



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 5/11/2018

Αριθμός απόφασης: 1781

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 5/7/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ., Τ.Κ., κατά της με αρ./...../6-6-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2007 και της με αρ./...../6-6-2018 Πράξης Επιβολής

Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις επιβολής προστίμου των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 1/8/2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 5/7/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/...../6-6-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο αξίας **7.200,00 €**, λόγω λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της επιχείρησης «.....- ΑΦΜ», καθαρής αξίας 18.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 3.420,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 5, 18§1, 2, 9 και 30§4, 7 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ.186/92) σε συνδυασμό με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015.
2. Με την με αριθμό/...../6-6-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο αξίας **166.000,00 €**, διότι :
 - α) Έλαβε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «.....- ΑΦΜ», καθαρής αξίας 165.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 31.350,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 5, 18§1, 2, 9 και 30§4, 7 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ.186/92) σε συνδυασμό με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015. Ποσό καταλογισμού $165.000,00 \times 40\% = 66.000,00 \text{ €}$.
 - β) Εξέδωσε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, καθαρής αξίας 250.000,00 € άνευ ΦΠΑ, προς την εταιρία «.....- ΑΦΜ». Ποσό καταλογισμού : $250.000,00 \times 40\% = 100.000,00 \text{ €}$.

Δυνάμει της με αρ./25-8-2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων, ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων των χρήσεων 2007 και 2008 στην επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./6-4-2017 έγγραφο με συνημμένη σε αυτό την υπ' αριθμ. .../2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «.....- ΑΦΜ », με διακριτικό τίτλο «.....», εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και προς την επιχείρηση του προσφεύγοντος. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. προέκυψε ότι ο προσφεύγων στη χρήση 2007 έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησής του δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 18.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 3.420,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....- ΑΦΜ » και στη χρήση 2008, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησής του δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 165.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 31.350,00 €, εκδόσεως της ίδιας ως άνω επιχείρησης. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ., λαμβάνοντας υπόψη τόσο τα πορίσματα του διενεργηθέντος ελέγχου στην εκδότρια επιχείρηση, όσο και τα πορίσματα του ελέγχου που διενεργήθηκε στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, σχετικά με τα ληφθέντα από την προσφεύγουσα φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της «.....- ΑΦΜ », τα οποία χαρακτηρίστηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, καταλόγισε το προσβαλλόμενο πρόστιμο. Επίσης, σύμφωνα με τον ανωτέρω διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εξέδωσε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, καθαρής αξίας 250.000,00 € άνευ ΦΠΑ, προς την εταιρία «.....- ΑΦΜ », για την πώληση ενός μηχανήματος, το οποίο είχε προηγουμένως αγοράσει από την εταιρία «.....- ΑΦΜ ». Για τις ανωτέρω διαπιστωθείσες παραβάσεις εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή προστίμων. Τα συμπληρωματικά στοιχεία που επικαλείται ο έλεγχος για τη θεμελίωση της εικονικότητας των συναλλαγών του, ήταν γνωστά στη φορολογική διοίκηση, ήδη από το έτος 2012, δίχως όμως να ενεργήσει ως όφειλε.
- Αναπόδεικτος από τη φορολογική αρχή ο ισχυρισμός περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «*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 στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β΄ της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται: «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.

4. 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.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«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. 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 στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «5. 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 η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία (1623/2016).

Επειδή, στο άρθρο 13 της ΠΟΛ 1052/2007 διευκρινίζονται τα εξής : «6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται η περίπτωση β΄ της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής. Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία. Η έναρξη ισχύος της ανωτέρω διάταξης ορίζεται, σύμφωνα με την περίπτωση ιγ΄ του άρθρου 39 του νόμου αυτού, από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.»

Επειδή με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, ότι : «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο

οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου **συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78** (ΣΤΕ ΟΛ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/2008, 10 του ν. 3790/2009 και 82 του ν. 3842/2010 είναι αντισυνταγματικές καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, με την απόφαση 2932/2017 του ΣΤΕ ορίζεται ότι :«...τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣΤΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣΤΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.»

