



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

24/05/2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Αριθμός απόφασης: 1691

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604514

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. 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.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης **24.01.2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ με έδρα επί της οδού αριθ., κατά **α)** της υπ' αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρθ.7§3 Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2011, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κηφισιάς, και β) της υπ' αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρθ.7§3 Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2012, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κηφισιάς, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΚΗΦΙΣΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της ΔΟΥ ΚΗΦΙΣΙΑΣ.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **24.01.2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ'αριθμ.**/2018** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, επιβλήθηκε για το φορολογικό έτος 2011 στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **3.400,00 €**, διότι ζήτησε και έλαβε δύο (2) εικονικά (ως προς το πρόσωπο της συναλλαγής) φορολογικά στοιχεία, το Τ.Π.Υ/2011 (συνολικής καθαρής αξίας 2.975 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 684,25 ευρώ, συνολικά 3.659,25 ευρώ) και το Τ.Π.Υ/2011 (καθαρής αξίας 5.525,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 1.270,75 ευρώ συνολικά 6.795,75 ευρώ) εκδόσεως της <<..... >> με ΑΦΜ : κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§§2,9 30§4&7 και 36§1 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ.δ' του Ν.4337/15.

- Με την υπ'αριθμ.**/2018** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΟΥ Κηφισιάς, επιβλήθηκε για το φορολογικό έτος 2012 στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **2.017,50 €**, διότι ζήτησε και έλαβε τέσσερα (4) εικονικά (ως προς το πρόσωπο της συναλλαγής) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της <<..... >> με ΑΦΜ : συνολικής καθαρής αξίας 20.175,00€ πλέον Φ.Π.Α. 4.640.25€, σύνολο 24.815,25 ευρώ, τα οποία δεν καταχώρησε στο βιβλίο εσόδων -εξόδων και δεν εξέπεσε το Φ.Π.Α. κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 18 του Π.Δ. 186/92 {Κ.Β.Σ.}, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2 § 1 του ιδίου Διατάγματος. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ.ε' του Ν.4337/15.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ ΚΗΦΙΣΙΑΣ βάσει του πορίσματος της από 28.12.2018 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ.εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ 186/92, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της με αριθ.**/2018** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς. Η ως άνω εντολή εκδόθηκε συνεπεία του με αρ. πρωτ.**/2018** εγγράφου αποστολής Έκθεσης Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Π.Δ. Αττικής στην οποία αναφέρεται ότι «κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.. Αττικής κατόπιν Εντολών Ελέγχου του Προϊσταμένου τους στην οντότητα ".....", με αντικείμενο εργασιών "....."»

με έδρα στην οδό στην , Α.Φ.Μ., διαπιστώθηκε ότι η οντότητα είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2011-2016. Μεταξύ των επιχειρήσεων οι οποίες έλαβαν σχετικά φορολογικά στοιχεία στη χρήση 2011 και 2012 είναι και η ελεγχόμενη οντότητα «..... του» Κατόπιν αυτού διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα, με αντικείμενο εργασιών «.....», λόγω **συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων** για την διαχειριστική περίοδο 2011-2012.

Συγκεκριμένα :

Στις 19-11-2018 ο έλεγχος επέδωσε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθ. /2018 αίτημα παροχής πληροφοριών, για την προσκόμιση των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε προσκομίζοντας τα ζητηθέντα φορολογικά βιβλία και στοιχεία μεταξύ των οποίων τα σχετικά με τον αντισυμβαλλόμενο ".....» ως κάτωθι:

1. Ένα (1) Τ.Π.Υ. πρωτότυπο με αριθ. /2011 και το Νο /2011 εκδόσεως ".....", ΑΦΜ:
 2. Απόδειξη Είσπραξης με πληρωμή του ποσού 10.200,00 με την επιταγή Νο (τιμ.....,..... συνολικής αξίας 3.659,25+6.795,75=10.455,00 Μείον 89,25 και 165,75 παρακράτηση Φ.Ε. 3%=10.200,00
 3. Μηνιαία κατάσταση Βιβλίου Εσόδων Εξόδων μηνός 11^{ος} /2011 (μία σελίδα πρωτότυπη Νο 85) με αρ. πράξης θεώρησης /2007.
 4. Μία (1) σελίδα - καρτέλα του προμηθευτή «.....» στην οποία εμφανίζεται το Τ.Π.Υ. Νο /2011 και το Νο /2011.
- Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος «..... του» έλαβε από τον «.....» στην χρήση 2011 α) το υπ' αριθ. /2011 Τ.Π.Υ. αξίας 2.975,00 € πλέον Φ.Π.Α. 684,25€ ήτοι συνολικής αξίας **3.659,25€**, και β) το υπ' αριθ. /2011 Τ.Π.Υ. αξίας € 5.525,00 πλέον Φ.Π.Α. 1.270,75€ ήτοι συνολικής αξίας **6.795,75€**,

