



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 8/3/2019

Αριθμός απόφασης: 833

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 8/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ.:, που εδρεύει στην και εκπροσωπείται νόμιμα από το κατά: α) της υπ' αριθμ./2018 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 έως 31/12/2007 και β) της υπ' αριθμ./2018 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 έως 31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.
5. Τις υπ' αρ. α)/2018, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 έως 31/12/2007 και β)/2018 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 έως 31/12/2008, πράξεις επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καθώς και την από 4/10/2018 οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 8/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής με Α.Φ.Μ.:, 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:

Α) Με την υπ' αρ./2018 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 έως 31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού 880,00 ευρώ (8.800,00 X 10%).

Η παράβαση αφορά σε λήψη ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου (Τ.Π.Υ.) με στοιχεία/31.10.2007, συνολικής καθαρής αξίας 8.800,00 €, εκδόσεως της εταιρείας, ΑΦΜ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, άρθ. 12 και άρθ. 18 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) καθώς και του άρθρου 19 παρ. 1 και 4 του Ν. 2523/1997, οι οποίες επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3, του ν. 4337/2015.

Β) Με την υπ' αρ./2018 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 έως 31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ποσού 880,00 ευρώ (8.800,00 X 10%).

Η παράβαση αφορά σε λήψη ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου (Τ.Π.Υ.) με στοιχεία/29.4.2008, συνολικής καθαρής αξίας 8.800,00 €, εκδόσεως της εταιρείας, ΑΦΜ, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, άρθ. 12 και άρθ. 18 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) καθώς και του άρθρου 19 παρ. 1 και 4 του Ν. 2523/1997, οι οποίες επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3, του ν. 4337/2015. Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από 4.10.2018 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και της περιεχόμενης σε αυτή ως αναπόσπαστο μέρος από 6.4.2017 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε Θεσσαλονίκης.

Σύντομο ιστορικό

Στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε έλεγχος κατόπιν της υπ. αριθμ./10.5.2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε δυνάμει του με αρ. πρωτ./06.04.2017 δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και αφορά τον ελεγχόμενο Σύμφωνα με το ως άνω δελτίο πληροφοριών από τον μερικό φορολογικό έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ στην εκδότρια των φορολογικών στοιχείων επιχείρηση, **ΑΦΜ**, προέκυψε ότι έλαβε και εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία μεγάλης έκτασης, όπως καταγράφονται, στην από 05-4-2017 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ-ΚΦΑΣ της ως άνω Δ.Ο.Υ. Από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών -προμηθευτών, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων είχε συναλλαγές, με την ανωτέρω ελεγχόμενη επιχείρηση και συγκεκριμένα έλαβε τα ως άνω αναφερθέντα υπ' αριθμ./31.10.2007 και/29.4.2008 φορολογικά στοιχεία, (Α.Π.Υ.). Τα ληφθέντα από τον προσφεύγοντα φορολογικά στοιχεία αφορούν σε επισκευή οχήματος (.....) του που έγινε από την

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η έκθεση ελέγχου, στην οποία στηρίχτηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλήγει σε αυθαίρετο και εσφαλμένο πόρισμα θεωρώντας ότι δήθεν η συναλλαγή ήταν εικονική, ενώ από τα τεθέντα υπόψη της στοιχεία, αποδεικνύεται ότι η συναλλαγή ήταν πραγματική και αληθής.
- Ειδικότερα το όχημα, στο οποίο αναφέρεται η ως άνω έκθεση ελέγχου, είναι το υπ αριθμ. αδείας κυκλοφορίας, εργοστασίου κατασκευής RENAULT,, ιδιοκτησίας του Το ανωτέρω όχημα υπέστη βλάβη και έπρεπε να επισκευαστεί και για τον λόγο