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟλΣτΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, ήτοι του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρίνόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε (ορισμένες από αυτές) τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

Επειδή περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ. υποθέσεις.

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., 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 Οικονομικό 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 εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά

την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

Επειδή συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμει κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή, στην ΠΟΛ 1194/2017 του Διοικητή της ΑΑΔΕ «Παροχή διευκρινίσεων για την αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων μέσω επεξεργασίας τραπεζικών λογαριασμών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων» διευκρινίζονται τα εξής :

«Με αφορμή ερωτήματα σχετικά με το παραπάνω θέμα, παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις:

1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ ([ΣτΕ 2934/2017](#) και [2935/2017](#)) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της [παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994](#) (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

2. Επιπλέον, με τις παραπάνω αποφάσεις του ΣτΕ κρίθηκε ότι, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος είναι και η εξέταση του υπολοίπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή. Συνεπώς, στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του

φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της, κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της [παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994](#) (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣΤΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016)».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 5/6/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ., εκδόθηκε η από/29-12-2011 εντολή προσωρινού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως αρμόδια φορολογική αρχή για την επιστροφή Φ.Π.Α.. Στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου, η Δ.Ο.Υ., κατόπιν της με αρ. πρωτ./28-5-2012 πρόσκλησής της, έλαβε από τον προσφεύγοντα τα πρωτότυπα επίδικα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «.....» και τα διαβίβασε με το υπ' αριθμ. πρωτ./28-5-2012 έγγραφό της στη Δ.Ο.Υ. προς έλεγχο εξακρίβωσης γνησιότητας και νόμιμης έκδοσής τους. Παράλληλα, πραγματοποιήθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. διάφορες ελεγκτικές ενέργειες προκειμένου να εξακριβωθεί εάν η συναλλαγή που αναφέρεται στο εκδοθέν από την επιχείρηση του προσφεύγοντος με αρ. 49/29-12-2008 Τ-ΔΑ αξίας 250.000,00€ προς την εταιρία «.....- ΑΦΜ » είναι πραγματική. Από τον έλεγχο προέκυψε ότι το ανωτέρω Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής που εξέδωσε ο προσφεύγων για την πώληση μηχανήματος προς την εταιρία «.....- ΑΦΜ » είναι εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Στη συνέχεια, ο παρών έλεγχος της Δ.Ο.Υ.λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που προέκυψαν από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. και από την υπ' αριθμ. .../2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., η οποία αφορά στην επιχείρηση «.....- ΑΦΜ », έκρινε τα ληφθέντα από τον προσφεύγοντα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «.....» εικονικά, καθώς και ότι το εκδοθέν από τον προσφεύγοντα φορολογικό στοιχείο προς την εταιρία «.....- ΑΦΜ » είναι εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις Κ.Β.Σ. εκδόθηκαν μετά την περιέλευση στη διάθεση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της υπ' αριθμ. .../2017 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., η οποία **αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο**, ικανό να δικαιολογήσει την επιμήκυνση της κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. πενταετούς προθεσμίας παραγραφής στη

δεκαετία, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περ. β', σε συνδυασμό προς το άρθρο 68 παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Ε. και ακολούθως νομιμοποιείται η αρμόδια Δ.Ο.Υ. του λήπτη να εκδώσει συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής, εφόσον μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως, καθώς η αρμόδια φορολογική αρχή του εκδότη των στοιχείων ολοκληρώνοντας τον έλεγχο, διαπίστωσε κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, με τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, την παράβαση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για τις χρήσεις 2007 και 2008 δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων που αφορούν στη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «.....», καθώς τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εντός του 2017, ήτοι πέραν της πενταετίας από το τέλος του έτους υποβολής της φορολογικής δήλωσης εισοδήματος των οικείων οικονομικών ετών και μετά την περαίωσή τους, ήτοι μετά την αποδοχή και εξόφληση του με αρ./2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν.3888/2010, επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων.