Στο υπ' αριθ. /**2011 Τ.Π.Υ.** περιγράφεται η παρασχεθείσα υπηρεσία ως εξής: Εργασίες Ανύψωσης στο έργο «

Στο εν λόγω τιμ. έγινε παρακράτηση Φ.Ε. 3% ποσού 89,25 και αποδόθηκε στην Δ.Ο.Υ. Αχαρνών με το υπ' αριθμό /..... /2012 Διπλότυπο Είσπραξης .

Στο υπ' αριθ. /**2011 Τ.Π.Υ.** περιγράφεται η παρασχεθείσα υπηρεσία ως εξής: Εργασίες Ανύψωσης στο έργο «

Στο εν λόγω τιμ. έγινε παρακράτηση Φ.Ε. 3% ποσού 165,75 € και αποδόθηκε στην Δ.Ο.Υ. Αχαρνών με το υπ' αριθμό /..... /2012 Διπλότυπο Είσπραξης.

Στις Συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών που υπέβαλλε ο Εκδότης των τιμολογίων για την χρήση 2012 αναφέρει ως πελάτη του και τον ελεγχόμενο του ότι είχε **εκδώσει (4) τέσσερα φορολογικά στοιχεία**

αξίας 20.175,00 € πλέον Φ.Π.Α. 4.640,25€, ήτοι συνολικής αξίας **24.815,25€**, τα οποία δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο και όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο δεν έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία του προσφεύγοντος, δεν αφαιρέθηκαν από τα ακαθάριστα έσοδα οι ανωτέρω δαπάνες και δεν εκπέστηκε ο αναλογών Φ.Π.Α

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στις 07/12/2018 το με αριθμό/2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος ανταποκρίθηκε ο προσφεύγων εγγράφως με το υπ' αριθ./2018 υπόμνημα. Εν συνεχεία ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του, τα ανωτέρω, έκρινε σύμφωνα με την από 28.12.2018 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ 186/92 ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στις κάτωθι παραβάσεις :

α) Για την χρήση 2011 έλαβε τα με αριθ./...../...../2011 και/...../...../2011 εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) ως προς το πρόσωπο της συναλλαγής από την αντισυμβαλλόμενη οντότητα «.....» κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 12§1 και των άρθρων 2§1, 6§1, 18§§2&9, 20§1, 30§§4&7 :<αι 36§1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

β) Για την χρήση 2012 τέσσερις Παραβάσεις (4), διότι ζήτησε και έλαβε εικονικά Τ.-Δ.Α. (ως προς το πρόσωπο της συναλλαγής) από την επιχείρηση - - Α.Φ.Μ : αρμοδιότητας συνολικής καθαρής αξίας 20.175.,00 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 4.640,25€, σύνολο 24.815,25 ευρώ, τα οποία δεν καταχώρησε στο βιβλίο εσόδων -εξόδων και δεν εξέπεσε το Φ.Π.Α .κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 18 του Π.Δ. 186/92 {Κ.Β.Σ.}, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 2 § 1 του ιδίου Π.Δ και τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ.ε" του ν. 4337/2015, όπως διαπιστώσεις στην έκθεση ελέγχου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) ΤΟ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΕΧΕΙ ΠΑΡΑΓΡΑΦΕΙ ΓΙΑ ΤΟ ΕΛΕΓΧΘΕΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2011, ΔΕΔΟΜΕΝΟΥ ΟΤΙ ΔΕΝ ΜΟΥ ΕΠΙΔΟΘΗΚΑΝ ΕΓΚΑΙΡΩΣ ΟΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ ΓΙΑ ΤΟ ΕΤΟΣ ΑΥΤΟ.

2) ΟΙ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΤΟΥ ΜΕ ΤΟΝ ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΚΑΤΑ ΤΗ ΧΡΗΣΗ 2011 ΗΤΑΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ, ΝΟΜΙΜΕΣ ΚΑΙ ΕΛΑΒΑΝ ΧΩΡΑ ΜΕΤΑΞΥ ΤΩΝ ΑΝΑΓΡΑΦΟΜΕΝΩΝ ΣΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ.