αυτό, επειδή η ως άνω εταιρία επισκεύαζε τέτοιου είδους οχήματα, ανατέθηκε από τον η επισκευή του σε αυτήν. Για τον σκοπό αυτό εκδόθηκε η υπ αριθμ. από 16-3-2007 Διαταγή Πορείας από το Γραφείο Κινήσεως του, το Δελτίο κινήσεως, η υπ αριθμ. πρωτοκολ. /16-3-2007 Απόφαση του Γ.Γ Περιφέρειας με την οποία εγκρίθηκε η μετακίνηση του αυτοκινήτου του στην Θεσσαλονίκη στις 19-3-2007 για επισκευή. Επίσης προσκομίσθηκαν τα υπ αριθμ. /3-9-2007 και /2007 Χρηματικά εντάλματα των δικαιούχων υπαλλήλων με αιτιολογία « οδοιπορικά έξοδα και αποζημίωση μετακινουμένων υπαλλήλων» με συνημμένες, καταστάσεις πληρωμής, εντολές μετακίνησης, διαταγή πορείας, αποδείξεις πληρωμής διοδίων, εισιτήρια ΟΣΕ και ΚΤΕΛ, αποδείξεις ξενοδοχείου ,καθώς και η με αύξ. αριθμ. /17-3-2007 Διατακτική και το υπ αριθμ. /17-3-2007 Δελτίο Αποστολής με πίστωση της « Πρατήριο Υγρών Καυσίμων, έδρα» από τα οποία αποδεικνύεται ότι προμηθεύτηκε καύσιμα το ως άνω αυτοκινητό 78 λ. πριν να αναχωρήσει από για την Θεσσαλονίκη .

- Η έκθεση ελέγχου λανθασμένα εξέλαβε ως χρόνο δήθεν επιστροφής του ανωτέρω οχήματος την 31-10-2007, που είναι ο χρόνος εκδόσεως του τιμολόγιου της ως άνω εταιρίας που το επισκεύασε και όχι ο χρόνος της επιστροφής του που είναι 11.7.2007.

- Ο δεν είχε καμία ωφέλεια, ούτε κάποιο κέρδος για να συμπράξει σε δήθεν εικονική συναλλαγή, αφού ούτε φόρο θα γλύτωνε, ούτε θα εξέπιπτε του ΦΠΑ, αφού δεν υπόκειτο σε ΦΠΑ, άλλωστε είναι Ν.Π.Δ.Δ και δεν μπορούσε να έχει κάποιο οικονομικό όφελος συμπράττοντας με ιδιώτη σε ανύπαρκτη συναλλαγή,

- Το ίδιο ως άνω αυτοκίνητο μετακινήθηκε για επισκευή στην ίδια εταιρεία την επόμενη χρονιά το έτος 2008 . Τα σχετικά παραστατικά προς τα παρόν αναζητούνται από τις υπηρεσίες του για να προσκομισθούν και επειδή είναι διάσπαρτα στα διάφορα αρχεία για την ώρα δεν είναι δυνατή η προσκόμισή τους..

- Το δικαίωμα του Δημόσιου να επιβάλλει πρόστιμα, για τις χρήσεις αυτές, έχει υποπέσει σε παραγραφή και συγκεκριμένα για τη χρήση 2007, έληξε με την πάροδο της πενταετίας στις 31-12-2013 και για τη χρήση 2008 έληξε με την πάροδο της πενταετίας στις 31-12-2015. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλείται την απόφαση Ολομ. Σ.τ.Ε 1738/2017 η οποία έκρινε αντισυνταγματικές τις διατάξεις νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει πρόστιμα.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «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», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, 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, 2) ..., 3) ... 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) 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, ...», σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 17 § 2 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων»

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), 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, ...»

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 με την υπ' αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. 1020145/ΠΟΛ1100 /10-04-2001, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων».

Εξάλλου 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 ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως ΣτΕ 2397/1990 και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία ΣτΕ 1426/2000.

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε

νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).

