



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 04/ 09/ 2020

Αριθμός Απόφασης 1674

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 τροποποιήθηκε και ισχύει .

β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει .

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. της Α 1122/31-05-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.(Β 2088).

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 « Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **21-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε ο Τ. με ΑΦΜ, κάτοικος οδός αρ. κατά:

Της υπ' αριθ./2019 (taxis/2019) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3,5 ν. 4174/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ-ΚΡΗΤΗΣ, 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. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ-ΚΡΗΤΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

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 **21-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε ο Τ. με 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ.

A. Το με αρ. πρωτ./2019 έγγραφο του, το ΣΔΟΕ Αττικής διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ [(λόγω αρμοδιότητας) (αρ. πρωτ./2019)] το από 02-10-2019 Δελτίο Πληροφοριών, από το οποίο προκύπτει ότι ο Τ. με ΑΦΜ (ο προσφεύγων) εξέδωσε για την χρήση 2008 μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία τουλάχιστον σε μία (1) περίπτωση με το ποσό της εικονικότητας να ανέρχεται σε 130.800,00€ (καθαρή αξία 109.915,97€ πλέον ΦΠΑ 20.884,03€) προς την επιχείρηση με ΑΦΜ

B. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, διενήργησε έλεγχο για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12-2008 με την υπ' αριθ./2019 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ(186/92) και εισόδημα (Ν.2238/94), δεδομένου ότι ο προσφεύγων είχε ήδη περαιώσει με το σημείωμα περαίωσης 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 το ανωτέρω Δελτίο Πληροφοριών και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στις 21-11-2019 στον προσφεύγοντα το με υπ' αριθ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 και μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων, στις 11-12-2019 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. υπόμνημα σε απάντησή του.

Εν συνεχεία ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του, το υπόμνημα του προσφεύγοντα, εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 24-12-2019 εκθέσεις ελέγχου:

1) Φορολογίας ΚΒΣ & 2) Φορολογίας εισοδήματος, με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, εξέδωσε τις κατωτέρω προβαλλόμενες Πράξεις:

Κ.Β.Σ.

- Την υπ' αριθ./2019 (taxis/2019)) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3,5ν.4174/2013), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 43.966,39€(109.915,97€x 40%), διότι:

Εξέδωσε για την χρήση 2008 μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία τουλάχιστον σε μία (1) περίπτωση με το ποσό της εικονικότητας να ανέρχεται σε συνολική αξία 130.800,00€ (καθαρή αξία 109.915,97€ πλέον ΦΠΑ 20.884,03€) προς την επιχείρηση με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11 & 12 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με το άρθρο 19§4 του Ν.2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του Ν 2523/97.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

- Την υπ' αριθμ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2009, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος εισοδήματος ποσού 108.603,63€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) 110.591,08€, ήτοι συνολικού ποσού 219.194,71€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα της κρινόμενης χρήσης κρίθηκαν **ανακριβή** λόγω της έκδοσης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Ο προσφεύγων, με την αρ. πρωτ. /21-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, της υπ' αριθ. /2019 (taxis /2019)) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3,5 ν. 4174/2013), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ-ΚΡΗΤΗΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

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

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

- 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, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί*», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

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 προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ λόγω αρμοδιότητας, με το αρ. πρωτ./2019 έγγραφο του ΣΔΟΕ Αττικής, με το οποίο διαβίβασε το από 02-10-2019 Δελτίο Πληροφοριών, το οποίο αφορούσε την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 η οποία είχε περαιωθεί με το σημείωμα περαίωσης 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 και 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 η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλήρως αιτιολογημένη καθόσον, στο από 02-10-2019 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Αττικής και στην από 24-12-2019 Έκθεση Μερικού ΚΒΣ, της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, αναφέρονται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα, για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, όλα τα στοιχεία με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις και τις καθιστούν νόμιμες.

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της καταλογιστικής πράξης, δεν απαιτείται η διατύπωση της ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (**ΣΤΕ 949,950/2012**). Η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από την σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993), η οποία κοινοποιείται ταυτόχρονα με την καταλογιζόμενη πράξη.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα ότι η πράξη δεν είναι τεκμηριωμένη και ως εκ τούτου νομικά πλημμελείς, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

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 στο από 02-10-2019 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Αττικής και στην από 24-12-2019 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ, της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ ότι: ο έλεγχος του ΣΔΟΕ Αττικής απέστειλε προς την Δ/ση κανονιστικής Συμμόρφωσης των Τραπεζών αιτήματα για παροχή στοιχείων που αφορούν συναλλαγές της επιχείρησης

..... με ΑΦΜ, με έναν από τους μεγαλύτερους προμηθευτές/εργολάβους που εμπλέκονται στην υπό έλεγχο επένδυση και συγκεκριμένα για την ατομική επιχείρηση '' με Α.Φ.Μ

Σύμφωνα με τα στοιχεία που τους απέστειλε η (για λογαριασμό της Τράπεζας) η ατομική επιχείρηση '' με Α.Φ.Μ.: παραλαμβάνει μεταξύ άλλων και την κάτωθι επιταγή που εκδόθηκε εις διαταγή της και την οπισθογράφει.

