



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 31/12/2018

Αριθμός απόφασης: 2033

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 με ημερομηνία κατάθεσης 10/9/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, Τ.Κ., κατά της με αρ./6-7-2018 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 14/9/2018 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 10/9/2018 και 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/6-7-2018 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **6.543,20 €**, λόγω λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης της επιχείρησης «.....- ΑΦΜ», συνολικής καθαρής αξίας 16.358,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 7, 11, 12, 18 και 30 του π.δ. 186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 και 9 του Ν.2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3β' του Ν.4337/2015.

Στις 27-12-2010 κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση από την Δ.Ο.Υ. Αιγινίου (η οποία συγχωνεύτηκε στην Δ.Ο.Υ. Κατερίνης) η υπ'αριθμ .../14-12-2010 Απόφαση Επιβολής Προστίμου, η οποία εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αιγινίου λαμβάνοντας υπόψη το υπ'αριθμ πρωτ./8-11-2010 Δελτίο Πληροφοριών, καθώς και την από 14-10-2010 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Περιφερειακής Δ/σης, σύμφωνα με την οποία τα στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση «.....- ΑΦΜ», είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή και ορισμένα εξ αυτών πλαστά. Μεταξύ των επιχειρήσεων που συναλλάχθηκε η εν λόγω επιχείρηση, είναι και η προσφεύγουσα επιχείρηση. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Αιγινίου διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε από την εκδότρια επιχείρηση «.....- ΑΦΜ», και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησής του δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τιμ.Πώλησης ../20-6-2005 και ../7-6-2005), συνολικής καθαρής αξίας 16.358,00 €, με συνέπεια τον καταλογισμό του προστίμου με την έκδοση της .../14-12-2010 απόφασης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Ο προσφεύγων άσκησε προσφυγή εντός της νόμιμης προθεσμίας στα αρμόδια δικαστήρια και εκδόθηκε η υπ'αριθμ./2017 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσ/νίκης (Τμήμα Ζ'), σύμφωνα με την οποία έγινε δεκτή η προσφυγή του προσφεύγοντος, διότι δεν κλήθηκε από την Δ.Ο.Υ. να εκφράσει τις απόψεις του πριν από την έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος και η παράλειψη αυτή συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου, συνεπώς βάσει της απόφασης ακυρώνεται η ../14-12-2010 απόφαση επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αιγινίου και αναπέμπεται η υπόθεση στην ανωτέρω Δ.Ο.Υ. προκειμένου αυτή να ενεργήσει τα νόμιμα.

Στη συνέχεια η Δ.Ο.Υ. Κατερίνης αρμοδίως, συμμορφούμενη προς την ως άνω δικαστική απόφαση, προχώρησε σε διαγραφή της ανωτέρω πράξης και επανέλεγχο της χρήσης 2005 με αποτέλεσμα την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επίδοση της προσβαλλόμενης πράξης έχει υποπέσει σε παραγραφή μετά την εξόφληση του σημειώματος περαίωσης του Ν.3888/2010, καθώς δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία.
- Αντιρρήσεις ως προς τη διαδικασία. Η φορολογική αρχή κατά παράβαση των διατάξεων των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 78 του Συντάγματος εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 και 4 του Ν.2238/94 και των άρθρων 25§5 και 72§6 του Ν.4174/2013.
- Η πράξη είναι αναιτιολόγητη και αναπόδεικτη. Επικαλείται καλή πίστη.

Ως προς την ένσταση παραγραφής και τις αντιρρήσεις του προσφεύγοντος ως προς τη διαδικασία.

Επειδή, στο άρθρο 95 παρ. 5 του Συντάγματος ορίζεται: «*Η διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις. Η παράβαση της υποχρέωσης αυτής γεννά ευθύνη για κάθε αρμόδιο όργανο, όπως ο νόμος ορίζει*».