Επειδή περιήλθαν σε γνώση της ανωτέρω φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 και συγκεκριμένα το με αρ. πρωτ./06.04.2017 δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, το οποίο αφορά τον προσφεύγοντα

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση τα νέα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. λόγω αρμοδιότητας και αφορούν τις διαχειριστικές περιόδους 2007 και 2008 , ήτοι το με αρ. πρωτ./06.04.2017 δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994 και συνεπώς, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ λόγω νέων στοιχείων , παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι και για την χρήση 2007 στις 31-12-2018 και για τη χρήση 2008 στις 31.12.2019. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 4.10.2018 και κοινοποιήθηκαν στις 8.10.2018, ήτοι εντός του προβλεπόμενου από τις ως άνω κείμενες διατάξεις, χρόνου δεκαετίας και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου στις κρινόμενες χρήσεις, είναι αβάσιμος.

Ως προς την εικονικότητα

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/97 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 την 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 αξία.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: «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 το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣτΕ 451/1991).

Επειδή, στο με αρ. πρωτ./06.04.2017 δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, με το οποίο διαβιβάσθηκε απόσπασμα της από 6.4.2017 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της ίδιας Δ.Ο.Υ., το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της από 4/10/2018 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ., βάσει της οποίας εδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, αναφέρεται ότι :

Από τον μερικό φορολογικό έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ στην εκδóτρια των φορολογικών στοιχείων επιχείρηση, **ΑΦΜ**, προέκυψε ότι έλαβε και εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία μεγάλης έκτασης, όπως καταγράφονται, στην από 05-4-2017 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ-ΚΦΑΣ της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Ειδικότερα στο κεφάλαιο «διαπιστώσεις παρόντος ελέγχου» σελ.1216-1218 της ως άνω έκθεσης ελέγχου αναφέρονται μεταξύ άλλων τα εξής:

α) το μεγαλύτερο μέρος των αγορών της ελεγχόμενης εκδóτριας στις χρήσεις 2003 έως και 2011 **κρίθηκαν εικονικές** στο σύνολο τους, αφού το 98% και πλέον των αγορών της που ελέγχθηκαν, κρίθηκαν **ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ** άρα δεν είχε την δυνατότητα στη συνέχεια να κατασκευάσει χωρίς α' β' ύλες

β) Σε πολλές περιπτώσεις η ελεγχόμενη εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία λίγο μικρότερη των 15.000,00 €, προκειμένου να εξοφληθούν με μετρητά, πρακτική που συνηθίζεται στις εικονικές συναλλαγές, ειδικά μετά την 1.5.2002 που ισχύουν οι διατάξεις το 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).

γ) Σε όλες τις περιπτώσεις που ελέγχθηκαν τραπεζικοί λογαριασμοί βάσει εισαγγελικής εντολής, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, διαπιστώθηκε ότι και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των

συναλλαγών γινόταν μέσω τραπεζής, οι τραπεζικές κινήσεις είχαν σκοπό να δώσουν-αληθοφάνεια στις συναλλαγές οι πληρωμές δεν ανταποκρίνονταν στην πραγματικότητα σε πλείστες περιπτώσεις, αφού η ίδια η ελεγχόμενη κατέθετε ποσά για λογαριασμό των ληπτών και στη συνέχεια επέστρεφαν στην ίδια την ελεγχόμενη (ανακύκλωση χρημάτων). Η ανακύκλωση χρημάτων γινόταν και προς όφελος του κάθε λήπτη με σκοπό την απόκρυψη της εικονικότητας.

δ) Ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της ελεγχόμενης δήλωσαν από μόνοι τους στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. ότι έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την ελεγχόμενη και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών, του άρθρου 12 ν.3888/2010.

Επειδή μεταξύ αυτών που συναλλάχθηκαν με τη, **ΑΦΜ** ήταν και ο προσφεύγων, ο οποίος όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2007 και 2008 έλαβε δύο (2) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εικονικά εκδόσεως της ανωτέρω εταιρείας, καθαρής αξίας 8.800,00€ και 8.800,00 αντίστοιχα.