1....., ΑΡΙΘ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ....., ΗΜ. ΛΗΞΗΣ: 31-08-2008, ΠΟΣΟ: 130.800,00€, ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ:

Η ως άνω επιταγή περιλαμβάνεται στις επιταγές που δίνει η επιχείρηση στον με ΑΦΜ προς εξόφληση των τιμολογίων που εξέδωσε και που αφορά την επένδυση με ΥΠΕ/.../...../Ν.3299/2004 και έχει καταχωρηθεί στα αναλυτικά καθολικά των προμηθευτών της επιχείρησης Τέλος η ως άνω επιταγή περιλαμβάνεται στις καταστάσεις δαπανών που αφορούν το έργο με ΥΠΕ/.../...../Ν.3299/2004, που απέστειλε το Υπουργείο Οικονομίας Ανάπτυξης με τον αριθμό πρωτ. /2019.

Με τον αριθμό πρωτοκόλλου ΕΞ 2019 ΕΜΠ/2019 ο έλεγχος ζήτησε από την τα σχετικά παραστατικά κινήσεων που αφορούσαν δείγμα ελέγχου πέντε επιταγών εις διαταγή με Α.Φ.Μ. μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονταν και η ως άνω αναφερόμενη επιταγή. Με τον αριθμό πρωτοκόλλου /2019 η απαντά στο ΕΞ /2019 έγγραφο του ελέγχου αποστέλλοντας τις δύο όψεις σώματος της επιταγής .

Από την εξέταση του φωτοαντίγραφου των δύο όψεων της δίγραμμης επιταγής με αριθμό ποσού 130.800,00 € λήξης 31-8-2008 ο έλεγχος διαπιστώνει ότι οπισθογραφείται από τον προμηθευτή ενώ ακολουθεί δεύτερη οπισθογράφιση με υπογραφή που ομοιάζει με την υπογραφή του εκδότη της επιταγής

Με τον αριθμό πρωτοκόλλου Α.Π. ΕΞ 2019 ΕΜΠ/2019 προς ο έλεγχος ζήτησε τα πλήρη στοιχεία του τελευταίου οπισθογράφου που εισέπραξε την επιταγή και τις πέντε επόμενες κινήσεις του ταμιά. Επίσης ζήτησε εάν το ποσό της επιταγής δεν εισπράχθηκε σε

φυσικό χρήμα (χαρτονομίσματα) αλλά κατατέθηκε ολικώς ή μερικώς σε τραπεζικό λογαριασμό ή έκλεισε με έκδοση τραπεζικής επιταγής, να τους αποστείλει όλα τα σχετικά παραστατικά.

Η σε απάντηση του με αρ. πρωτ..... ΕΞ 2019 ΕΜΠ/2019 εγγράφου του ελέγχου, τους απέστειλε την υπ' αριθμ. /2019 απάντηση όπου μεταξύ άλλων αναφέρει ότι «η υπ αριθμόν επιταγή, κατατέθηκε ως μέρος ευρύτερης συναλλαγής, στο λογαριασμό της επιχείρησης με ΑΦΜ αποστέλλοντας φωτοαντίγραφα των 2 όψεων των επιταγών .

Όπως ήδη έχουν αναφερθεί από την εξέταση του φωτοαντίγραφου των δύο όψεων της δίγραμμης επιταγής με αριθμό, ποσού 130.800,00€ ο έλεγχος διαπίστωσε ότι οπισθογραφείται από τον προμηθευτή ενώ ακολουθεί δεύτερη οπισθογράφιση με υπογραφή που ομοιάζει με την υπογραφή του εκδότη της επιταγής , γεγονός που επιβεβαιώνεται από τα στοιχεία που προσκόμισε η τράπεζα. Από τα στοιχεία διαφαίνεται ότι η δίγραμμη επιταγή κατατίθεται στο λογαριασμό επιχείρησης της οποίας ο για εκείνη την περίοδο διατελεί Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος διατελώντας ταυτόχρονα Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος και στην επιχείρηση Από τη εξέταση των υποβληθέντων συγκεντρωτικών Καταστάσεων πελατών της επιχείρησης δεν διαφαίνεται σχέση που θα μπορούσε να δικαιολογήσει την επιστροφή του ποσού.

