



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333245

ΦΑΞ : 2313 - 333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη: 18/6/2019

Αριθμός απόφασης: 1618

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 ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης 20/2/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, που εδρεύει στη Λευκάδα, επί της οδού, Τ.Κ. 31100, κατά της με αριθμό/20-12-2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του ν.4337/2015 χρήσης 2008 και της με αριθμό/20-

12-2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του ν.4337/2015 χρήσης 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Την από 20/2/2019 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας .
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20/2/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αρ./**20-12-2018** πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας , καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **17.478,80 €**, λόγω έκδοσης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου προς την ατομική επιχείρηση «.....– ΑΦΜ, καθαρής αξίας 43.697,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1α, 12§1α, 18§3, 9 και 19§1 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ.186/92), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015.
2. Με την με αρ./**20-12-2018** πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **9.532,00 €**, λόγω έκδοσης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων προς την ατομική επιχείρηση «.....– ΑΦΜ, καθαρής αξίας 23.830,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1α, 12§1α, 18§3, 9 και 19§1 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ.186/92), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015.

Δυνάμει των με αρ./21-6-2017,/13-07-2017,/23-08-2017 και/14-9-2017 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Πάτρας, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων για τις χρήσεις 2008 – 2009, στην επιχείρηση της προσφεύγουσας με αντικείμενο εργασιών «Ταχυμεταφορές, χονδρικό εμπόριο αυτοκινήτων, μεταχειρισμένων φορτηγών, εμπόριο ηλεκτρικών οικιακών συσκευών, εξαρτημάτων και ανταλλακτικά, συσκευές κινητής τηλεφωνίας, εμπόριο επίπλων». Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσαν οι με αριθμό Α.Β.Μ./24-03-2014 και Α.Β.Μ./25-08-2015 Εισαγγελικές Παραγγελίες Πρωτοδικών Λευκάδας οι οποίες αρχικώς εστάλησαν, λόγω αρμοδιότητας, στο Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Δ/ση Δυτ. Ελλάδος & Ν. Ιονίων Νήσων και στη συνέχεια διαβιβάστηκαν στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4336/2015 Περίπτωση Αα. Υποπαράγραφος Δ7.

Ο Εισαγγελέας Πρωτοδικών Λευκάδας, με τη με αριθ. Α.Β.Μ./24-03-2014 παραγγελία, ζήτησε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας να προβεί σε έλεγχο καταγγελιών της «Ομάδας

Πολιτών Λευκάδας», σύμφωνα με τις οποίες ο, ο οποίος συμμετείχε στο επιχειρησιακό πρόγραμμα «Αγροτική Ανάπτυξη Ανασυγκρότηση Υπαίθρου 2000-2006» του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων και υλοποίησε το υποέργο «Κατασκευή κτιρίου, δημιουργίας υποδομών, αγορά εξοπλισμού και αυτοκινήτων για την λειτουργία επιχείρησης, δεν λειτούργησε ποτέ την επιχείρησή του και στη θέση της υπάρχει ένα κλειστό σπίτι και για την υλοποίηση του έργου έλαβε τιμολόγια από τη σύζυγό του

Ακολούθως, ο Εισαγγελέας Πρωτοδικών Λευκάδας, με τη με αριθ. Α.Β.Μ./25-08-2015 παραγγελία, ζήτησε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας να προβεί σε έλεγχο των εμπλεκόμενων στο ανωτέρω έργο, σύμφωνα με τα άρθρα 19 παρ.1 και 21 του Ν.2523/97, διαβιβάζοντας συγχρόνως αναφορά απόσπασμα της Έκθεσης Ελέγχου Μακροχρονίων Υποχρεώσεων σε έργο του Μέτρου 7.9 του Ε.Π.Α.Α.-Α.Υ. 2000-2006 του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων.

Κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας και αφού λήφθηκαν υπόψη τα πορίσματα της έκθεσης ελέγχου του Μέτρου 7.9 του Ε.Π.Α.Α.-Α.Υ. 2000-2006 του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρία εξέδωσε προς την ιδίων συμφερόντων ατομική επιχείρηση «..... – ΑΦΜ» στη χρήση 2008 ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 43.697,00 € και στη χρήση 2009 δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 23.830,00 € και ακολούθως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας λόγω αρμοδιότητας.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. έχει υποπέσει σε παραγραφή για τις κρινόμενες χρήσεις, διότι δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία, καθώς τόσο η έκθεση αποτελεσμάτων επιτόπιου ελέγχου του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης, όσο και οι με ΑΒΜ/2014 και ΑΒΜ/2015 εισαγγελικές παραγγελίες απεστάλησαν στο Σ.Δ.Ο.Ε. εντός της πενταετούς προθεσμίας για την παραγραφή.
- Δεν κλήθηκε από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. να καταθέσει τις απόψεις της επί των ευρημάτων του ελέγχου. Οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν εκδόθηκαν εντός μηνός από την ημερομηνία κατάθεσης των απόψεών της στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ..
- Δεν υπάρχει κίνητρο για να προβεί σε εικονικές συναλλαγές, εφόσον οείναι μέτοχος και νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας εταιρίας και συγχρόνως κάτοχος της λήπτριας ατομικής επιχείρησης.

Ως προς την ένσταση παραγραφής

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις*

προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...».

Επειδή στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«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) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

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 στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«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 στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «5. 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 το άρθρο 9 παρ. 4 του Ν. 3888/2010, ορίζεται ότι: «4. 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, συμψηφισμένου 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, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου, καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣΤΕ

1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

Επειδή συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμει κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, οι με αρ./21-6-2017,/13-07-2017,/23-08-2017 και/14-9-2017 εντολές ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Πάτρας εκδόθηκαν κατόπιν του/29-3-2016 εγγράφου της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Λευκάδας (αριθ. πρωτ. ΕΜΠ./31-3-2016) και την συνημμένη σε αυτό αναφορά απόσπασμα της Έκθεσης Ελέγχου Μακροχρονίων Υποχρεώσεων σε έργο του Μέτρου 7.9 του Ε.Π.Α.Α.-Α.Υ. 2000-2006 του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων.

Επειδή, οι υποθέσεις που εκκρεμούσαν στις υπηρεσίες της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε., με την έκδοση διαπιστωτικών πράξεων, μεταφέρθηκαν στην Γ.Γ.Δ.Ε. και ήδη Α.Α.Δ.Ε., σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 περ. γ' του άρθρου 2 της υποπαραγράφου Δ7 του Ν.4336/2015. Στην υπό κρίση περίπτωση, το/29-3-2016 έγγραφο της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Λευκάδας (αριθ. πρωτ. ΕΜΠ./31-3-2016) με την συνημμένη σε αυτό αναφορά - απόσπασμα της Έκθεσης Ελέγχου Μακροχρονίων Υποχρεώσεων σε έργο του Μέτρου 7.9 του Ε.Π.Α.Α.-Α.Υ. 2000-2006 του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία ικανά να επεκτείνουν το χρόνο παραγραφής των χρήσεων 2008 - 2009 στη δεκαετία και ακολούθως νομιμοποιείται τόσο ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας να καταλογίσει τα επίδικα πρόστιμα, βάσει και των πορισμάτων της Έκθεσης Ελέγχου του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης, όσο και η Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, λόγω αρμοδιότητας, να εκδώσει συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής, εφόσον μπορεί να στηριχθεί η απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, βάσει της από 8/10/2018 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

Πάτρας. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι τα ανωτέρω έγγραφα δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, καθώς η φορολογική αρχή είχε λάβει γνώση περί της ύπαρξης εικονικών φορολογικών στοιχείων εντός πενταετίας, καθώς αυτά περιήλθαν σε γνώση του Σ.Δ.Ο.Ε. Π. Δ. Δυτ. Ελλάδος & Ν. Ιονίων Νήσων ήδη από τα έτη 2014 και 2015 τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλλε τη με αρ./8-5-2009 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 και τη με αρ./7-5-2010 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010. Επιπλέον, οι χρήσεις 2008 -2009 περαιώθηκαν, βάσει των διατάξεων του Ν.3888/2010, με την αποδοχή του με αρ./1/25-11-2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης και εξοφλήθηκε το σύνολο της οφειλής που προέκυψε από αυτό.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για τις χρήσεις 2008 - 2009 δεν είχε εκπνεύσει κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας εντός του έτους 2018, ήτοι πέραν της πενταετίας από το τέλος του έτους υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των οικείων ετών και μετά την περαίωση των επίδικων χρήσεων και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων και ως εκ τούτου η ένσταση παραγραφής της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέα.

