



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 07-05-2019

Αριθμός απόφασης: **1340**

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

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

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/10-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατοίκου, κατά :

1) της αριθμ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων Κ.Β.Σ. - άρθρου 7 του ν. 4337/2015, χρήσης 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ,

2) της αριθμ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων Κ.Β.Σ. - άρθρου 7 του ν. 4337/2015, χρήσης 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ,

3) της/2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων Κ.Β.Σ. - άρθρου 7 του ν. 4337/2015, χρήσης 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ και,

4) της αριθμ. /2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ.- άρθρου 64 ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. 1) Της αριθμ. /2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων Κ.Β.Σ. - άρθρου 7 του ν. 4337/2015, χρήσης 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ,

2) την αριθμ. /2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων Κ.Β.Σ.- άρθρου 7 του ν. 4337/2015, χρήσης 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ,

3) την /2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων Κ.Β.Σ. - άρθρου 7 του ν. 4337/2015, χρήσης 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ και,

4) την αριθμ. /2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ.- άρθρου 64 ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ

των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 07-12-2018 και 10-12-2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/10-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

1) Με την υπ' αριθμ. /2018 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων Κ.Β.Σ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **10.860,00 €** για τη **χρήση 2007** σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτ. γ' της παραγρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων άρθρ. 2§1, άρθρ. 12, άρθρ. 18 §§1,2&9 και άρθρ. 30 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/1997.

Οι παραβάσεις αφορούν σε λήψη, από την προσφεύγουσα, έξι (6) φορολογικών στοιχείων (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών και Τιμολόγια Πώλησης αγαθών) μερικώς εικονικών χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία τους, εκδόσεως της εταιρείας , Α.Φ.Μ. συνολικής καθαρής αξίας 54.300,00 €, πλέον Φ.Π.Α. .

2) Με την υπ' αριθμ. /**2018** προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων Κ.Β.Σ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **9.842,58 €** για τη **χρήση 2008** σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτ. γ' της παραγρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων άρθρ. 2§1, άρθρ. 12, άρθρ. 18 §§1,2&9 και άρθρ. 30 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/1997.

Οι παραβάσεις αφορούν σε λήψη, από την προσφεύγουσα, έξι (6) φορολογικών στοιχείων (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών) μερικώς εικονικών χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία τους, εκδόσεως της εταιρείας , Α.Φ.Μ. συνολικής καθαρής αξίας 49.212,90 €, πλέον Φ.Π.Α. .

3) Με την υπ' αριθμ. /**2018** προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων Κ.Β.Σ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **5.030,00 €** για τη **χρήση 2009** σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτ. γ' της παραγρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων άρθρ. 2§1, άρθρ. 12, άρθρ. 18 §§1,2&9 και άρθρ. 30 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/1997.

Οι παραβάσεις αφορούν σε λήψη, από την προσφεύγουσα, τριών (3) φορολογικών στοιχείων (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών) μερικώς εικονικών χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία τους, εκδόσεως της εταιρείας , Α.Φ.Μ. συνολικής καθαρής αξίας 25.150,00 €, πλέον Φ.Π.Α.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στην από 07-12-2018 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ. Ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ. /11-03-2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. επειδή περιήλθαν σε γνώση του ως άνω Προϊσταμένου νέα στοιχεία βάσει της του με αριθ. πρωτ. /16-12-2015 Δελτίου Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Το είδος της συναλλαγής των ως άνω επίμαχων φορολογικών στοιχείων αφορά την πώληση διαφημιστικών εντύπων, ημερολογίων, στυλό, αναπτήρων, μπρελόκ και άλλων ειδών,

όπως αυτό προκύπτει από το σώμα των κατασχεθέντων εν λόγω φορολογικών στοιχείων που βρίσκονται στο φάκελο της υπόθεσης.