Επειδή στο Ν.2717/1999 Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας ορίζεται :

«Άρθρο 196 Ισχύς έναντι όλων

*Οι αποφάσεις, με τις οποίες απαγγέλεται η ακύρωση ή η τροποποίηση εκτέλεσης ατομικής διοικητικής πράξης ή η ακύρωση παράλειψης οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας, ισχύουν έναντι όλων.
[...]*

Άρθρο 198 Υποχρέωση συμμόρφωσης

1. Οι διοικητικές αρχές οφείλουν, με θετικές ενέργειες ή με αποχή από κάθε αντίθετη ενέργεια, να συμμορφώνονται προς το περιεχόμενο των αποφάσεων, οι οποίες εκδίδονται για διαφορές που άγονται προς επίλυση με άσκηση προσφυγής. 2. Η παράλειψη διοικητικής αρχής προς συμμόρφωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, έχει ως συνέπεια, για τον παραβάτη, εκτός από την κατ' άρθρο 259 του Ποινικού Κώδικα ποινική του δίωξη, και την προσωπική του ευθύνη προς αποζημίωση».

Επειδή, στο άρθρο 1 του Ν. 3068/2002 ορίζεται : «*Το Δημόσιο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου έχουν υποχρέωση να συμμορφώνονται χωρίς καθυστέρηση προς τις δικαστικές αποφάσεις και να προβαίνουν σε όλες τις ενέργειες που επιβάλλονται για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής και για την εκτέλεση των αποφάσεων. Δικαστικές αποφάσεις κατά την έννοια του προηγούμενου εδαφίου είναι όλες οι αποφάσεις των διοικητικών, πολιτικών, ποινικών και ειδικών δικαστηρίων που παράγουν υποχρέωση συμμόρφωσης ή είναι εκτελεστές κατά τις οικείες δικονομικές διατάξεις και τους όρους που κάθε απόφαση τάσσει.*».

Επειδή, στο άρθρο 72 Μεταβατικές διατάξεις του Ν.4174/2013 ορίζεται : «7. Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης».

Επειδή περαιτέρω, 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, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή στην παρ. 6 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, ορίζεται: «Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της Παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης».

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 5014/1995 του ΣτΕ «Όταν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη λήξη του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δύναται να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της απόφασης. Εξάλλου η διάταξη του άρθρου 119 &1 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (Π.Δ. 331/1985 Α. 116), σε περίπτωση ακυρώσεως για τυπικούς λόγους φύλλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, παρέχει στη φορολογική αρχή τη δυνατότητα, παραλλήλως προς την άσκηση ενδίκου μέσου κατά της αποφάσεως αυτής, να εκδώσει νέο φύλλο ελέγχου, συμμορφουμένη

προς την ακυρωτική απόφαση και προλαμβάνοντας έτσι την συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής του σχετικού δικαιώματός της κατά την διάρκεια της επιδικίας (πρβλ. Σ.τ.Ε. 4381/1990, 4327/1983 κ.ά.).».

Επειδή στην ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/3-11-2015 της ΓΓΔΕ διευκρινίζεται ότι :

«Β. Λοιπά θέματα

1. Είναι γνωστό ότι η προθεσμία για την επανέκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης που ακυρώθηκε, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου οριζόταν ρητά στην παρ. 6 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 (ισχύς για φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως 31-12-2013). Σημειώνεται ότι με την οριζόμενη στην παρ. 6 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 προθεσμία ως προς το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου, μετά την ακύρωση, για τυπικούς λόγους, του αρχικού φύλλου ελέγχου, το σχετικό ζήτημα ρυθμίζεται ειδικά και εξαντλητικά, διασφαλιζομένων απολύτως των συμφερόντων του Δημοσίου (σχετ. ΣΤΕ 5014/1995, ΔΠΡ ΡΟΔ 259/2010).

Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν.4174/2013 (1-1-2014) ο χρόνος παραγραφής για την έκδοση από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013

Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, **το ταχύτερο δυνατόν**, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ2014/25-2-2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ενδίκου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή, με τις ανωτέρω παρατεθείσες διατάξεις, οι οποίες ρυθμίζουν ειδικά και εξαντλητικά το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου ή πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων, χωρίς να υπάρχει έδαφος ανάλογης εφαρμογής, επί του ζητήματος αυτού, διατάξεων άλλων νομοθετημάτων σχετικά με τη διακοπή ή αναστολή της παραγραφής εν επιδικία (πρβλ. ΣτΕ 5014/1995), προβλέπεται καταρχήν η πενταετία ή δεκαετία ως χρόνος παραγραφής του δικαιώματος αυτού, παρέχεται, όμως, κατ' εξαίρεση στη φορολογική αρχή η δυνατότητα, σε περίπτωση ακύρωσης της αρχικής καταλογιστικής πράξης για τυπικούς λόγους, με δικαστική απόφαση που κοινοποιείται σε αυτήν, ακόμη και μετά τον πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας, να εκδώσει νέο φύλλο ελέγχου ή πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων, όχι όμως και μετά την πάροδο ενός (1) έτους από την κοινοποίηση της ακυρωτικής απόφασης.

