλες οι αγορές της προερχόντουσαν από επιχειρήσεις οι οποίες ήταν ανύπαρκτες.

Επειδή , κατόπιν των νέων αυτών στοιχείων που προέκυψαν από τον διενεργηθέντα έλεγχο του ΠΕΚ , εκδόθηκε η υπ’αριθμ...../2011 εντολή τακτικού ελέγχου από το ΠΕΚ

Επειδή , η προαναφερθείσα εντολή ελέγχου έχει εκδοθεί σε χρόνο προγενέστερο της 31-12-2013 , όπου και συμπληρωνόταν ο χρόνος παραγραφής της υπό έλεγχο χρήσης. Σε συνέχεια της υπ’αριθμ...../2011 εντολής τακτικού ελέγχου εκδόθηκε η υπ’αριθμ...../23-12-2014 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου για τις διαχειριστικές περιόδους 01-01-2001 έως 31-12-2006 και η υπ’αριθμ...../3-3-2015 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου για επανέλεγχο των χρήσεων 2001 και 2002 λόγω ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων (άρθρο 68 παρ.2 Ν 2238/1994). Επιπρόσθετα απεστάλη στον προσφεύγοντα η υπ’αριθμ...../24-12-2014 γνωστοποίηση επιλογής για τακτικό φορολογικό έλεγχο και η υπ’αριθμ...../8-1-2015 κοινοποίηση εντολής ελέγχου για τη διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου , καθόσον επιλέχθηκε για έλεγχο , σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν 4174/2013 ΚΦΔ.

Επειδή , ορίζεται ρητά στην 1144/1998 ότι οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν 2238/1994 εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί και περαιωθεί με βάση τις διατάξεις της εν λόγω απόφασης.

Επειδή , σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις ,η προθεσμία για την κοινοποίηση συμπληρωματικών πράξεων , φύλλων ελέγχου ή προστίμων για τη χρήση 2002 είναι δεκαετής και έληγε στις 31-12-2013. Δεδομένου της έκδοσης της υπ’αριθμ...../2011 εντολής ελέγχου , σε χρόνο προγενέστερο της 31-12-2013 , η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου παρατάθηκε για δυο ακόμη χρόνια δηλαδή μέχρι 31-12-2015.

Συνεπώς , το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει τις προσβαλλόμενες πράξεις δεν είχε παραγραφεί στις 17-6-2015 , ημερομηνία κατά την οποία αυτές επιδόθηκαν στον ελεγχόμενο και άρα ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα για παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή , ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται ότι υπάρχει ανεπαρκής απόδειξη των ισχυρισμών της φορολογούσας αρχής και έλλειψη νόμιμης

αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμων, ισχυρισμός που πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος και ανυποστήρικτος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

Στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣτΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 , Δι.Δικ. 1995, 1027 Διοικ.Εφ. Θεσ/νίκης 41/2002).

Επίσης, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Ειδικότερα , ο έλεγχος βασίστηκε στο γεγονός ότι η εικονικότητα των συναλλαγών αποδεικνύεται από τον έλεγχο που πραγματοποίησε το ΠΕΚ στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:..... για τα οικονομικά έτη 2003 έως 2007 και σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου προκύπτει πως η επιχείρηση «.....» εξέδωσε **Εικονικά** φορολογικά στοιχεία , μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων.

Περαιτέρω ως προς τα βήματα ελέγχου που ακολουθήθηκαν προκειμένου να διαπιστωθεί η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων αυτά αναφέρονται αναλυτικά στο Κεφάλαιο 5 (ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ-ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ), της από 08-06-2015 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. που συνέταξε η Δ.Ο.Υ. ... ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για τον προσφεύγοντα, που στηρίχθηκε στην από 11-05-2011 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης για την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:.....

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 για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται 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 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.»

Επειδή, η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως από την από 08-06-2015 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. που συντάξε η Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης για τον προσφεύγοντα καθώς από τον έλεγχο που διενήργησε το ΠΕΚ στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:..... διαπίστωσε ότι όσα φορολογικά στοιχεία έχει εκδώσει η ανωτέρω επιχείρηση είναι εικονικά γιατί όλες οι αγορές της προερχόντουσαν από επιχειρήσεις οι οποίες ήταν ανύπαρκτες. Συγκεκριμένα, σύμφωνα πάντα με την έκθεση ελέγχου του ΠΕΚ, από τις επιχειρήσεις αυτές δεν πουλιόντουσαν εμπορεύματα αλλά εκδίδονταν μόνο φορολογικά στοιχεία με σκοπό αφ' ενός μεν την ιδιοποίηση όλου ή μέρους του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα τιμολόγια αφ' ετέρου δε με σκοπό οι λήπτριες επιχειρήσεις να εμφανίζουν στα φορολογικά τους βιβλία αυξημένες δαπάνες με παράλληλη έκπτωση του ποσού του ΦΠΑ των εικονικών αυτών στοιχείων από τον ΦΠΑ που έπρεπε να αποδώσουν στο Δημόσιο.