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του 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 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «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 φόρου.»

Επειδή όταν διαπιστώνεται ότι ο εκδότης 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, όπως στην προκειμένη περίπτωση, ο λήπτης οφείλει να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση της συναλλαγής.

A) Ως προς την συναλλαγή που αναφέρεται στο τιμολόγιο Νο/31.10.2007

[υπ' αρ. /2018 πράξης επιβολής προστίμου)

Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πραγματοποιήθηκε η επίμαχη συναλλαγή και προσκομίζει μεταξύ άλλων τα κάτωθι :

α) την υπ αριθμ. πρωτοκ. /16-3-2007 Διαταγή Πορείας από το Γραφείο Κινήσεως του, το Δελτίο κινήσεως, β) τη υπ αριθμ. πρωτοκολ. /16-3-2007 Απόφαση του Γ.Γ Περιφέρειας με την οποία εγκρίθηκε η μετακίνηση του αυτοκινήτου του στην Θεσσαλονίκη στις 19-3-2007 για επισκευή. γ) τη υπ αριθμ. πρωτοκολ. /12.7.2007 Απόφαση του Γ.Γ Περιφέρειας με την οποία εγκρίθηκε η μετακίνηση (επιστροφή) του αυτοκινήτου του από Θεσσαλονίκη στην στις 11.7.2007. δ) τα υπ αριθμ. /2007 /2007 και /2007 Χρηματικά εντάλματα των δικαιούχων υπαλλήλων με αιτιολογία « οδοιπορικά έξοδα και αποζημίωση μετακινουμένων υπαλλήλων» με συνημμένες, καταστάσεις πληρωμής, εντολές μετακίνησης, διαταγή πορείας, αποδείξεις πληρωμής διοδίων, εισιτήρια ΟΣΕ και ΚΤΕΛ, αποδείξεις ξενοδοχείου, ε) τη με αύξ. αριθμ. /17-3-2007 Διατακτική και το υπ αριθμ. /17-3-2007 Δελτίο Αποστολής με πίστωση της « Πρατήριο Υγρών Καυσίμων, έδρα» από τα οποία αποδεικνύεται ότι προμηθεύτηκε καύσιμα το ως άνω αυτοκινητό πριν να αναχωρήσει από για την Θεσσαλονίκη.

Στ) Το από 31.10.2007 πρακτικό παραλαβής της επιτροπής προμηθειών και εργασιών του υπ' αριθμ. οχήματος καθώς και την από 31.10. 2007 βεβαίωση της τεχνικής υπηρεσίας του περί καλής εκτελέσεως εργασιών

ζ) το με αριθμ. /28.12.2007 χρηματικό ένταλμα της οικονομικής Υπηρεσίας του το οποίο αφορά στην εξόφληση του υπό κρίση τιμολογίου **Νο/31.10.2007**, καθώς και το σε αντικατάσταση αυτού /26.05.2008 χρηματικό ένταλμα (σχετική η με αριθ. /2008 απόφαση του με θέμα « έγκρισης πληρωμής οφειλών περασμένων οικον. ετών».

η) την με αριθμό/2007 απόφαση της με την οποία εγκρίθηκε ανάθεση της επισκευής του Ι.Χ. οχήματος του στην εταιρεία, **ΑΦΜ**, αντί του ποσού των 10.472,00 ευρώ.

