



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 30-4-2020

Αριθμ. Αποφ.: 794

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ...**2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ** ..., νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα στη ..., κατά της υπ' αριθμ. .../...2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3

& 5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από .../2020 Έκθεση Απόψεων της Αναπληρώτριας Διευθύντριας της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...», 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:

- Με την με αριθμό .../...**2019** οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (άρθρο 7 παρ.3 &5 του Ν.4437/2015) διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο **συνολικού ποσού 19.852,00€**, λόγω λήψης έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) συνολικής καθαρής αξίας 49.630,00€, €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§§1, 15, 18§9, 11§1, 12§1, 9, 10, 11 και 14, 18§3, 9 και 30§4,7 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3&5 του Ν.4337/2015.

Από τον έλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα εταιρεία από τη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, δυνάμει της υπ. αριθμ. .../...2019 σχετικής εντολής ελέγχου για τη χρήση 2008, συντάχθηκε η από ...2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. και εκδόθηκε η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. .../...2019 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Βέροιας με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων η από ...2018 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Βέροιας στην ατομική επιχείρηση του ... με Α.Φ.Μ.: ..., για τις χρήσεις 2006 – 2011, με την οποία διαπιστώθηκε ότι η ατομική επιχείρηση του ..., με κύριο αντικείμενο εργασιών «υπηρεσίες βαφής αμαξώματος» και δευτερεύον «χονδρικό εμπόριο ελαστικών, χρωμάτων, σιδηρικών κ.λ.π.» ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση και εξέδιδε πληθώρα εικονικών τιμολογίων προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και προς την ομόρρυθμη εταιρεία «...», η οποία εντός του 2008 έλαβε έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία. Ενόψει των ανωτέρω διαπιστώσεων ελέγχου, ήτοι της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, όπως αυτές καταγράφονται στην από ...2019 έκθεση Κ.Β.Σ., της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, ο έλεγχος επέβαλε το οριζόμενο στο άρθρο 7 παρ.3 του Ν.4337/2015 πρόστιμο Κ.Β.Σ.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραβίαση ουσιώδους τύπου έκδοσης της διοικητικής πράξης. Η προσβαλλόμενη πράξη δεν φέρει αριθμό πρωτοκόλλου, έχει νομίμως υπογραφεί από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. στις .../2019, ενώ η κοινοποίηση αυτής έλαβε χώρα στις .../2019. Περαιτέρω, η έκθεση ελέγχου φέρει ημερομηνία θεώρησης την .../2019, ήτοι σε ημερομηνία μεταγενέστερη της πράξης. Συνεπώς, η προσβαλλόμενη πράξη έχει εκδοθεί χωρίς κατά το χρόνο έκδοσής της να υφίσταται η απαιτούμενη κατά το άρ. 28 του Ν. 4174/2013 αιτιολογούσα έκθεση ελέγχου.
2. Παράβαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. Στην αιτιολογία της πράξης το διοικητικό όργανο οφείλει να σχολιάσει τους ουσιώδεις ισχυρισμούς του διοικούμενου. Στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική διοίκηση προχώρησε στη λήψη του δυσμενούς μέτρου και ύστερα έλαβε υπόψη και αξιολόγησε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα.
3. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων. Δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο αυτό που είχε περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής, σε οποιαδήποτε υπηρεσία της, εντός της αρχικά προβλεπόμενης προθεσμίας παραγραφής του άρ.84 παρ.1 του Ν.2238/94 και αγνοήθηκε ή δεν ελήφθη προσηκόντως υπόψη ή η φορολογική αρχή όφειλε να λάβει γνώση αν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, στην επιχείρηση του εκδότη είχαν ήδη διενεργηθεί έλεγχοι από το 2009, καθώς στο αρχείο της Υπηρεσίας υπήρχαν η υπ' αριθμ. .../...2009 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου, κατόπιν αίτησης της Δ.Ο.Υ. Δράμας, σύμφωνα με την οποία, κατόπιν επιτόπιου ελέγχου δεν κατέστη δυνατόν να βρεθεί η πραγματική έδρα του εκδότη, καθώς και η από ...2009 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Β' Σερρών που αφορά το υποκατάστημα του εκδότη. Αντίστοιχα, στον εκδότη έχουν επιβληθεί πάνω από 50 παραβάσεις για έκδοση εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων εντός του 2012. Όφειλε η φορολογική διοίκηση, επιδεικνύοντας τη δέουσα επιμέλεια, να διαπιστώσει τις – φερόμενες κατ' αυτήν – παραβάσεις της λήψης εικονικών στοιχείων από την προσφεύγουσα πριν τη λήξη της πενταετίας, ήτοι πριν την 31/12/2014.
4. Μη νόμιμη η επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. δυνάμει περαίωσης του Ν. 3888/2010. Η βεβαίωση παραβάσεων Κ.Β.Σ. βάσει επιβαρυντικών στοιχείων επιτρέπεται υπό τις προϋποθέσεις της γενικής διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/94 και δεν χωρεί σε κάθε περίπτωση που εκδίδεται συμπληρωματικό σημείωμα, εφόσον τα επιβαρυντικά στοιχεία ήταν στη διάθεση της Δ.Ο.Υ. και δεν συμπεριελήφθησαν στα υπολογιστικά δεδομένα της Γ.Γ.Π.Σ. κατά την περαίωση. Η άποψη αυτή ενισχύεται από το άρθρο 7 παρ.4 του Ν. 3888/2010, σύμφωνα με την οποία εάν υπάρχουν επιβαρυντικά στοιχεία δεν θα πρέπει να περαιώνονται τα λοιπά αντικείμενα φορολογίας, αλλά θα πρέπει να γίνεται έλεγχος. Επιτρέπεται η επιβολή προστίμων μόνο αν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής εκ των υστέρων.