Αντίθετα, το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση πράξης επιβολής προστίμου για την παράβαση από τον προσφεύγοντα της έκδοσης εικονικού φορολογικού στοιχείου προς την εταιρία «.....- ΑΦΜ » έχει παραγραφεί, διότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την διάπραξη της παράβασης προέκυψαν κατόπιν ενεργειών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. (αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τον προσφεύγοντα), όπου για τη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας του εκδοθέντος στοιχείου ζήτησε πληροφορίες τόσο από το Σ.Δ.Ο.Ε. όσο και από πιστωτικό ίδρυμα, ήδη από το έτος 2012, και έλαβε σχετικά απαντητικά έγγραφα (το με αρ.πρωτ. εισερχ./20-6-2012 έγγραφο της Τράπεζας, τα με αρ. πρωτ. ΕΜΠ..../18-10-2012 και ΕΜΠ.../31-1-2013 έγγραφα του Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΕ). Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. δεν μπορούν να εκληφθούν ως νέο στοιχείο και ως αποτέλεσμα αυτού να καταλογισθεί ποσό προστίμου Κ.Β.Σ. για την αιτία αυτή.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, ως προς την προσβαλλόμενη πράξη με αρ./...../6-6-2018 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., γίνεται μερικώς αποδεκτή, κατά το μέρος που αφορά την παράβαση της έκδοσης εικονικού φορολογικού στοιχείου, λόγω ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή προστίμου έχει παραγραφεί, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προσβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς τη παράβαση αυτή.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη απόδειξης της εικονικότητας των επίδικων στοιχείων.

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: *«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 φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός 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, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 *«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσον 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 σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του 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 επιτηδεύματός 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 506/2012, 3081/2015).

Επειδή, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. 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 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 φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην από 5/4/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της ίδιας Δ.Ο.Υ., η οποία συντάχθηκε για την εκδότρια «.....», κρίνει τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά, στηριζόμενη στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότρια των στοιχείων:

1. Από τις εκθέσεις ελέγχου που διαβιβάστηκαν στην, από το Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλες υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε. (Δ.Ο.Υ.), προκύπτει ότι το μεγαλύτερο μέρος των αγορών της εκδότριας «.....», στις χρήσεις 2003 έως και 2011, κρίθηκαν εικονικές στο σύνολο τους. Συνεπώς, η εκδότρια δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει μηχανολογικές – μηχανουργικές εργασίες, εργασίες που συνάδουν με τη δραστηριότητα της επιχείρησης, η οποία είναι η επισκευή – διασκευή οχημάτων. Κάθε άλλη δραστηριότητα που προκύπτει από τα λοιπά εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία και δεν είναι συμβατή με τη δραστηριότητα της εκδότριας εταιρίας (κατασκευή τεχνικών έργων), δεν θα ήταν δυνατό να πραγματοποιηθεί, διότι οι εργασίες αυτές δεν είναι συναφείς προς τη δραστηριότητα της επιχείρησης, δεν διέθετε τον κατάλληλο πάγιο εξοπλισμό, ειδικευμένο προσωπικό και δεν πραγματοποίησε αγορές ανάλογων υλικών.

2. Η υλικοτεχνική υποδομή της επιχείρησης «.....» για την παροχή των παρεχόμενων υπηρεσιών ήταν ανύπαρκτη.

3. Ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της «.....» δήλωσαν εκούσια στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. ότι έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την εκδότρια επιχείρηση και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών, του άρθρου 12 του ν. 3888/2010.