Επειδή, στη υπό κρίση περίπτωση, η υπ' αριθμ./2017 απόφαση του Τμήματος Ζ' του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης – Μεταβατική έδρα Κατερίνης κρίνουμε την με αριθμό κατάθεσης/24-2-2011 προσφυγή του προσφεύγοντος κατά της με αριθμ. ../14-12-2010 πράξης επιβολής προστίμου χρήσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιγινίου (αρμόδιας Δ.Ο.Υ. κατά την κρινόμενη περίοδο), δέχθηκε αυτήν και ακύρωσε την πράξη λόγω νομικής πλημμέλειας, ενόψει του ότι ο προσφεύγων δεν κλήθηκε να εκφράσει τις απόψεις του πριν την έκδοση της πράξης, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος και, επομένως, μη νομίμως εκδόθηκε σε βάρος του η προαναφερόμενη πράξη προστίμου, αναπέμποντας την υπόθεση στην διοίκηση προκειμένου να κληθεί ο προσφεύγων προς ακρόαση προς αποκατάσταση της βλάβης που υπέστη.

Η Δ.Ο.Υ. Κατερίνης αρμοδίως, συμμορφούμενη προς την ως άνω δικαστική απόφαση, προχώρησε ορθώς σε διαγραφή της επίδικης πράξης και επανέλεγκο της χρήσης 2005 με αποτέλεσμα την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, απαλλαγμένης πλέον από την τυπική πλημμέλεια που διαπιστώθηκε από το δικαστήριο.

Επιπλέον και όλως επικουρικώς, σχετικά με τον ισχυρισμό ότι η ελεγχόμενη χρήση περαιώθηκε με το Ν.3888/2010 και ως εκ τούτου παραγράφηκε το δικαίωμα του Δημοσίου για τη έκδοση πράξης, καθώς δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία, αναφέρουμε τα εξής :

Επειδή στο άρθρο 9 του Ν.3259/2004 όπως τροποποιήθηκε με το Ν.3697/2008 ορίζεται :

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

Επειδή στο άρθρο 12 του Ν. 3888/2010 ορίζεται : «6. Επιτηδευματίας, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, που έχει λάβει μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία ή έχει εκδώσει τέτοια στοιχεία, κατά το [άρθρο 19 του Ν. 2523/1997](#) (ΦΕΚ 179 Α'), με εξαίρεση τους εκδότες πλαστών φορολογικών στοιχείων, και δεν έχει εκδοθεί απόφαση επιβολής προστίμου ούτε βρίσκεται σε διαδικασία ελέγχου μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, μπορεί να υποβάλλει στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος Δ.Ο.Υ., ειδικό σημείωμα δήλωσης των τιμολογίων ή εν γένει των φορολογικών αυτών στοιχείων και να δηλώσει τον αριθμό, την ημερομηνία έκδοσης και την αξία καθενός από αυτά, καθώς και τη συνολική αξία. Επί της συνολικής αξίας, προ Φ.Π.Α., υπολογίζεται φόρος εισοδήματος

ίσος με το πενήντα πέντε τοις εκατό (55%) αν πρόκειται για Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. και σαράντα τοις εκατό (40%) σε κάθε άλλη περίπτωση. Το ειδικό σημείωμα υποβάλλεται μέχρι την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13. Με την υποβολή του καταβάλλεται το είκοσι τοις εκατό (20%) του προκύπτοντος φόρου και το υπόλοιπο ποσό βεβαιώνεται σε 12 ίσες μηνιαίες δόσεις η καθεμία εκ των οποίων δεν μπορεί να είναι κατώτερη των πεντακοσίων (500) ευρώ, εκτός της τελευταίας. Εφόσον εξοφληθεί ο φόρος εισοδήματος της παραγράφου αυτής δεν επιβάλλεται διοικητική κύρωση είτε αφορά σε πρόσθετους φόρους είτε σε πρόστιμο του Κ.Β.Σ., είτε σε θέματα κύρους των βιβλίων, αποκλειστικά και μόνο για τα δηλωθέντα μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία και εφαρμόζεται για τα στοιχεία αυτά το πρώτο εδάφιο της [παραγράφου 2 του άρθρου 24 του Ν. 2523/1997](#)»