Ανάλογη είναι η ερμηνεία της Πολ. 1019/2011 παρ.8, καθώς και της Πολ. 1035/2011. Η προσφεύγουσα αποδέχθηκε και εξόφλησε το εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν. 3888/2010 για την επίμαχη χρήση. Με το άρθρο 32 του Ν.4646/2019 αντικαταστάθηκε η παρ.3 του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, σύμφωνα με την οποία ακόμα και στην περίπτωση συμπληρωματικών στοιχείων, εφόσον έχει επέλθει περαίωση, εφαρμόζεται η ως άνω διάταξη ως ευνοϊκότερη.

5. Πραγματική διενέργεια της συναλλαγής και καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Οι εν λόγω συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα, καθώς προέβη σε πλήρη ανακατασκευή του βιομηχανικού χώρου που αποτελεί την έδρα της επιχείρησής της και για τις οποίες εκδόθηκε η απαραίτητη άδεια από την Πολεοδομία, συντάχθηκε προϋπολογισμός από τεχνικό γραφείο και καλύφθηκε ασφαλιστικά το προσωπικό. Την προμήθεια των υλικών ανέλαβε το τεχνικό γραφείο. Η μη εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρ.18 παρ.3 του Κ.Β.Σ. δεν αποδεικνύει την εικονικότητα των συναλλαγών. Αυτές ήταν πραγματικές και η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 16 παρ.1 του Ν.2690/1999: *«Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου.....»*.

Επειδή, στο άρθρο 28 παρ.2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: *«Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα 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, η μη αναγραφή στο φύλλο ελέγχου ημερομηνίας έκδοσης, δεν επάγεται ακυρότητα αν από το όλο περιεχόμενο της πράξης ή/και τα στοιχεία του φακέλου συνάγεται ότι αυτή εκδόθηκε μεταξύ δύο συγκεκριμένων ημερομηνιών, χωρίς να επέλθει ενδιάμεσα μεταβολή του κρίσιμου νομικού και πραγματικού καθεστώτος. (ΣτΕ 1014/2019, ΣτΕ 2282/2014).