Ως προς τον ισχυρισμό περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω εκπρόθεσμης έκδοσής τους και της μη κλήσης προς ακρόαση από τη Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας.

Επειδή στο άρθρο 28 του Ν.4174/2013 ορίζεται : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη

της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, στις 15/9/2017 επιδόθηκε από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας στο Διευθύνοντα Σύμβουλο της προσφεύγουσας εταιρίας,, το με αριθμό/14-9-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένο το με αρ./14-9-2017 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, ώστε η προσφεύγουσα να ενημερωθεί για τα αποτελέσματα του ελέγχου και να προσέλθει προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου. Η προσφεύγουσα, μέσω του εκπροσώπου της, υπέβαλλε το υπ' αριθμό πρωτοκόλλου/6-10-2017 Υπόμνημά της προβάλλοντας τις αντιρρήσεις της κατά του προαναφερθέντος Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 παρ.1 του Ν.4174/2013 και του συνημμένου προσωρινού προσδιορισμού προστίμου. Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις σχετικές αντιρρήσεις της προσφεύγουσας, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην από 8/10/2018 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, προέβη στην έκδοση της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου, την οποία απέστειλε στη αρμόδια για την έκδοση των πράξεων Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας. Επομένως, η διαδικασία της τήρησης της προηγούμενης ακρόασης κατά το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος εφαρμόστηκε πλήρως και ο αντίθετος σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας αβάσιμα προβάλλεται και τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε μεν μετά την παρέλευση του ενός μηνός που ορίζει η παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, πλην όμως, εφόσον στο προαναφερόμενο άρθρο δεν υπάρχει ποινή ακυρότητας, ο χρόνος έκδοσης δεν αποτελεί στοιχείο του κύρους της προσβαλλόμενης πράξεως.

Άλλωστε, η προσφεύγουσα δεν επικαλείται βλάβη καθ' οιονδήποτε τρόπο, λόγω της καθυστέρησης, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης (παρ. 5 άρθρου 79 Κ.Δ.Δ.) και ειδικότερα εφόσον δεν έχει ενδιάμεσα αλλάξει το νομικό καθεστώς. Συνεπώς, δεν υφίσταται λόγος που να καθιστά την πράξη ακυρωτέα και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί έλλειψης κινήτρου για τη διάπραξη της καταλογιζόμενης παράβασης, εφόσον το υποκείμενο συνδιαλλαγής ταυτίζεται, αφού στην υποθετική περίπτωση της έκδοσης - λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων κάποιος ωφελείται το Φ.Π.Α. και ο άλλος τον επιβαρύνεται.

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε*

από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.».

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, υιοθετώντας παράλληλα τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην έκθεση αποτελεσμάτων έκτακτου ελέγχου του επιχειρησιακού προγράμματος «Α.Α.-Α.Υ. 2000-2006» του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά για τους παρακάτω λόγους:

1. Από το σύστημα TAXIS και συγκεκριμένα από τις Συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ. των προμηθευτών της προσφεύγουσας, δεν προκύπτουν συναλλαγές-αγορές από επιχειρήσεις με αντικείμενο εργασιών συναφές με τα περιγραφόμενα στα επίμαχα Δελτία Αποστολής-Τιμολόγια (ποδήλατα, αλεξίπτωτα, ραδιοβοηθήματα κλπ.).