Συνεπώς οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:.....» προς τον προσφεύγοντα, καταγράφονται αναλυτικά και με πληρότητα στην από 08-06-2015 συνταχθείσα για τον προσφεύγοντα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, από

την οποία τεκμαίρεται η αξιοποίηση των εικονικών τιμολογίων προς όφελος του λήπτη ο οποίος μόνο καλόπιστα δεν ενήργησε καθ' όλη την διάρκεια των συναλλαγών του με την ως άνω Επίσης οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου όπως αυτά καταγράφονται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου με την οποία στοιχειοθετείται η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων.

Στην προκείμενη περίπτωση, ο έλεγχος δεν προέβη σε αυθαίρετο συμπέρασμα, αλλά η διοίκηση έπραξε υπαγόμενη στην αρχή της νομιμότητας που συνδέεται άρρηκτα με την αρχή του κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ.1 Σ) η οποία επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων σε βάρος φορολογούμενου, όταν από τον διενεργούμενο έλεγχο διαγιγνώσκονται αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν τη φορολογική παράβαση, με την προϋπόθεση της υπαγωγής της διοικητικής δράσης στους κανόνες δικαίου και τις επιταγές του νόμου.

Επειδή, ο έλεγχος μετέβη στην έδρα της επιχείρησης του προσφεύγοντα στον 8^ο όροφο οικοδομής επί της οδού Θεσσαλονίκη όπου διαπίστωσε ότι δε λειτουργεί εκεί η επιχείρηση. Από πληροφορίες που έλαβε ο έλεγχος από επαγγελματίες που δραστηριοποιούνται σε άλλο όροφο της ίδιας οικοδομής, διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων έχει περίπου τρία χρόνια που έκλεισε την επιχείρηση και έφυγε από την οικοδομή.

Επειδή, ο έλεγχος αναζήτησε τον προσφεύγοντα στην δηλωθείσα στο σύστημα TAXIS διεύθυνση κατοικίας του επί της οδού , όπου όμως ήταν άγνωστος.

Επειδή, ο προσφεύγων (αφού ενημερώθηκε από τη σύζυγό του την οποία ενημέρωσε ο έλεγχος ότι αναζητά τον σύζυγό της) προσήλθε στα γραφεία της υπηρεσίας (ΔΟΥ ... Θεσσαλονίκης) και παρέλαβε στις 9-3-2015 την υπ' αριθμ...../2-3-2015 πρόσκληση για προσκόμιση, εντός πέντε ημερών, των βιβλίων και στοιχείων της ατομικής του επιχείρησης.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπ' αριθμ...../12-3-2015 αίτησή του ζήτησε να του δοθεί προθεσμία έως τις 30-3-2015 εντός της οποίας όμως δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων κατά τη χρήση 2002 ζήτησε και έλαβε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:..... συνολικής αξίας 2.098,92€ πλέον ΦΠΑ για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Επειδή στο άρθρο 5 § 1 εδάφιο 1^ο του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι **όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α')** τιμωρείται με **πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.**

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 § 10 περ. β' του ν. 2523/97, όπως ίσχυε κατά τα εξεταζόμενα χρόνια, η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, θεωρείται **ιδιάζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880,00) ευρώ. Σε αντίθετα περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9.** Βάσει των ανωτέρω, έχει υπολογιστεί ορθώς το ύψος του προστίμου στην υπ. αριθμ. /08-06-2015 Οριστική Πράξη

Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. που εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, για τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 02-06-2015 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν. 2523/97 της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 Ν. 2523/97) κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 14-7-2015 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του κατά της με αριθμό/8-6-2015 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 1-1-2002 έως 31-12-2002 , .../8-06-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 ,...../11-06-2015 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 2002 και/11-6-2015 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 2002.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική Περίοδος 1-1-2002 έως 31-12-2002

- **Ως προς το πρόστιμο του ΚΒΣ**

	Σε ευρώ
Ύψος Προστίμου	4.977,84€

- **Ως προς τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος**

	Σε ευρώ
Διαφορά φόρου	629,68€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)	755,62€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.385,30€

- **Ως προς τον προσδιορισμό του ΦΠΑ**

	Σε ευρώ
Χρεωστικό υπόλοιπο	1.868,38€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)	2.242,06€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.110,44€

- **Ως προς το πρόστιμο ΦΠΑ του άρθρου 6 Ν. 2523/97**

	Σε ευρώ
Ύψος Προστίμου	1.133,43€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ,
ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ ΜΑΥΡΙΔΟΥ

**Η υπάλληλος του γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

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).