4) Με την υπ' αριθμ. /2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 500,00 € για το **φορολογικό έτος 2018** σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτ. γ' της παραγρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013(Κ.Φ.Δ) λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 13 και 14 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Η παράβαση αφορά τη μη προσκόμιση από την προσφεύγουσα των ζητηθέντων βιβλίων και στοιχείων, μετά από την επίδοση δύο (2) Προσκλήσεων.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στην από 10-12-2018 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Φ.Δ., της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση όλων των παραπάνω Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Το δικαίωμα του Δημοσίου να της κοινοποιήσει τα επίμαχα πρόστιμα Κ.Β.Σ., έχει υποπέσει σε παραγραφή και συγκεκριμένα, για τη χρήση 2007 στις 31-12-2013, για τη χρήση 2008 στις 31-12-2014 και για τη χρήση 2009 στις 31-12-2015

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, έσφαλε η Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ υπολαμβάνοντας, ως συμπληρωματικό στοιχείο τις διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ που πραγματοποίησε στην εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, Α.Φ.Μ. τα κρινόμενα έτη, διότι αυτές οι διαπιστώσεις δεν αποτελούν συμπληρωματικό στοιχείο καθώς έχουν εκδοθεί μη νόμιμα, ήτοι μετά τις 31-12-2014 για τα έτη 2007 και 2008 και μετά τις 31-12-2015 για το έτος 2015, σε ευθεία παραβίαση των δεσμευτικών για την φορολογική διοίκηση εγκυκλίων αλλά και της σχετικής νομοθεσίας του ΣτΕ.

Άρα απόντων σε βάρος της προσφεύγουσας νόμιμων συμπληρωματικών στοιχείων το δικαίωμα του Δημοσίου για τις εν λόγω χρήσεις έχει υποπέσει σε παραγραφή.

2) Μη νόμιμη η επιβολή προστίμου ποσού 500,00 € για τη μη προσκόμιση στοιχείων χρήσεων 2007, 2008 και 2009 το φορολογικό έτος 2018, καθώς νομίμως προέβην σε καταστροφή των βιβλίων και στοιχείων της στις ως άνω χρήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις

του άρθρου 21 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) κατ' εφαρμογή της προβλεπόμενης πάγιας πενταετούς παραγραφής.

3) Οι επίμαχες πράξεις προστίμου (.....,,/2018) τυγχάνουν ακυρωτέες και νομικά πλημμελείς αφού παραλείπουν απόλυτα κάθε αναφορά στο αντικείμενο συναλλαγής (περιγραφή πωληθέντων ή παρασχεθείσας υπηρεσίας) εκάστου από τα αναφερόμενα (και φερόμενα ως μερικώς εικονικά στοιχεία) τιμολόγια (πλην των νο 1-4 χρήσης 2007) Επίσης στα συνημμένα στοιχεία της σχετικής έκθεσης ελέγχου απουσιάζει η επισύναψη αντιγράφων των σχετικών (φερόμενων ως εικονικών) τιμολογίων ώστε να μπορεί να επιβεβαιωθεί η ακρίβεια του περιεχομένου τους (ήτοι αριθμός εκδόσεως, ημερομηνία εκδόσεως και αξία αυτού).

4) Πλημμελώς αιτιολογημένες και ουσία αβάσιμες οι αποδιδόμενες σε βάρος της παραβάσεις. Καλή πίστη στο πρόσωπό της ως προς τις τυχόν παραλείψεις και παρανομίες της αντισυμβαλλόμενης της , γεγονός που την απαλλάσσει από την επιβολή των επίμαχων προστίμων.

5) Ο επιτηδευματίας μπορεί να απαλλαγεί από την επιβολή προστίμου ΚΒΣ αν αποδείξει ότι είχε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής (ΣτΕ 533/2013, 116/2013, 505/2012, 1498/2011)

6) Σύμφωνα με τους κανόνες του Συντάγματος, της ΕΣΔΑ και του ενωσιακού δικαίου, το βάρος της απόδειξης της αποδιδόμενης παράβασης το φέρει κατ' αρχήν, η φορολογική Διοίκηση.

Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγοντος ότι το Δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει τις επίμαχες Πράξεις επιβολής Προστίμου, ήδη έχει υποκύψει σε παραγραφή .

Επειδή με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 της παρ. 11 εδαφ.1 του ν.4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) ορίζεται ότι: « 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9§5 του ν. 2523/97 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 Κ.Β.Σ., ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 περίπτ. β' του άρθρου 84 του ν.2238/94 (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α 276/22.12.2006), με έναρξη ισχύος σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του νόμου αυτού από την δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της κυβερνήσεως, ήτοι από 22/12/2006), ορίζεται ότι :

« Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

.....