2. Οι επιχειρήσεις καισυστεγάζονταν στον ίδιο χώρο αποτελούμενη από 75 τ.μ και συγκεκριμένα την, Λευκάδα με το ίδιο αντικείμενο εργασιών. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ΚΒΣ, η συστέγαση επιχειρήσεων με εμπορία όμοιων αγαθών, δεν επιτρέπεται και ορίζεται πλέον κατηγορηματικά από 01-01-1995 με τη νέα διάταξη της παρ. 8 του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ., που προστέθηκε με την παρ. 31 του άρθρου 43 του Ν.2214/94 ότι «δεν θεωρούνται βιβλία και στοιχεία στον επιτηδευματία που έχει αντικείμενο εργασιών την παραγωγή ή την εμπορία αγαθών και διατηρεί κοινή επαγγελματική στέγη με άλλο επιτηδευματία που έχει αντικείμενο εργασιών την παραγωγή ή την εμπορία όμοιων αγαθών με αυτόν. Για την εφαρμογή αυτής της διάταξης θεωρείται ότι υπάρχει κοινή επαγγελματική στέγη ιδίως όταν οι πελάτες των συστεγαζόμενων επιτηδευματιών εξυπηρετούνται από κοινή είσοδο του χώρου του καταστήματος ή ο χώρος αυτός είναι ενιαίος ή επικοινωνεί με εσωτερικές εισόδους»

3. Στην έκθεση αποτελεσμάτων έκτακτου ελέγχου στο επιχειρησιακό πρόγραμμα "Α.Α.-Α.Υ.2000-2006 του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων Διοικητικός Τομέας Κοινοτικών Πόρων και Υποδομών Μονάδα Ελέγχου, οι ελεγκτέςκαι

....., αναφέρουν στη σελίδα 8 ,«Κατά τον επιτόπιο έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στο χώρο της επένδυσης τη 1 Απριλίου 2014 παρουσία του επενδυτή κ., διαπίστωσε ότι:

--Το κτίριο είχε αποπερατωθεί σύμφωνα με τις σχετικές πιστοποιήσεις και τα σχέδια που συνόδευαν αυτές. Δεν είχε τοποθετηθεί σε αυτό επιγραφή με την επωνυμία της επιχείρησης ή άλλο διακριτικό τίτλο ή γνώρισμα που να γνωστοποιεί στους επισκέπτες ότι λειτουργεί επιχείρηση, παρά μόνο η μικρή αναμνηστική πινακίδα με τα στοιχεία χρηματοδότησης του προγράμματος.

-- Ο επιχορηγούμενος εξοπλισμός (ποδήλατα, αλεξίπτωτα, ραδιοβοηθήματα κλπ) δεν βρίσκονταν εντός του κτιρίου, παρά μόνο μέρος αυτού που αφορούσε εξοπλισμό γραφείου, όπως ντουλάπες, γραφεία, καρέκλες κλπ. Κατά δήλωση του επενδυτή, μέρος του επιχορηγούμενου εξοπλισμού είχε κλαπεί στο παρελθόν και είχε αντικατασταθεί με νέο. Ο νέος εξοπλισμός φυλασσόταν σε ιδιωτικό χώρο (αποθήκη) εκτός του χώρου της επένδυσης. Για την κλοπή δεν προσκομίστηκε από τον επενδυτή κατάθεση ή άλλο σχετικό έγγραφο του οικείου Αστυνομικού Τμήματος και δεν είχε ενημερωθεί σχετικά ο Τελικός Δικαιούχος.»

4. Στα Δ.Α.-Τ.Π. δεν έφεραν σαφείς περιγραφές για τα προϊόντα- δεν αναγράφονταν αναλυτικά οι τύποι και τα ειδικά τεχνικά χαρακτηριστικά (μάρκα-τύπος-σειριακός αριθμός), καθώς και αριθμό μεταφορικού μέσου, ώρα έναρξης αποστολής ή ώρα παράδοσης.

5. Κατά την αυτοψία που διεξήχθη από την ομάδα ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας στις 24-08-2017, στο Υποκ/μα της επιχείρησης σταΛευκάδας παρουσία του επενδυτή, ο οποίος είναι μέλος -Δ/νων Σύμβουλος και Πρόεδρος Δ.Σ. της προσφεύγουσας, δεν ευρέθησαν τα ανωτέρω πάγια (περιγραφόμενα είδη).