Επειδή οι πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμων εκδίδονται ηλεκτρονικά μέσω της εφαρμογής elenxis. Συνεπώς, τόσο η αριθμηση, όσο και η ημερομηνία έκδοσης αποδίδονται ηλεκτρονικά και αναπαράγονται χειρόγραφα μόνο στα αντίγραφα των πράξεων.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό σύστημα elenxis, η προσβαλλόμενη πράξη φέρει τον αριθμό 2006 και ημερομηνία έκδοσης ..-12-2019. Την ίδια ημερομηνία φέρει και η έκθεση ελέγχου ΚΒΣ βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, η νομίμως κοινοποιηθείσα κατά την ../12/2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου, εσφαλμένα έφερε ημερομηνία θεώρησης την 3-12-2019 αντί του ορθού ../-12-2019.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου αποδεικνύεται η εσφαλμένη αναγραφή της ημερομηνίας θεώρησης της κοινοποιηθείσας πράξης, καθώς τόσο η προσβαλλόμενη πράξη όσο και η έκθεση ελέγχου που αποτελεί αιτιολογία αυτής, έχουν εκδοθεί την ίδια ημέρα, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: *«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».*

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: *«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».*

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο 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 παρ. 1.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, **πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου**, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 66 (πλέον 72) του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Σημειώνεται ότι με την απόφαση 3382/2010 του ΣτΕ έγινε δεκτό ότι για την ακύρωση της διοικητικής πράξης δεν αρκεί η εκ μέρους του διοικούμενου απλή επίκληση της παράβασης του δικαιώματος διοικητικής ακρόασης, αλλά πρέπει να γίνεται και επίκληση κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο της ύπαρξης κρίσιμων στοιχείων, τα οποία αν έθετε υπόψη της διοίκησης θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση το υπ'αριθμ. .../...2019 σημείωμα διαπιστώσεων – κλήση προς ακρόαση επί του οποίου η προσφεύγουσα κατέθεσε το υπ' αριθμ. .../...2019 υπόμνημά της.

Επειδή, κατά τη σύνταξη της από ...2019 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. που αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, λήφθηκαν υπόψη και αξιολογήθηκαν οι απόψεις της προσφεύγουσας, όπως αυτές παρατέθηκαν στο ως άνω υπόμνημα, επί των οποίων ο έλεγχος εξέφρασε σαφή θέση, όπως φαίνεται στις σελ. 13-15 της προαναφερθείσας έκθεσης ελέγχου.

Κατ' ακολουθίαν των ανωτέρω συνάγεται ότι, ακόμη κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι δεν τηρήθηκε στην ένδικη περίπτωση η υποχρέωση της προηγούμενης ακρόασης, ο σχετικός ισχυρισμός του αντίδικου είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, δεδομένου ότι με την άσκηση της κατ' άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ενδικοφανούς προσφυγής του κατά της αρχικής καταλογιστικής πράξης, καλύφθηκε η υποτιθέμενη έλλειψη διοικητικής ακρόασης και, ως εκ τούτου, εκπληρώθηκε η συνταγματική επιταγή της παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. 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, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ.1 & 4 του ν. 2238/1994, 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. 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, περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, 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.”

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ.5 του Ν.2523/1997 «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 η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία.(ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού Φύλλου ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον

Υφυπουργό Οικονομικών η αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:

α) Κατά την έννοια των άρθρο 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... Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981).

Επειδή, συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο.(βλ ΣτΕ402/2014) Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕΦ Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000). Κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων «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 (ΣτΕ 1426/2000).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ.2 του Ν. 2238/1994, αποτέλεσε το υπ' αριθμ. .../...2019 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, με το οποίο κοινοποιήθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της προσφεύγουσας επιχείρησης, η από ...2018 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. για τον εκδότη των επίμαχων τιμολογίων, με την οποία