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 με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 περ. α, β και γ, του ν.2238/94 (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 Ν.3522/2006, (ΦΕΚ Α 276/22.12.2006) και ισχύει σύμφωνα με την περίπτ. ζ' του άρθρου 39 του ιδίου νόμου για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από την δημοσίευση του παρόντος (22.12.06) και μετά), ορίζεται ότι :

«2. 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1208/20-12-2017 με θέμα την Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της με ΔΕΛ Β 1181829 ΕΞ 2017/05.12.2017 (Β΄4314) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων:

«Υστερα από την ως άνω Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία απαλείφθηκε η περ. γ` της παρ. 7 της με αριθ. ΔΕΛ Β 1189202 ΕΞ 2016 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., που αφορούσε στην έκδοση πράξεων για χρήσεις 2008 και μετά σε περίπτωση φοροδιαφυγής κατά την έννοια και τα όρια του άρθ. 66 του ν.4174/2013, καθώς και σε συνέχεια της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των ανωτέρω, παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και πρόσθετες οδηγίες:

1. Ο πίνακας που περιλαμβάνεται στην περ. (α) της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017 και αφορά στις χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017 Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., τροποποιείται ως κάτωθι:

Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1181829 ΕΞ

2017/5.12.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.

ΧΡΗΣΕΙΣ

ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

2011 και μετά Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό Κανόνας πενταετούς παραγραφής με αρθ. 72 § 11, εδ. α`, ν. 4174/2013) και άρθ. 36 § 1 του ν.4174/2013

2006 και μετά Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/1994 και 68 § 2α` του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α`, ν. 4174/2013) Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία

2001 και μετά Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. Αφορά αποκλειστικά την
72 § 11, εδ. α`, ν. 4174/2013) περίπτωση μη
υποβολής δήλωσης
στη φορολογία εισοδήματος

Περαιτέρω, με τη με αριθ. 268/2017 Γνωμοδότηση της Α` Τακτικής Ολομέλειας του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από το Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και κοινοποιήθηκε με την εγκ. ΠΟΛ.1192/2017, έγινε δεκτό ότι, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 11 του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση για τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκαν στις χρήσεις 2012 και 2013 και όχι σε χρήσεις προγενέστερες του έτους 2012.

Συνεπώς κατ` εφαρμογή των παραπάνω, για τις χρήσεις 2008 έως 2010 δεν υπάρχει δυνατότητα έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμου σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου, δυνάμει των διατάξεων της παρ. 3 του άρθ. 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 11 του άρθ. 72.

2. Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι, η έκδοση πράξεων για χρήσεις 2006 και μετά, δυνάμει των οριζομένων στις διατάξεις της περ. α` της παρ. 2 του άρθ. 68 και της παρ. 4 του άρθ. 84 του ν.2238/1994, καθώς και των παρ. 3 του άρθ. 49 και παρ. 2 του άρθ. 57 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ν.4174/2013, είναι δυνατή μόνο εφόσον προκύπτουν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στις εγκυκλίους ΠΟΛ.1191/2017 και ΠΟΛ.1194/2017. Κατά τα λοιπά ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την εγκ. ΠΟΛ.1154/2017.»

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, την **22-12-2015** περιήλθαν σε γνώση της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 και συγκεκριμένα το με αριθμ. πρωτ./16-12-2015 Δελτίο Πληροφοριών Περί Εκδόσεως Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, (αριθ. Πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ/22-12-2015) στο οποίο αναφέρεται ότι μετά από έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην εκδότρια εταιρεία των

επίμαχων φορολογικών στοιχείων , Α.Φ.Μ. , με αντικείμενο εργασιών Χονδρικό εμπόριο διαφημιστικών ειδών, με έδρα την οδό για το χρονικό διάστημα από 01/01/2002 έως 31-12-2008, διαπιστώθηκε ότι η ως άνω εταιρεία είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) συμπεριλαμβάνεται και η ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας.

