



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 14/05/ 2019

Αριθμός Απόφασης 1477

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. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

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

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν 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 **17/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε α) η επιχείρηση, ΑΦΜ, που έχει έδρα στο καθώς και β) ο
τ., ΑΦΜ, κατοίκου, ως διαχειριστής-νόμιμος εκπρόσωπος της ανωτέρω επιχείρησης, κατά:

1)Της υπ' αριθ./2018 (ΑΕΠ/2018) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΧΑΝΙΩΝ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008.

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και η από 18/12/2018 εκθέσεις μερικού ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **17/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε α) η επιχείρηση, ΑΦΜ, καθώς και β) ο Τ., ΑΦΜ ως διαχειριστής-νόμιμος εκπρόσωπος της ανωτέρω επιχείρησης, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

(ΙΣΤΟΡΙΚΟ) Α. Με το με αρ. πρωτ./2018 έγγραφο της, η Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ.ΧΑΝΙΩΝ (λόγω αρμοδιότητας) την από 06-06-2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, από την οποία προκύπτει ότι η επιχείρηση με ΑΦΜ, (η προσφεύγουσα) για την χρήση 2008 είναι λήπτρια ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας 259.000,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης με ΑΦΜ

Β. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, διενήργησε έλεγχο για την διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12/2008, με την υπ' αριθ./.../...../2018/05-07-2017 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ (186/92), δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είχε ήδη περαιώσει με το υπ' αριθ./2010 σημείωμα του Ν. 3888/2010, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω έκθεση ελέγχου και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στις 17-10-2018 στην υπεύθυνη της επιχείρησης το με υπ' αριθ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και μαζί με την αντίστοιχη Προσωρινή Πράξη.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα, στις 05-11-2018 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία ο έλεγχος συνέταξε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στην από 18-12-2018 έκθεση μερικού ελέγχου ΚΒΣ με βάση της οποίας ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, εξέδωσε την κατωτέρω προσβαλλόμενη Πράξη:

- Την υπ' αριθ./2018 (ΑΕΠ/2018) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3 & 5 ν.4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 100.000,00€(250.000,00€x 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο και συγκεκριμένα το Τ.Δ.Α. Νο/2008 συνολικής καθαρής αξίας 250.000,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14,18§§§1,2,9&30§§§§1,2,3περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

Με την αρ. πρωτ./11-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή τους, οι προσφεύγοντες ζητούν την ακύρωση της παραπάνω Οριστικής Πράξης του Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου περί επιβολής προστίμου, για την κρινόμενη χρήση και δεν υφίστανται νέα συμπληρωματικά στοιχεία.

-Παραβίαση της αρχής της εφαρμογής της ευμενέστερης φορολογικής κύρωσης, αφού επιβλήθηκε το πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015 ίσο με το 40% της αξίας του φορολογικού στοιχείου εφόσον με τον ίδιο νόμο καταργήθηκαν πλήρως τα επίμαχα πρόστιμα.

- Ότι η Προσβαλλόμενη Πράξη είναι άκυρη διότι είναι νομικά πλημμελής.

- Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών.

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 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, προϊσχύουσες 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».

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» 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.

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, 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...»

Περαιτέρω 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».

Επιπλέον, 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).

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος **ΣτΕ 2122/2012**.

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **1738/2017** απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη σκέψη 8 της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, τα δεδομένα της υπόθεσης όπως προκύπτουν από τα στοιχεία του φακέλου, είναι εντελώς διαφορετικά από αυτά τις υπ' αρ./2018 απόφασης της ΔΕΔ, με την οποία κρίθηκε ότι είχε παραγραφεί η υπόθεση του εκδότη δεδομένου ότι τα νέα στοιχεία και συγκεκριμένα τα σχετικά έγγραφα που αφορούσαν το υπ' αριθ. Τ.Δ.Α. Νο/2008 που έλαβε η επιχείρηση με ΑΦΜ, παρελήφθησαν από την αρμόδια ελεγκτική αρχή του εκδότη το έτος 2012 και εκ τούτου δεν θεωρήθηκαν συμπληρωματικά στοιχεία καθόσον προέκυψαν εντός της πενταετίας. Αντίθετα όσον αφορά τον λήπτη τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΧΑΝΙΩΝ λόγω αρμοδιότητας, με το αρ. πρωτ./2018 έγγραφο της ΔΟΥ Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, με το οποίο διαβίβασε την από 06-06-2018 έκθεση μερικού ελέγχου ΚΒΣ, που αφορούσε την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008, η οποία είχε περαιωθεί με το υπ' αριθ./2010