6. Οι συναλλαγές των φορολογικών στοιχείων δεν πληρώθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος, όπως είχαν υποχρέωση. Σχετικά με την εξόφληση του Δελτίου Αποστολής-Τιμολόγιο Πώλησης Νο 9/8-12-2008 Σ/Α', που εξέδωσε η προσφεύγουσα, συνολικής αξίας 51.999,43 €, με την επιταγή Νο-1 Eurobank δίγραμμη, σύμφωνα με το αριθμό πρωτ./04-04-2018 έγγραφο της Εθνικής Τράπεζας, η επιταγή αυτή έχει εξοφληθεί με δικαιούχο το Ι.Κ.Α Λευκάδας και ποσό 448,78 ευρώ, ενώ σύμφωνα με το υπ' αριθμ./30-6-2017 έγγραφο του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων Διοικητικός Τομέας Κοινοτικών Πόρων και Υποδομών Μονάδα Ελέγχου, στο πλαίσιο του άξονα 7 του Ε.Π.Α.Α.Υ. 2000-2006, είχε υποβληθεί από τον επενδυτή φωτοαντίγραφο της εν λόγω επιταγής, με διαφορετικό ποσό, διαφορετικό δικαιούχο και διαφορετική ημερομηνία εξόφλησης.

7. Ο διευθύνων σύμβουλος της προσφεύγουσας,, κατά την ένορκη κατάθεσή του στον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Πάτρας, δεν έδωσε σαφείς εξηγήσεις ως προς το ποια επιχείρηση προμήθευσε τον εξοπλισμό της ατομικής επιχείρησής του.

Επειδή περαιτέρω με τον με αρ. πρωτ. 1506/30/1/2007 Οδηγό ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων διευκρινίζεται :

«III. ΣΚΟΠΙΜΟΤΗΤΑ ΧΡΗΣΗΣ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ,... Ως προς την σκοπιμότητα που εξυπηρετεί η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, ή η λήψη και η χρήση εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και η νόθευση τέτοιων στοιχείων, διαπιστώνονται τα παρακάτω: ... 9. Έκδοση εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων για την εμφάνιση πωλήσεων ή υπηρεσιών σε τέτοιου ύψους που είναι καθορισμένο από διατάξεις άλλων νόμων (πολλές φορές μη φορολογικών) για τη χορήγηση ωφέλειας στην επιχείρηση, π.χ. άδεια πετρελαιοκίνητου αυτοκινήτου, επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, δανειοδοτήσεις κ.λπ...».

Εν προκειμένω, η ατομική επιχείρηση «.....— ΑΦΜ» συμμετείχε στο έργο του Μέτρου 7.9 «Ενθάρρυνση των τουριστικών και βιοτεχνικών δραστηριοτήτων», Δράση 7.9.1. «Ενίσχυση τουριστικών δραστηριοτήτων», του Ε.Π. «Α.Α.-Α.Υ. 2000-2006» του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων. Η συγκεκριμένη επένδυση αφορούσε στην ίδρυση επιχείρησης για τη διοργάνωση εκδρομών και δραστηριότητας, όπως ποδηλασία, ρίψεις με αλεξίπτωτο πλαγιάς, ορειβατικούς περιπάτους κ.λ.π. με έδρα την περιοχήτου πρώην Δήμου στο Νομό Λευκάδας. Σύμφωνα με την απόφαση έγκρισης του επενδυτικού σχεδίου, εγκρίθηκε επενδυτικό σχέδιο συνολικού επιλέξιμου προϋπολογισμού 364.658,00 € (δημόσια οικονομική ενίσχυση ύψους 218.794,80 € και ιδιωτική συμμετοχή 145.863,20 €). Προκειμένου να υλοποιηθεί η χρηματοδότηση της επένδυσης ο, επενδυτής του έργου, όφειλε να καταθέσει στην επιτροπή παρακολούθησης του έργου εξοφλημένα τιμολόγια που να αφορούν στην εν λόγω επένδυση. Επομένως, υφίστατο κίνητρο στην προσφεύγουσα εταιρία για την έκδοση των επίδικων εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς πρόκειται για επιχειρήσεις κοινών οικονομικών συμφερόντων και ο σχετικός αντίθετος ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 20/2/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

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

Κ.Β.Σ.

Χρήση 2008

Η με αριθμό/20-12-2018 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
Πρέβεζας

Ποσό καταλογισμού 17.478,80 €

Χρήση 2009

Η με αριθμό/20-12-2018 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
Πρέβεζας

Ποσό καταλογισμού 9.532,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων
Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.