Σε συνέχεια του ως άνω Δελτίου Πληροφοριών η Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ το με αριθμ. /07-11-2016 (αριθμ. Πρωτ. εισερχομένου Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ /09-11-2016) Δελτίο Πληροφοριών – Πληροφοριακή Έκθεση, με το οποίο μεταξύ άλλων της γνωστοποιούσε ότι στις 04-11-2016 κοινοποιήθηκε στην εκδότρια εταιρεία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων το με αριθμ. /02-11-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 ν. 4174/2013 και ακολούθως με το με αριθμ. /23-11-2017 η Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ (αριθμ. πρωτ. /23-11-2017) την από 22-11-2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ α), β) και, με ελεγχόμενη ως άνω εκδότρια εταιρεία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου και τα στοιχεία του φακέλου, η προσφεύγουσα έχει περαιώσει τις κρινόμενες χρήσεις 2007, 2008 και 2009 σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3888/2010 (Σχετ. το με ημερομηνία έκδοσης 26-10-2018 και με αριθμ. /1/2018 Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης ν. 3888/2010).

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 9§ 4 του Ν. 3888/2010** ορίζεται ότι:

«Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά

την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί».

Επειδή, το με αριθμ. πρωτ./16-12-2015 Δελτίο Πληροφοριών Περί Εκδόσεως Εικονικών Φορολογικών Στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε κάθε περίπτωση αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 68§2 του ν.2238/94 και 25 του ν. 4174/2013, βάσει του οποίου, εκδόθηκε η με αριθμό/11-03-2016 εντολή Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, και μετά το πέρας της ελεγκτικής διαδικασίας του ελέγχου εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. , και/2018 Πράξεις Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ..

Επειδή, οι ως άνω πράξεις που αφορούν τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009 εκδόθηκαν την **12-12-2018**, ήτοι εντός του προβλεπόμενου από τις ως άνω κείμενες διατάξεις, χρόνου δεκαετίας έκδοσης αυτών.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου στις κρινόμενες χρήσεις, 2007, 2008 και 2009, είναι αβάσιμος.

Επειδή στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ) ορίζεται ότι :

«Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή στην παράγραφο 9 του ίδιου άρθρου και Π / Διατάγματος ορίζεται ότι :

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 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 φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία 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 αντισυμβαλλομένου 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 και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος. (ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την από 07-12-2018 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία των υπ' υπ' αριθμ. /2018, /2018 και /2018 προσβαλλόμενων Πράξεων Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ χρήσεων 2007, 2008 και 2009 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. προκύπτει ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις διαπιστώσεις που αναφέρονται στην από 22-11-2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ – Κ.Φ.Α.Σ. των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με ελεγχόμενη την εκδότηρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων εταιρεία Α.Φ.Μ. Στην ως άνω εκθέση ελέγχου λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η ως άνω εκδότηρια εταιρεία, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν είχε την

δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς την προσφεύγουσα εταιρεία.

Συγκεκριμένα στην ως άνω έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, ως προς την ως άνω εκδότρια εταιρεία αναφέρεται ότι:

«1ον) απασχόλησε ελάχιστο μόνιμο και έκτακτο προσωπικό και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο των διανομών που αναγράφεται στα εκδοθέντα Τ.Π.Υ. και σε διαφορετικές μέσες στην ίδια ημέρα πόλεις. Επίσης, δεν προσκομίστηκαν και δεν επιδείχθηκαν στον έλεγχο αποδείξεις ναύλων, διοδίων, καυσίμων εκτός Θεσσαλονίκης.

2ον) δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό καθώς και εξειδικευμένο τεχνικό προσωπικό, απαραίτητα για την παροχή και εκτέλεση του είδους των υπηρεσιών διαφήμισης που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε.

3ον) όπως προέκυψε από τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων που τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου και από τις δηλώσεις τρίτων στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθ. 20 του Π.Δ.186/1992, δεν πραγματοποίησε αφενός αγορές που να αφορούν πρώτες ύλες, αναλώσιμα (π.χ. χαρτί, μελάνια εκτύπωσης κλπ) και αφετέρου δαπάνες παραγωγής (π.χ. για κατασκευή μακετών).

4ον) δεν προκύπτει από πουθενά ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση είχε έδρα κατά το διάστημα από 31/03/2004 έως και 11/04/2007 και από 30/11/2010 έως και την διακοπή εργασιών στις 31/12/2013.

5ον) στην ένορκη κατάθεση και των δύο ομορρύθμων εταίρων στο Σ.Δ.Ο.Ε. Κ. Μακεδονίας αναφέρεται ότι η συμμετοχή τους ήταν μόνο ονομαστική και όχι ουσιαστική. Την διαχείριση είχε ο γιος της και σύζυγος της, ο οποίος ήταν εμφανής ή σιωπηρός διαχειριστής και άλλων συνδεδεμένων συγγενικών επιχειρήσεων με το ίδιο αντικείμενο εργασιών (π.χ. ΑΦΜ, με ΑΦΜ, ΑΦΜ, με ΑΦΜ).