Στο πλαίσιο των δύο συμβάσεων υπεργολαβίας με τον τηρήθηκαν όλες οι νόμιμες διαδικασίες. Ειδικότερα, η κατάρτιση των συμβάσεων και η κατάθεσή τους στην αρμόδια ΔΟΥ Αχαρνών έγιναν απολύτως σύμφωνα με τους νόμιμους τύπους, καταβλήθηκε νομίμως ο αναλογών

φόρος παρακράτησης, ενώ αμφότερα τα επίμαχα τιμολόγια, τα οποία φέρουν όλα τα νόμιμα στοιχεία (διάτρηση, σφραγίδα, ΑΦΜ) και αντιστοιχούν πλήρως στις παρασχεθείσες υπηρεσίες, εξοφλήθηκαν με δίγραμμα επιταγή η οποία εξαργυρώθηκε από τον αντισυμβαλλόμενο.

3) Ο ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΗΤΑΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΥΠΑΡΚΤΟ ΠΡΟΣΩΠΟ ΚΑΤΑ ΤΟΝ ΧΡΟΝΟ ΤΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΚΑΙ ΚΑΛΟΠΙΣΤΑ ΣΥΝΑΛΛΑΧΘΗΚΕ ΜΑΖΙ ΤΟΥ.

4) ΑΚΟΜΑ ΚΑΙ ΕΑΝ ΗΘΕΛΕ ΚΡΙΘΕΙ ΟΤΙ Η ΑΤΟΜΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΤΟΥ ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥ ΕΙΝΑΙ ΕΙΚΟΝΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ, ΔΕΔΟΜΕΝΟΥ ΟΤΙ ΤΑ ΕΡΓΑ ΠΟΥ ΑΝΕΛΑΒΕ ΟΛΟΚΛΗΡΩΘΗΚΑΝ ΚΑΙ ΠΑΡΑΔΟΘΗΚΑΝ, ΔΕΝ ΥΦΙΣΤΑΤΑΙ ΘΕΜΑ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.

5) Η ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥ ΕΓΙΝΕ ΝΟΜΙΜΑ ΜΕ ΔΙΓΡΑΜΜΗ ΕΠΙΤΑΓΗ, ΚΑΤ' ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 18 ΤΟΥ ΚΒΣ.

**6) ΟΙ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΟΥ ΜΕ ΤΟΝ ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟ
..... ΗΤΑΝ ΚΑΘΟΛΑ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ, ΚΑΘΩΣ ΔΕΝ ΘΑ ΕΙΧΕ ΚΑΝΕΝΑ ΟΦΕΛΟΣ ΑΠΟ ΤΗ ΛΗΨΗ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.**

7) ΚΑΤΑ ΤΗ ΧΡΗΣΗ (ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ) 2012 ΔΕΝ ΕΛΑΒΕ ΚΑΙ ΔΕΝ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΕ ΣΤΑ ΤΗΡΟΥΜΕΝΑ ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΚΑΙ ΣΤΙΣ ΥΠΟΒΛΗΘΕΙΣΕΣ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΠΕΛΑΤΩΝ - ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ ΤΑ ΥΠΟΤΙΘΕΜΕΝΑ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ.

8) ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 3 ΤΟΥ Ν. 4337/2015 – ΑΚΟΜΑ ΚΑΙ ΑΝ ΕΠΙΒΕΒΑΙΩΝΟΤΑΝ Η ΥΠΟΤΙΘΕΜΕΝΗ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΕΠΙΜΑΧΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ, Ο ΑΠΟΚΛΕΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΒΛΕΠΟΜΕΝΟ ΕΥΝΟΪΚΟΤΕΡΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΣΥΝΙΣΤΑ ΚΑΤΑΦΩΡΗ ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΤΩΝ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΑ ΘΕΜΕΛΙΩΜΕΝΩΝ ΑΡΧΩΝ ΤΗΣ ΙΣΟΤΗΤΑΣ, ΤΗΣ ΧΡΗΣΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΑΝΑΛΟΓΙΚΟΤΗΤΑΣ, ΚΑΘΩΣ ΚΑΙ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΓΙΑ ΔΙΚΑΙΗ ΔΙΚΗ (ΑΡΘΡΟ 6 ΕΣΔΑ).

Ως προς την παραγραφή

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»

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ. 1 ,4 του ν.2238/94 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.....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,»

Επειδή στο άρθρο 68 παρ. 2 του Ν 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» , ορίζονται τα εξής: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή

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 ΕΕ 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.»