Ως εκδότης και ως τελευταίος οπισθογράφος φαίνεται να υπογράφει το ίδιο πρόσωπο και συγκεκριμένα ο ο οποίος στις 4-9-2008 που εισπράττεται η επιταγή διατελεί ταυτόχρονα Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος τόσο της επιχείρησης όσο και της επιχείρησης Ως εκ τούτου ο έλεγχος θεωρεί το ποσό 130.800,00€ που δεν εισπράττεται και επιστρέφει από τον προμηθευτή του έργου ως προϊόν εικονικής υπερτιμολόγησης που δεν ανταποκρίνεται στην πραγματική αξία των αγαθών και υπηρεσιών που προμηθεύτηκε η επιχείρηση από την εν λόγω προμηθεύτρια και πάροχο υπηρεσιών.

Συνεπώς σύμφωνα με τα παραπάνω, η αξία της επιταγής με αριθμό λήξης 31-8-2008 ποσού 130.800,00€ επέστρεψε στην πραγματικότητα στον δικαιούχο της επιδότησης.

Από τα ανωτέρω γεγονότα προκύπτει το συμπέρασμα πως από το σύνολο των τιμολογίων του συγκεκριμένου προμηθευτή με Α.Φ.Μ., που αφορούν το επιδοτούμενο έργο υπάρχει υπερτιμολόγηση (μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο) τουλάχιστον σε μία περίπτωση στην χρήση 2008 κατά το ποσόν των 130.800,00ευρώ (δηλαδή κατά το μέρος της αξίας της προαναφερόμενης επιταγής, το οποίο επεστράφη στην κοινών συμφερόντων επιχείρηση) καθαρή αξία χωρίς Φ.Π.Α, καθώς κατά την επιστροφή χρημάτων από υπερτιμολόγηση δεν έχει έννοια να επιστρέφεται και ο Φ.Π.Α. της υπερτιμολόγησης διότι για να είναι νομότυπο το

τιμολόγιο αυτό πρέπει αυτός να αποδοθεί και άρα δεν επιστρέφεται και επιπλέον ο Φ.Π.Α. δεν συμπεριλαμβάνεται στις επιλέξιμες δαπάνες.

Επειδή η εξόφληση δεν αφορούσε ένα συγκεκριμένο τιμολόγιο αλλά γινόταν έναντι και τμηματικά για το σύνολο της αξίας των τιμολογίων, δεν μπορεί να προσδιορισθεί επακριβώς αν η επιστροφή των χρημάτων αφορά ένα ή περισσότερα τιμολόγια και ως εκ τούτου η μερικώς εικονική συναλλαγή προσδιορίζεται σε τουλάχιστον μία περίπτωση.

Ο έλεγχος δεν είχε τη δυνατότητα να ελέγξει τα βιβλία της επιχείρησης

..... καθώς αυτά ζητήθηκαν με τον αριθμό πρωτ.

..... ΕΞ 2019 ΕΜΠ/2019 αλλά η εν λόγω επιχείρηση σε απάντηση του σχετικού αιτήματος με τον Α.Π...../2019 δήλωσε πως αυτά έχουν νομίμως καταστραφεί.

Η έκδοση μερικώς εικονικού τιμολογίου (υπερτιμολόγηση) τουλάχιστον σε μια περίπτωση στην χρήση 2008 αποτελεί φορολογική παράβαση καθώς έρχεται σε αντίθεση με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 2 παρ.1, 12 παρ.1, 5, 9, 10, 11,14, 18 παρ.2 & 9, 30 παρ.4γ του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), καθώς και των διατάξεων του άρθρου 19 του Ν.2523/97 και εκείνες της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν.1591/1986..... »

και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Στην προκείμενη περίπτωση, στο από 02-10-2019 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Αττικής και στην από 24-12-2019 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ, της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων, εξέδωσε τα μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, για την κρινόμενη χρήση.

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ Πόρισμα Ελέγχου ” στην από 24-12-2019 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου (εφαρμογής των διατάξεων άρθρου 7§3&5-ν. 4337/2015-ΠΔ 186/1992 ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, αναφέρεται ότι :

«..... ο προσφεύγων επεξηγεί ότι, επειδή χρειαζόταν χρήματα μετρητά άμεσα για να καλύψει τις επιτακτικές ανάγκες του, επέστρεψε την μεταχρονολογημένη επιταγή αξίας 130.800,00€ στον εκδότη, προκειμένου να εξοφληθεί άμεσα και μετρητοίς.

Ο έλεγχος δεν κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα για την εξόφληση του ποσού των 130.800,00€ με μετρητά λόγω της επιστροφής της ισόποσης επιταγής, καθ' ότι δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η πληρωμή του από τον αντισυμβαλλόμενο κάτι που θα μπορούσε να αποδειχθεί με ισόποση τραπεζική καταβολή από την εταιρεία για να αποδειχθεί η παροχή υπηρεσίας όσον αφορά το ποσό των 130.800,00€..... »

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στο από 02-10-2019 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Αττικής και στην από 24-12-2019 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ, της Δ.Ο.Υ.

ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, 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. /21-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε
ο Τ. με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού: 109.915,97€ x 40%)= 43.966,39€.

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.