Επειδή, στην ΠΟΛ 1019/2011 της ΓΓΔΕ διευκρινίζεται ότι : «11. Εφόσον επί περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου προκύψουν για τα ίδια οικονομικά έτη επί πλέον επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία από αυτά που ορίζονται στην [παραγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010](#), έχουν πλέον υποχρεωτικά εφαρμογή για τα έτη και τα στοιχεία αυτά οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, εκδιδόμενων στο πλαίσιο αυτό σε κάθε περίπτωση και των αποφάσεων επιβολής προστίμου που αφορούν τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα εν λόγω επιβαρυντικά στοιχεία...

13. Επιτηδευματίες υπαγόμενοι στη ρύθμιση των διατάξεων της [παραγράφου 6 του άρθρου 12 του Ν.3888/2010](#), δύνανται να υποβάλλουν μέχρι την 18.2.2011 το προβλεπόμενο από τις διατάξεις αυτές ειδικό σημείωμα και να υπαχθούν στην εν λόγω ρύθμιση κατά τα οριζόμενα στις ως άνω διατάξεις. Τα παραπάνω ισχύουν και για επιτηδευματίες υπαγόμενους στην προαναφερόμενη ρύθμιση, για τους οποίους για τα μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία έχουν εκδοθεί σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. μετά την 30.9.2010. Στις περιπτώσεις αυτές εφαρμόζονται στο σύνολό τους οι ανωτέρω διατάξεις του Ν. 3888/2010, ειδικά δε ως προς τις ως άνω εκδοθείσες αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. έχουν εφαρμογή ως προς τις περαιτέρω διαδικασίες οι ισχύουσες διατάξεις.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 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.*», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, «*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, με το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίστηκε ότι «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο 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».

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι : «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 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, δυνάμενη 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, 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, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων αποδέχθηκε το υπ' αριθμ/26-02-2009 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης υπόθεσης, βάσει του ν. 3697/2008 για τη χρήση 2005 από το οποίο προέκυψε ποσό για καταβολή ύψους 6.190,31 €.

Στη συνέχεια, στις 9/2/2011 υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα στην Δ.Ο.Υ. Αιγινίου το υπ' αριθμ πρωτ. .../18-2-2011 Ειδικό Σημείωμα αρθ. 12 παρ. 6 του ν. 3888/2010 με θέμα τη δήλωση κατοχής μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων, για τα οποία είχε ήδη εκδοθεί η υπ' αριθμ ../14-12-2010 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. από τη Δ.Ο.Υ.. Στο ως άνω σημείωμα ο προσφεύγων δήλωσε ότι κατέχει τα παρακάτω μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία ήτοι: 1) Τιμ. Πώλησης υπ' αριθμ .../20-6-2005 με καθαρή αξία προ ΦΠΑ ευρώ 8.170,00 (σχετ. ΔΑ .../20-6-2005) και 2) Τιμ. Πώλησης υπ' αριθμ .../7-6-2005 με καθαρή αξία προ ΦΠΑ ευρώ 8.188,00 (σχετ. ΔΑ .../7-6-2005).

Βάσει της ανωτέρω δήλωσης του προσφεύγοντος έγινε ο προσδιορισμός του φόρου προκειμένου να υπαχθεί στις διατάξεις περαίωσης του ν. 3888/2010 :

Καθαρή αξία μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων 16.358,00 €

Υπολογισμός φόρου 40% 6.543,20 €

Καταβολή με την παρούσα ποσοστό 20% 1.308,64 €

Ο προσφεύγων δεν προέβη στην εξόφληση του ποσού φόρου που προσδιορίστηκε προκειμένου να υπαχθεί στις διατάξεις του ν.3888/2010 και ως εκ τούτου τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε.