θ) την από 19/12/2007 επιστολή της ως άνω εταιρείας προς τον όπως το ποσό των 10.472,00 που αφορά την εξόφληση του τιμολογίου Νο/31.10.2007 κατατεθεί σε λογαριασμό της εταιρείας στην

ι) το από 12.6.2008 αποδεικτικό κατάθεσης του ως άνω ποσού από τον στον λογαριασμό της εταιρείας στην

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή δεν τεκμηριώνει τη διαπίστωση περί εικονικότητας της αναφερόμενης στο Νο/31.10.2007 συναλλαγής και ειδικότερα : α) δεν αμφισβητεί την εξόφληση του υπό εξέταση τιμολογίου με κατάθεση στο λογαριασμό της εταιρείας στην, ούτε αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου αν τα χρήματα **στην συγκεκριμένη περίπτωση** επέστρεψαν στον καταθέτη β) το γεγονός ότι δεν συμπίπτει ο χρόνος έκδοσης του επίμαχου τιμολογίου (31.10.2007) με το χρόνο επιστροφής του οχήματος στην (11.7.2007), που επικαλείται η φορολογική αρχή, ότι δηλαδή το επισκευασθέν όχημα επέστρεψε στην την 11.7.2007 ενώ το τιμολόγιο εκδόθηκε από την ως άνω εταιρεία μεταγενέστερα την 31.10.2007 και όχι με την ολοκλήρωση της παροχής υπηρεσίας, ως όφειλε, ασχέτως αν στοιχειοθετεί παράβαση εκ μέρους της εκδότριας επιχείρησης δεν αποδεικνύει όμως την εικονικότητα της συναλλαγής.

Συνεπώς σύμφωνα με τα ανωτέρω το επιβληθέν πρόστιμο με την υπ' αριθμ./2018 πράξη επιβολής προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 έως 31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ποσού 880,00 ευρώ, που αφορά την εικονικότητα της αναφερόμενης στο Νο/31.10.2007 συναλλαγής πρέπει να διαγραφεί.

Β) Ως προς την συναλλαγή που αναφέρεται στο τιμολόγιο Νο/29.4.2008 (υπ' αρ./2018 πράξης επιβολής προστίμου)

Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλλου της υπόθεσης για την συναλλαγή που αναφέρεται στο εν λόγω τιμολόγιο και αφορά σε επισκευή του ιδίου οχήματος του κατά το επόμενο έτος 2008 **δεν προσκομίσθηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο από τον προσφεύγοντα** που να αναιρεί τις διαπιστώσεις του ελέγχου και να αποδεικνύει την

πραγματοποίηση της συναλλαγής, γεγονός που επιβεβαιώνει και ο ίδιος ο στην υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή του. Ειδικότερα αναφέρει σελ 8 ΠΑΡ. IV: «Διότι επίσης πραγματοποιήθηκε και η μετακίνησή του ως άνω αυτοκινήτου για επισκευή την επόμενη χρονιά το έτος 2008. Τα οποία σχετικά παραστατικά προς τα παρόν τα αναζητούμε από τις υπηρεσίες μας για να τα προσκομίσουμε και επειδή είναι διάσπαρτα στα διάφορα αρχεία μας αδυνατούμε για την ώρα να τα προσκομίσουμε».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:

«Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.

Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.».

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ορθώς επεβλήθη στον προσφεύγοντα πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ε', του ν. 4337/2015 ήτοι ποσό ίσο με το 10% της αξίας του

ληφθέντος εικονικού τιμολογίου, καθόσον η λήψη του και η καταχώρησή του ως δαπάνης στα τηρηθέντα βιβλία δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από 8/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, με Α.Φ.Μ.: και συγκεκριμένα:

α) την αποδοχή αυτής ως προς την προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. /2018 πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 έως 31/12/2007.

β) την απόρριψη αυτής ως προς την υπ' αριθμ. /2018 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 έως 31/12/2008.

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

A) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2007-31/12/2007

Υπ' αριθ. /2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3&5 του ν. 4337/2015

Πρόστιμο περ. ε' παρ. 3 άρθρου 7 ν. 4337/2015: 0,00 € .

B) Διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008

Υπ' αριθ. /2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3&5 του ν. 4337/2015

Πρόστιμο περ. ε' παρ. 3 άρθρου 7 ν. 4337/2015: 880,00 € .

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.