4. Από τους ελέγχους του Σ.Δ.Ο.Ε., σε πλείστες περιπτώσεις οι πληρωμές δεν ανταποκρίνονταν στην πραγματικότητα, αφού κατέθετε η ίδια η «.....» ποσά για λογαριασμό των ληπτών και στη

συνέχεια επέστρεφαν στην ίδια την Α.Ε. Οι τραπεζικές κινήσεις σκοπό είχαν να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές (ανακύκλωση χρημάτων). Η ανακύκλωση χρημάτων γινόταν και προς όφελος του κάθε λήπτη με σκοπό την απόκρυψη της εικονικότητας. Επίσης οι εξοφλήσεις που αφορούσαν μεγάλα χρηματικά ποσά γίνονταν πάντα με μετρητά χωρίς την οριζόμενη διαδικασία που προβλέπεται από το άρθρο 18 του Π.Δ. 186/92.

5. Σε πολλές περιπτώσεις η «.....» εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία λίγο μικρότερη των 15.000,00 €, τα οποία εξοφλούνταν επίσης με μετρητά, πρακτική που συνηθίζεται στις εικονικές συναλλαγές, ειδικά μετά την 1.5.2002 που ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 18 παρ.2 του Κ.Β.Σ., όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 18 παρ.2 του Ν.[2992/2002](#) (υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή)

6. Προκειμένου η εκδότρια Α.Ε. να παρουσιάσει αφενός μεν μια ορθή φορολογική εικόνα (αναλογία αγορών – δαπανών –εσόδων) και αφετέρου να μπορέσει να ισχυριστεί, σε ενδεχόμενο φορολογικό έλεγχο, ότι διέθετε το απαραίτητο προσωπικό για την πραγματοποίηση του συνολικού όγκου εργασίας, προέβη σε εικονική απασχόληση προσωπικού.

7. Στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών παρουσιάζει ανύπαρκτες δαπάνες, χωρίς παραστατικά, όπως αποδεικνύονται από τις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχων Κ.Β.Σ., διαφορετικών ελεγκτών και Υπηρεσιών (Σ.Δ.Ο.Ε., Δ.Ο.Υ. όλης της επικράτειας).

8. Η εικονικότητα των συναλλαγών αποδεικνύεται και απορρέει με σαφήνεια από τα εκτεθέντα στο κεφάλαιο «διαπιστώσεις ελέγχου» της από 1/6/2018 συνταχθείσας Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) της Δ.Ο.Υ., καθότι η εξόφληση των τιμολογίων εκδόσεως της «.....» έγινε με μετρητά χωρίς την έκδοση αποδείξεων είσπραξης και με επιταγές που καλύφθηκαν από ανακύκλωση του ίδιου χρηματικού ποσού, ενώ ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν εργασίες στο μισθωμένο χώρο που έδρευε, με υλικά που προμηθεύτηκε από την «.....». Τα εμπορεύματα που αγοράστηκαν με τα επίμαχα παραστατικά δεν μεταπωλήθηκαν αλλά αυτοπαραδόθηκαν λογιστικά κατά την διακοπή της επιχείρησής του προσφεύγοντα.

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού τόσο η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., τα πορίσματα της οποίας υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ., όσο και η από 5/6/2018 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στη διαπίστωση της εικονικότητας των επίδικων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 5/6/2018 έκθεση

ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 5/7/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, ως ακολούθως :

α) την απόρριψη αυτής και την **επικύρωση** της με αρ./...../6-6-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

β) την μερική αποδοχή αυτής και την **τροποποίηση** της με αρ./...../6-6-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. λόγω παραγραφής, κατά το μέρος που αφορά στην έκδοση εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007

Λήψη δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της επιχείρησης «.....- ΑΦΜ », καθαρής αξίας 18.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 3.420,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 5, 18§1, 2, 9 και 30§4, 7 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ.186/92) σε συνδυασμό με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015.

Ποσό προστίμου : 18.000,00 X 40% = 7.200,00

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008

Λήψη δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....- ΑΦΜ », καθαρής αξίας 165.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 31.350,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 5, 18§1, 2, 9 και 30§4, 7 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ.186/92) σε συνδυασμό με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015.

Ποσό καταλογισμού 165.000,00 Χ 40% = 66.000,00 €.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.