Σημειώνουμε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση και οι ανωτέρω επιχειρήσεις εξέδωσαν φορολογικά στοιχεία προς κοινές επιχειρήσεις, οι οποίες είναι λήπτριες εικονικών στοιχείων.

6ον) τα περισσότερα τιμολόγια που έχει εκδώσει και λάβει έχουν συνολική αξία μικρότερη των 15.000,00€ και φέρεται να εξοφλούνται με μετρητά κατά την έκδοσή τους (συνηθισμένη πρακτική σε συναλλαγές εικονικών τιμολογίων) ειδικά μετά την 01/05/2002, λόγω της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 18§2 του Π.Δ. 186/1992, που όριζε ότι «για την απόδειξη τα συναλλαγής από τον λήπτη του φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000,00€ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, για συναλλαγές που διενεργούνται από την 20/03/2002 και μετά».

7ον) η περιγραφή της παροχής υπηρεσίας στα εκδοθέντα Τ.Π.Υ. είναι γενική, χωρίς να αναφέρεται αναλυτικά η υπηρεσία, ποιόν πελάτη αφορά, σε ποια πόλη έγινε, πώς τιμολογήθηκε κτλ και σύμφωνα με το άρθρο 12 του Π.Δ. 186/1992 για τον λήπτη του στοιχείου απορρίπτεται η δαπάνη αυτή.

8ον) δεν προσκομίστηκαν στοιχεία πληρωμής του τέλους διαφήμισης, για την διανομή διαφημιστικών εντύπων.

9ον) δεν προκύπτει η παροχή υπηρεσιών (προώθηση προϊόντων μεταποιημένων οπωροκηπευτικών, πατάτας στο εξωτερικό, αναζήτηση χονδρεμπόρων, εκπαίδευση προσωπικού) βάσει συμφωνητικών, τα οποία έχουν γενική περιγραφή χωρίς ρήτρες-ποινές σε προγράμματα με χώρες Κ-Μ, Φινλανδία, Γερμανία, Αγγλία είτε με τρίτες, Ρωσία, καθώς δεν προσκόμισε στον έλεγχο παραστατικά δαπανών για διαμονή, μετακίνηση, ενοικίαση αιθουσών, αμοιβές εισηγητών-ομιλητών στο εξωτερικό και εν γένει δαπάνες σχετικές με τα εν λόγω προγράμματα. Επιπλέον, στο ηλεκτρονικό σύστημα VIES και taxis δεν έχουν δηλωθεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την ελεγχόμενη ή το Κ-Μ καθώς και ενδοκοινοτικές παραδόσεις, αλλά ούτε βρέθηκαν εγγραφές στο ηλεκτρονικό σύστημα ICIS των τελωνείων στον ελλαδικό χώρο.»

Επίσης, στην ως άνω έκθεση ελέγχου, αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους επίσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα φορολογικά βιβλία της:

Α) στη χρήση 2007, έξι (6) φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών και Τιμολόγια Πώλησης αγαθών) μερικώς εικονικά χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία τους, εκδόσεως της εταιρείας, Α.Φ.Μ. συνολικής καθαρής αξίας 54.300,00 €, πλέον Φ.Π.Α., τα οποία αναφέρονται σε πώληση και διανομή διαφημιστικών αναπτύχτων, μπρελόκ, φακών, στυλό, ενδυμάτων και εντύπων και στην κατασκευή περιπτέρου στη παροχή υπηρεσιών ανάπτυξης,

Β) στη χρήση 2008, έξι (6) φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών) μερικώς εικονικά χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία τους, εκδόσεως της εταιρείας, Α.Φ.Μ. συνολικής καθαρής αξίας 49.212,90 €, πλέον Φ.Π.Α, τα οποία αναφέρονται διανομές διαφημιστικών φυλλαδίων, παρουσιάσεις και προωθητικές ενέργειες και

Γ) στη χρήση 2009, τρία (3) φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών) μερικώς εικονικά χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία τους, εκδόσεως της εταιρείας, Α.Φ.Μ. συνολικής καθαρής αξίας 25.150,00 €, πλέον Φ.Π.Α τα οποία αναφέρονται διανομές διαφημιστικών φυλλαδίων, και προωθητικές ενέργειες, και η