Επειδή, ο αρχικός έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αιγινίου διενεργήθηκε κατόπιν του υπ' αριθμ πρωτ. .../8-11-2010 Δελτίου Πληροφοριών, καθώς και της από 14-10-2010 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Περιφερειακής Δ/σης ..., σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «.....- ΑΦΜ», εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και προς την προσφεύγουσα επιχείρηση. Η ανωτέρω έκθεση ελέγχου αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και

ακολουθώς νομιμοποιείται η αρμόδια Δ.Ο.Υ. του λήπτη να εκδώσει συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής.

Επειδή η αρχική με αρ. ../14-12-2010 πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιγινίου εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε κατόπιν αποδοχής από τον προσφεύγοντα του υπ'αριθμ/26-02-2009 Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαίωσης του Ν.3697/08, νόμιμα και μάλιστα εντός της προθεσμίας κανονικής παραγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 της παρ. 4 και του άρθρου 68 της παρ. 2 του Ν.2238/94, σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, ενήργησε η φορολογική αρχή και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη απόδειξης της εικονικότητας των επίδικων φορολογικών 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 τόσον, 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 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).

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως 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 τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Δ/σης Αττικής, τα πορίσματα της οποίας υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην από 14/10/2010 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Δ/σης ...,

η οποία συντάχθηκε για την εκδότρια «.....- ΑΦΜ», έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά, στηριζόμενη στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότρια των στοιχείων:

Πρόκειται για ανύπαρκτη επιχείρηση διότι παρόλο που προέβη σε έναρξη εργασιών μέχρι και την ολοκλήρωση του ελέγχου δεν είχε υποβάλει δηλώσεις μεταβολής ή διακοπής εργασιών και έχει εξαφανιστεί από την δηλωμένη, ως επαγγελματική της έδρα, διεύθυνση στην οποία δεν λειτούργησε και δεν άσκησε ποτέ εμπορική δραστηριότητα. Ήταν ουσιαστικά ανύπαρκτη διότι το αντικείμενο εργασιών της ήταν εμπόριο αυτοκινήτων και ανταλλακτικών, ουδέποτε άσκησε εμπορία, αφού δεν διέθετε εμπορεύματα και δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή (προσωπικό, μεταφορικά μέσα κλπ) ώστε να ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις των πελατών της.

Δεν έχει εκπληρώσει καμία φορολογική της υποχρέωση, δηλαδή δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στις χρήσεις 2003, 2004 και 2005, καθώς και εκκαθαριστικές και περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και δηλώσεις ΦΜΥ.

Οι φερόμενες πωλήσεις σύμφωνα με τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εκδότρια, αφορούν σε ανταλλακτικά αυτοκινήτων, ελαστικά αυτοκινήτων και αναλώσιμα, ενώ οι περισσότερες αγορές που εμφανίζει αφορούν αυτοκίνητα, ρολόγια και αναπτήρες.

Σε ερωτήσεις που έγιναν από τον έλεγχο στους υπεύθυνους των ληπτριών επιχειρήσεων σχετικά με το άτομο ή τα άτομα με τα οποία ήρθαν σε επαφή για τις φερόμενες αγορές και τις εξοφλήσεις των τιμολογίων, οι υπεύθυνοι ανέφεραν αόριστα κάποιο άτομο αδυνατώντας να παρέχουν περισσότερα στοιχεία (διεύθυνση, ΑΦΜ κλπ), ώστε να βοηθήσουν στον εντοπισμό του.

Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου, τα φορολογικά στοιχεία τα οποία εξέδωσε η εκδότρια επιχείρηση «..... - ΑΦΜ» προς διάφορες επιχειρήσεις στις χρήσεις 2004, 2005, 2006 και 2007 δεν ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές και ως εκ τούτου είναι εικονικά στο σύνολο τους και ορισμένα εξ αυτών και πλαστά και συγκεκριμένα στη χρήση 2005 εξέδωσε 18 δελτία αποστολής-τιμολόγια πλαστά και στη χρήση 2006 42 πλαστά εκ των οποίων 33 δελτία αποστολής-τιμολόγια και 9 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών.