σημείωμα του Ν. 3888/2010. Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2008 στις 31-12-2019, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραγραφής για την κρινόμενη πράξη χρήσεως 2008 απορρίπτεται.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση στην προσβαλλόμενη πράξη **δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία**, καθόσον, στην από 18-12-2018 έκθεση μερικού ΚΒΣ της ΔΟΥ ΧΑΝΙΩΝ, αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου σε κάθε Πράξη Επιβολής Προστίμου περιέχει στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία. **(ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001)**. Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλόμενου γι' αυτή πρόστιμο, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της κάθε πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. **ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12, 1218**. Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της κάθε πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου **(ΣτΕ 949,950/2012)**, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου **(ΣτΕ 2695/1993)**, στην κάθε πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν **(ΣτΕ 962/2012)**, και επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται, καθόσον η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, σύμφωνα 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 σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία»*.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ** «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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, όπως καταγράφεται στην από 06-06-2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και στην από 18-12-2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, ότι:

«..... για την εκδότρια ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ, διαπιστώθηκαν τα εξής:

..... πρόκειται για ατομική επιχείρηση με έναρξη την 15/02/2007 και διακοπή την 31/10/2011. Ο έλεγχος προέκυψε διότι η ατομική επιχείρηση ήταν λήπτης 2 εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους συνολικής καθαρής αξίας 18.000,00 € στην χρήση 2007 και 2 εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους συνολικής καθαρής αξίας 165.000,00€ στην χρήση 2008. Αναλυτικά η ατομική επιχείρηση φέρεται να έχει λάβει από την εταιρεία τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία κατά την χρήση 2008 :

α) Τ.Π. Δ.Α. /2008

Περιγραφή	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ 19%	Συνολική Αξία
1) Ραουλόδρομος εισόδου διαστάσεων 19.000 X 1.200 (mm) με μοτέρ (2 X 2,2 kw) με 23 ράουλα διαμέτρου 90 X 7 (mm) ικανότητας 1.000 kg / m και 5 κάθετα ράουλα ευθυγράμμισης : TEMAXIO 1	35.000,00 €		
2) Υπομονάδα με μοτέρ διαστάσεων 1.000 X 600 mm με 3 ράουλα διαμ. 90 X 7 ικανότητας 1.000 kg / m : TEMAXIO 1	10.000,00 €		
3) Ραουλόδρομος εξόδου διαστάσεων 10.000 X 1.200 (mm) με μοτέρ 14 ράουλα ευθυγράμμισης διαμέτρου 90 X 7 ικανότητας 1.000 kg / m και 4 κάθετα ράουλα ευθυγράμμισης : TEMAXIO 1	30.000,00 €		
4) Πλευρικός σταθμός φόρτωσης εισόδου του υλικού αποτελούμενος από 4 support των 4 μέτρων : TEMAXIO 1	45.000,00€		
ΣΥΝΟΛΟ	120.000,00 €	22.800,00 €	142.800,00 €

β) Τ.Π. Δ.Α./2008

Περιγραφή	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ 19%	Συνολική Αξία
Πλευρικός σταθμός φόρτωσης εισόδου του υλικού αποτελούμενος από 4 support των 4 μέτρων με μοτέρ 3 kw και ταχύτητα μεταφοράς 3/m/min : TEMAXIO 1	45.000,00 €	8.550.00 €	53.550,00 €

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τα μηχανήματα που προμηθεύτηκε ο με τα παραπάνω ΤΠ-ΔΑ πωλήθηκαν αυτούσια στην επιχείρηση με την τότε επωνυμία της - ΑΦΜ - ΔΟΥ Β Χανίων με το Τ.Δ.Α. Νο/2008 συνολικής καθαρής αξίας 250.000,00€ χωρίς ΦΠΑ. Το ποσοστό καθαρού κέρδους που επιβλήθηκε για την πώληση αυτή ήταν ύψους 51,51 % ενώ η παραπάνω πώληση μονοπωλεί την συναλλακτική δραστηριότητα του για το 2008.

Από την έρευνα που πραγματοποιήθηκε διαπιστώθηκε ότι για την πληρωμή των προαναφερομένων στοιχείων από την επιχείρηση εκδόθηκαν οι επιταγές της τράπεζας με αριθμούς/2009 και/2009 σε διαταγή αξίας 125.000,00 € έκαστη. Οι επιταγές αυτές οπισθογραφήθηκαν από τον και στην συνέχεια οπισθογραφήθηκαν και από την υπάλληλο της εταιρείας κ. με ΑΦΜ η οποία κατέθεσε ενόρκως ότι πήγε στην τράπεζα μαζί με τον διαχειριστή της επιχείρησης κ..... ο οποίος πήρε και τα χρήματα. Σημειώνεται ότι δεν υπάρχει εγγραφή στα βιβλία της επιχείρησης για επιστροφή των χρημάτων. Κατά δήλωση του κ..... δόθηκαν τα χρήματα μετρητοίς στον κ. με τις αποδείξεις είσπραξης/2009 και/2009.