προσφεύγουσα δεν κατέθεσε στον έλεγχο αλλά ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή επαρκείς εξηγήσεις ικανές να δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί πλημμελούς στοιχειοθέτησης της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, από την φορολογική αρχή, **είναι αβάσιμος**.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι :

2. Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 12 του ν. 3888/2010 ορίζεται ότι :

5. Αν περαιωθούν όλες οι υπαγόμενες ανέλεγκτες χρήσεις και οι χρήσεις που αφορούν υποθέσεις των παραγράφων 1 και 2, καθώς και όλα τα εκκρεμή προσωρινά φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις ή οι αποφάσεις επιβολής προστίμου και εξοφληθεί η συνολική οφειλή που προκύπτει βάση του Εκκαθαριστικού Σημειώματος και των οικείων πρακτικών συμβιβασμού, αντίστοιχα, αίρεται η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων κατά το άρθρο 21 του Κ.Β.Σ. όσον αφορά τις περαιωθείσες χρήσεις μέχρι και τη χρήση 2005, από την ημερομηνία εξόφλησης του συνόλου των σχετικών ποσών. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν και για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο ή έχουν περαιωθεί με οποιαδήποτε ρύθμιση, και εφόσον έχει εξοφληθεί ή θα εξοφληθεί το σύνολο της οφειλής. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες έχει υποβληθεί και εκκρεμεί κατά την έναρξη ισχύος του νόμου δήλωση φόρου κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και έχουν δηλωθεί περιουσιακά στοιχεία του άρθρου 12 του ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 266 Α'), καθώς και για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε..

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 10-12-2018 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Φ.Δ., ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, ο Προϊστάμενος της ίδιας Δ.Ο.Υ. εξέδωσε και επέδωσε στην προσφεύγουσα την με αριθμ./17-01-2018 Α' Πρόσκληση για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων της που αφορούν τις κρινόμενες χρήσεις 2007, 2008 και 2009, στην

οποία η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε. Στη συνέχεια ο ίδιος Προϊστάμενος εξέδωσε και επέδωσε στην προσφεύγουσα την με αριθμ./05-03-2018 Β΄ Πρόσκληση προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων των ιδίων χρήσεων, στην οποία η προσφεύγουσα επίσης δεν ανταποκρίθηκε.

Οι ως άνω Προσκλήσεις επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα στις 17-01-2018 και 08-03-2018 αντίστοιχα, ήτοι εντός του προβλεπόμενου από τις ως άνω κείμενες διατάξεις χρόνου δεκαετίας για την παραγραφή των εν λόγω χρήσεων .

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης επιβολής προστίμου ποσού 500,00 € για τη μη προσκόμιση στοιχείων χρήσεων 2007, 2008 και 2009 το φορολογικό έτος 2018, κατ' εφαρμογή της προβλεπόμενης πάγιας πενταετούς παραγραφής, είναι **αβάσιμος**.

Επειδή με τη περιπτ. γ΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) ορίζεται ότι :

« 3. 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)....., β),

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

δ), ε)....., στ), ζ..... .»

Επειδή με τις διατάξεις των παραγράφων 1 περιπτ. δ και 2 περιπτ. γ΄ του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι :

Αρθρο 54

Διαδικαστικές παραβάσεις

1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

.....

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

.....

γ) «διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων «β`, γ`, δ` και στ`» της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων», σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου επί των οποίων εδράζονται οι αντίστοιχες ως άνω περιγραφόμενες και προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αρ. πρωτ./10-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007

Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7§3 περ.γ' Ν.4337/2015 συνολικού ποσού : 54.300,00 X 20%

10.860,00 €

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008

Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7§3 περ.γ' Ν.4337/2015 συνολικού ποσού : 49.212,90 X 20%

9.842,58 €

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2009

Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7§3 περ.γ' Ν.4337/2015 συνολικού ποσού : 25.150,00 X 20%

5.030,00 €

Φορολογικό έτος 2018

Κ.Φ.Δ.

Πρόστιμο άρθρου 54§1 περ. δ' και §2 περ. γ' Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) συνολικού ποσού :

500,00 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
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.