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 §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 το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την παρόδο της πενταετίας ήτοι για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011), στις 31/12/2012 και για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) στις 31/12/2013.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ με την υπ' αριθ...../2018 Έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Π.Δ. Αττικής η οποία αφορούσε την χρήση 2011 μετά την λήξη της πενταετούς παραγραφής. 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 λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2011 στις 31-12-2022 .

Επειδή, το παραπάνω στοιχείο (δελτίο πληροφοριών) αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ώστε να το εκτιμήσει, εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84, πενταετίας.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 28/12/2018 , ήτοι εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης των χρήσεων 2011 και 2012, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής αβάσιμα προβάλλεται.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο **18 παρ.2 του Π.Δ.186/92 Κ.Β.Σ.** ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:«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, 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 αξίας.....»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013** όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997 : «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρ. **18§9 του ΠΔ 186/92:** ορίζεται ότι :«9. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **65 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

«Άρθρο 65

Βάρος απόδειξης

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, 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 τον 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). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία ικανά, να αποδείξουν τους ισχυρισμούς του. 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, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣΤΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υποθέσεως, και της από 28.12.2018 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) της αρμόδιας ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, , προκύπτει ότι ο έλεγχος έλαβε υπ' όψην του το πόρισμα της Έκθεσης Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Π.Δ. Αττικής για τον εκδότη των επίμαχων στοιχείων «.....» με ΑΦΜ : σύμφωνα με την οποία η εν λόγω εκδότρια, είναι **συναλλακτικώς ανύπαρκτη** και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα και συγκεκριμένα:

1) Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με την με αριθμό/2017 εντολή ελέγχου μετέβη στην δηλωθείσα οικία του εκδότη των τιμολογίων στην οδό , , προκειμένου να επιδώσει πρόσκληση για την προσκόμιση των βιβλίων. Ο ελεγχόμενος δεν εντοπίστηκε στην ανωτέρω διεύθυνση και σύμφωνα με τους ενοίκους της πολυκατοικίας ουδέποτε κατοίκησε εκεί ούτε και τον γνώριζε κανένας. Ο έλεγχος επέδωσε στις 21-07-2017 την με αριθμό/17 πρόσκληση προσκόμισης των λογιστικών αρχείων στον Δήμαρχο για θυροκόλληση λόγω αγνώστου διαμονής και τελευταίας δηλωθείσης διεύθυνσης κατοικίας ,

Επίσης ο έλεγχος με το με αριθμ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ..... ΕΞ 2016ΕΜΠ/2016 έγγραφο του προς τα ΙΚΑ ζήτησε μεταξύ άλλων να τους γνωρίσει αν η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει

απογραφεί ως εργοδότης και σε θετική περίπτωση το προσωπικό που απασχόλησε και τις ειδικότητες του.

Το ΙΚΑ στο με αριθμό πρωτ. /2016 απαντητικό του έγγραφο ως προς τον ελεγχόμενο τους γνώρισε ότι δεν έχει απογραφεί ως εργοδότης.

2) Επίσης η αντισυμβαλλόμενη οντότητα «.....» δεν θα μπορούσε να παράσχει τις περιγραφείσες στα ανωτέρω ΤΠΥ. υπηρεσίες, καθώς διαπιστώθηκε :

- ανυπαρξία αγορών σε σχέση με το αντικείμενο δραστηριότητας της και τα πωληθέντα από αυτήν εμπορεύματα.
- ο ελεγχόμενος δεν έχει απογραφεί ως εργοδότης στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ καί επομένως δεν διέθετε το απαραίτητο προσωπικό για την πραγματοποίηση των εργασιών ως αναφέρονται στα Τ.Π.Υ.
- δεν υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις ελεγχόμενες χρήσεις,
- αναγραφόταν σε πολλές περιπτώσεις μεταφορικά μέσα στα εκδοθέντα στοιχεία διακίνησης τα οποία ήταν αδύνατο να έχουν πραγματοποιήσει τις συγκεκριμένες μεταφορές.
- ο τρόπος εξόφλησης σε πολλές περιπτώσεις ήταν μη σύννομος.
- Δεν τηρήθηκε ενιαία αρίθμηση και εκδόθηκαν φορ. στοιχεία σε ημερομηνία διαφορετική από την αναγραφόμενη και κατά το δοκούν
- Υποβλήθησαν από τις λήπτριες επιχειρήσεις τροποποιητικές δηλώσεις του Ν.4446/16 σε δεκαέξι (16) περιπτώσεις. Και επομένως οι συναλλαγές που φέρεται να πραγματοποιήσει είναι ανύπαρκτες και τα φορολογικά στοιχεία αξίας που εξέδωσε για τις χρήσεις έχουν ως εξής:

ΧΡΗΣΗ 2011,	155 φορ. στοιχεία αξίας,	συνολικής καθαρής αξίας	567.008,65€
ΧΡΗΣΗ 2012,	308 φορ. στοιχεία αξίας,	συνολικής καθαρής αξίας	2.260.198,56€
ΧΡΗΣΗ 2013,	83 φορ. στοιχεία αξίας,	συνολικής καθαρής αξίας	1.133.681,40 €
ΧΡΗΣΗ 2014,	117 φορ. στοιχεία αξίας	συνολικής καθαρής αξίας	2.837.184,00€
ΧΡΗΣΗ 2015,	191 φορ. στοιχεία αξίας	συνολικής καθαρής αξίας	9.856.658,58€
ΧΡΗΣΗ 2016,	17 φορ. στοιχεία αξίας	συνολικής καθαρής αξίας	335.915,54€
ΣΥΝΟΛΟ			16.990.646,73
είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής		Συναλλαγής	

όπως το πόρισμα της Δ.Ο.Υ

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, από τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων με το αριθ...../2018 υπόμνημά του , αποδείχθηκε στην χρήση 2011 , ότι η εξόφληση των επίμαχων **Τ.Π.Υ**/2011 και/2011 έγιναν με τη με αριθ. /2011 δίγραμμη επιταγή της ποσού 10.200,00€ σε διαταγή του , την οποία εξαργύρωσε ο ίδιος.

Επειδή ο έλεγχος της ΔΟΥ ΚΗΦΙΣΙΑΣ δεν στηρίχθηκε μόνο στα διαλαμβανόμενα του Δ.Π. της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αλλά πραγματοποίησε διασταυρωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, αποτέλεσμα των

οποίων ήταν η κρίση περί εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων, **μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη.**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 §3περ.ε΄&§ 5 του Ν. 4337/2015 (ισχύ από 17-10-2015) ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 7 Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.....

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) 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.

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) ».

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση οι παραβάσεις που διαπιστώθηκαν αφορούν την χρήση 2011 και επομένως πρέπει να υπαχθεί στις ανωτέρω διατάξεις (άρθρο 7§3δ΄ του Ν. 4337/2015),

Επειδή εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι εκ παραδρομής αναφέρεται επι της πράξης το ποσό προστίμου 3.440,00€ και ορθώς επιβλήθηκε με την προσβαλλόμενη με αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Κ.Β.Σ, στη χρήση 2011 σύμφωνα με τα αποτελέσματα της από 20/12/2017 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ το πρόστιμο της παραγράφου **3δ΄ του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015** καθόσον ο προσφεύγουγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της δύο (2) εικονικά ως προς το

πρόσωπο φορολ. στοιχεία με εκδότη «.....» καθαρής αξίας 8.500,00 ευρώ (8.500,00x20%=-1.700,00€).

Επομένως αβάσιμα ισχυρίζεται ο προσφεύγων ότι δεν έχουν εφαρμοστεί οι διατάξεις της παραγρ.3 του άρθρου 7 ν.4337/2015 για την χρήση 2011.

Επειδή από τον έλεγχο που διενεργήθηκε για τη χρήση 2012 διαπιστώθηκε ότι **για τα (4) τέσσερα φορολογικά** στοιχεία αξίας 20.175,00 € πλέον Φ.Π.Α. 4.640,2€, ήτοι συνολικής αξίας **24.815,25€**, δεν είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία του (λήπτη) προσφεύγοντα, δεν αφαιρέθηκαν από τα ακαθάριστα έσοδα οι ανωτέρω δαπάνες και δεν εκπέστηκε ο αναλογών Φ.Π.Α.

Επειδή η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία τα εν λόγω τιμολόγια.

Επομένως δεν πρέπει να υποβληθούν πρόστιμα για την εν λόγω χρήση λόγω μη ύπαρξης παράβασης.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **24.01.2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ ως εξής :

1)**την επικύρωση** της με αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του Κ.Β.Σ. διαχ/κής περιόδου 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ και

2)**Την ακύρωση** της υπ' αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του Κ.Β.Σ. διαχ/κής περιόδου 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

Η Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Α) Διαχειριστική Περίοδος 01/01-31/12/2011

Υπ' αριθμ. /2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7§3 περ. δ' του ν. 4337/2015: 8.500,00€ * 20% - **1.700,00€**

Διαχειριστική Περίοδος 01/01-31/12/2012

Υπ' αριθμ. /2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Κ.Β.Σ.

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

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

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

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

*Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης*

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 .