Ως προς τα ληφθέντα από τον προσφεύγοντα φορολογικά στοιχεία παραθέτουμε αυτούσια απόσπασμα από την από 7/6/2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης (σελ. 15) :

«Τα υπ' αριθμ .../20-6-2005 και .../7-6-2005 εκδοθέντα τιμολόγια από την ΑΦΜ αφορούν την πώληση ελαστικών και εξαρτημάτων για μηχανήματα έργων. Από τον έλεγχο που έγινε στο σύνολο των προμηθευτών της ΑΦΜ κανένας προμηθευτής δεν έχει αντικείμενο εργασιών την εμπορία ελαστικών και εξαρτημάτων ώστε να θεωρηθεί ότι η εκδότρια απέκτησε με νόμιμα φορολογικά στοιχεία τα εμπορεύματα, τα οποία φέρεται ότι πούλησε στην ελεγχόμενη - ΑΦΜ»

Η εικονικότητα των ανωτέρω τιμολογίων αποδεικνύεται και από την αναντιστοιχία με την οποία εκδόθηκαν δεδομένου ότι το υπ' αριθμ ... τιμολόγιο πώλησης και υπ' αριθμ ... Δελτίο

Αποστολής εκδόθηκαν στις 20-6-2005 ενώ το υπ'αριθμ ... τιμολόγιο πώλησης και υπ'αριθμ ...Δελτίο Αποστολής εκδόθηκαν στις 7-6-2005, δεκατρείς μέρες πριν την έκδοση του προηγούμενου τιμολογίου. Τέλος αναφέρουμε ότι με το υπ'αριθμ πρωτ. .../18-2-2011 (ΔΟΥ Αιγινίου) Ειδικό Σημείωμα αρθ. 12 παρ. 6 του ν. 3888/2010 με θέμα την δήλωση κατοχής μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων για τα οποία εκδόθηκε η υπ'αριθμ .../14-12-2010 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., με το οποίο η ελεγχόμενη δηλώνει ότι κατέχει τα παρακάτω μη νόμιμα Φορολογικά στοιχεία ήτοι: 1) Τιμ. Πώλησης υπ'αριθμ .../20-6-2005 με καθαρή αξία προ ΦΠΑ ευρώ 8.170,00 (σχετ. ΔΑ .../20-6-2005) και 2) Τιμ. Πώλησης υπ'αριθμ .../7-6-2005 με καθαρή αξία προ ΦΠΑ ευρώ 8.188,00 (σχετ. ΔΑ .../7-6-2005)». Βάσει της ανωτέρω δήλωσης της ελεγχόμενης έγινε ο προσδιορισμός του φόρου προκειμένου να υπαχθεί στις διατάξεις περαίωσης του ν. 3888/2010, απώλεσε όμως τις ευεργετικές διατάξεις αυτού λόγω μη καταβολής του προκύψαντος φόρου εισοδήματος επί των δηλωθέντων μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων.

Στις 23-5-2018 η Υπηρεσία μας επέδωσε στην ελεγχόμενη την υπ'αριθμ/23-5-2018 Πρόσκληση με την οποία την καλούσε εντός πέντε (5) ημερών να προσκομίσει στον έλεγχο τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία, καθώς και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο το οποίο συσχετίζεται με την λήψη και εξόφληση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Η προθεσμία που τέθηκε από τον έλεγχο παρήλθε άπρακτη, διότι η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση και ο έλεγχος προχώρησε στην έκδοση οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ(Π.Δ. 186/92).»

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*».

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε μέχρι τη σύνταξη της παρούσας στοιχεία και σχετικά έγγραφα που να αποδεικνύουν ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές, η δε υποβολή από τον προσφεύγοντα του υπ' αριθμ πρωτ. .../18-2-2011 Ειδικού Σημειώματος του άρθρου 12 της παρ. 6 του ν. 3888/2010 με θέμα τη δήλωση κατοχής μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων, αποτελεί παραδοχή της καταλογισθείσας παράβασης ανεξάρτητα από την εξόφληση του προσδιορισθέντος φόρου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 6/7/2018 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 10/9/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Κ.Β.Σ.

Χρήση 2005

Ποσό καταλογισμού : $16.358 \times 40\% = 6.543,20 \text{ €}$

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.