Από την περιφερειακή διεύθυνση του ΣΔΟΕ Κρήτης έγινε έρευνα σχετικά με την αναφερόμενη πώληση που αναφέρεται στο Τ.Δ.Α./2008 εκδόσεως στην έδρα της επιχείρησης και τους επιδείχθηκε στις εγκαταστάσεις της μηχανήματα το οποίο έμοιαζε να ταιριάζει με την περιγραφή χωρίς να έχει κάποιο όνομα κατασκευαστή , ή κάποιο κωδικό στον σκελετό ή περιγραφή στο τιμολόγιο. Συγκεκριμένα το μηχανήματα είναι συμπλήρωμα - προέκταση άλλου μηχανήματος που έχει αγοραστεί από την εταιρεία (Ισπανική εταιρεία) στις 24/07/2008. Σε σχέση με την μεταφορά του μηχανήματος από την Θεσσαλονίκη στα Χανιά έγινε έλεγχος στην μεταφορική εταιρεία και συγκεκριμένα στην εκδοθείσα φορτωτική/2008 της απόδειξης μεταφοράς οχημάτων της με αριθμό/2008 για το επικαθήμενο Δεν προσκομίστηκαν ταχογράφοι για το όχημα και αποδείξεις διοδίων καθόσον κατά δήλωση της επιχείρησης χρησιμοποιήθηκε η παλαιά εθνική οδός γεγονός που από δεν αποδέχεται ο έλεγχος καθόσον το κόστος εργατωρών και καυσίμων υπερβαίνει το κόστος των διοδίων που σε κάθε περίπτωση μετακυλύεται στον πελάτη, σε συνδυασμό με την ανυπαρξία παραστατικών καυσίμων και διαφόρων εξόδων κατά την διαδρομή Θεσσαλονίκη - Αθήνα.

Ανακεφαλαιώνοντας ο έλεγχος για την εικονικότητα των δύο (2) ληφθέντων φορολογικών στοιχείων από την και του ενός (1) εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου προς την επιχείρηση αναφέρει:

α) ... διαπιστώθηκε η εκτεταμένη και διαρκής φοροπαραβατική συμπεριφορά της επιχείρησης «.....» μέσω της έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους.

β) ... ο κ ουδέποτε αποπλήρωσε τα δύο (2) τιμολόγια που έλαβε από την επιχείρηση «.....» και αφορούν τα επίμαχα μηχανήματα τα οποία μεταπώλησε στην επιχείρηση

γ) ... το μηχανήμα που μεταπώλησε ο στην επιχείρηση δεν έφερε στον σκελετό του στοιχεία κατασκευαστή, ταμπελάκι, κωδικό, ή serial number του κατασκευαστή ή μεταπωλητή.

δ)... οι δύο (2) επιταγές που της, συνολικής αξίας 250.000,00€ που εκδόθηκαν από την επιχείρηση σε διαταγή ουδέποτε εισπράχθηκαν από αυτόν αλλά εισπράχθηκαν από τον εκδότη τους κ..... μέσω της παριστάμενης υπαλλήλου του κ.

ε) ... δεν αποδείχτηκε η μεταφορά του μηχανήματος από Θεσσαλονίκη στα Χανιά μέσω της μεταφορικής εταιρείας, αφού δεν επιδείχθηκαν δικαιολογητικά έγγραφα μεταφοράς (καύσιμα, διόδια, ταχογράφοι κλπ),

στ) ... η τιμολόγηση ανά τμήμα του επίμαχου μηχανήματος που πωλήθηκε από τον κ.

στην επιχείρηση «.....» έγινε κατά το δοκούν, επιβάλλοντας από των αγοραίων ποσών ποσοστά κέρδους με διακύμανση από 40 % έως και 150 % καταλήγοντας στο εξωπραγματικό ποσοστό 51,51 % που είναι το τετραπλάσιο του συντελεστή καθαρού κέρδους (13 %) που καθορίζεται από το Υπ. Οικ. για την συγκεκριμένη δραστηριότητα.

Για όλους τους παραπάνω λόγους ο έλεγχος κρίνει, ότι το φορολογικό στοιχείο (Τ. ΔΑ/2008) κατά την χρήση 2008, που εξέδωσε η ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ

..... και έδρα προς την επιχείρηση με ΑΦΜ η οποία την επίμαχη περίοδο είχε την επωνυμία συνολικής αξίας 250.00,00€ χωρίς ΦΠΑ είναι εικονικό και εκδόθηκε για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο της.»

και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 06-06-2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ αναγράφονται με λεπτομέρειες οι διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με την εικονικότητα των επίδικων συναλλαγών και στην συνέχεια στην από 18-12-2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 §3 περ.β&ξ 5 του Ν. 4337/2015 (ισχύ από 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:

.....
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.
.....

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α'170) ».

Στην προκείμενη περίπτωση η παράβαση που διαπιστώθηκε αφορά την χρήση 2008 και επομένως πρέπει να υπαχθεί στις ανωτέρω διατάξεις (άρθρο 7§3β του Ν. 4337/2015), ήτοι σωστά επιβλήθηκε αυτό το πρόστιμο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 06-06-2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και στην από 18-12-2018 έκθεση μερικού ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, 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 αριθμ. πρωτ./17-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλαν,
α) η επιχείρηση, ΑΦΜ,
..... καθώς και β) ο Τ.
....., ΑΦΜ, ως διαχειριστής-νόμιμος εκπρόσωπος της ανωτέρω επιχείρησης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Ως προς τα πρόστιμα Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού:100.000,00€ (250.000,00€x40%).

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ 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.