αποδεικνύεται με συγκεκριμένα στοιχεία ότι ο εκδότης ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτος και κατά συνέπεια, τα εκδοθέντα από αυτόν φορολογικά στοιχεία ήταν εικονικά.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων ουδεμία γνώση είχε σχετικά με την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων, πριν αυτή στοιχειοθετηθεί από την έκθεση ελέγχου στον εκδότη. Η κατάσχεση των επίμαχων τιμολογίων, τα οποία διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. Βέροιας, με το υπ' αριθμ. .../...2016 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, αποτελεί στοιχείο του διασταυρωτικού ελέγχου που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, κατόπιν αιτήματος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, στα πλαίσια ελέγχου του εκδότη, η έκθεση δε του διασταυρωτικού ελέγχου αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης, αποτελεί μια προπαρασκευαστική πράξη της έκδοσης της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ., με την οποία αποδεικνύεται κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή η παράβαση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων από το ... με ΑΦΜ: ...

Περαιτέρω, η έννοια της εικονικότητας όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 19 παρ.4 του Ν. 2523/97, καθώς και στο άρθρο 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013, αφορά φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για ανύπαρκτη συναλλαγή ή από εικονική εταιρεία. Συνεπώς, ο έλεγχος στον εκδότη αποτελεί βασική προϋπόθεση για την απόδειξη της εικονικότητας.

Κατόπιν αυτών, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, δείχνοντας τη δέουσα επιμέλεια, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη εντός επτά μηνών από την περιέλευση σε αυτήν της πληροφοριακής έκθεσης στον εκδότη των επίμαχων τιμολογίων.

Επειδή, το πληροφοριακό δελτίο και η συνημμένη έκθεση Κ.Β.Σ. για τον εκδότη των επίμαχων τιμολογίων, περιήλθε σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά τον αρχικά προβλεπόμενο χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρων και προστίμων για τη χρήση 2008, δύναται να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν. 2238/94 εντός δέκα ετών και συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός δεν γίνεται δεκτός ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, στο κεφάλαιο Α' του Ν.3888/2010 καθορίστηκε προαιρετικός ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τις εκκρεμείς φορολογικές υποθέσεις, με σκοπό την κατάργηση τους, ενώ στο άρθρο 7 παρ.1&4 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι : *«1.Η περαίωση καθεμιάς ανέλεγκτης υπόθεσης φορολογίας εισοδήματος συνεπάγεται αυτοδίκαια και την περαίωση ως ειλικρινών των ανέλεγκτων υποθέσεων των λοιπών φορολογικών αντικειμένων, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις επόμενες παραγράφους.*

4. Αν διαπιστώνεται η μη υποβολή των σχετικών δηλώσεων ή υπάρχουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. κάθε είδους επιβαρυντικά στοιχεία, διενεργείται έλεγχος με βάση τις κείμενες διατάξεις, με εξαίρεση τις μη υποβληθείσες εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α., για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 6».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν.3888/2010 «1.Για την πραγματοποίηση της περαίωσης των ανέλεγκτων υποθέσεων η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) του Υπουργείου Οικονομικών εκδίδει Εκκαθαριστικό Σημείωμα για τις ανέλεγκτες υποθέσεις που υπάγονται στις ρυθμίσεις του παρόντος Κεφαλαίου, με βάση τα δεδομένα που είναι καταχωρημένα στα κεντρικά υπολογιστικά συστήματα της κατά την ημερομηνία που ορίζεται στην υπουργική απόφαση που εκδίδεται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 13. Το Εκκαθαριστικό Σημείωμα για καθεμία υπόθεση περιέχει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία:.... {2...} 3{...}

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, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος...».

Επειδή, με την Πολ. 1019/28-1-2011 δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την έκδοση συμπληρωματικών εκκαθαριστικών σημειωμάτων επί υποθέσεων που υπήχθησαν στη ρύθμιση του Ν. 3888/2010 – «1. Το Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα που εκδίδεται κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010 περιέχει για κάθε υπόθεση που έχει υπαχθεί στην οικεία ρύθμιση του Κεφαλαίου Α' του νόμου αυτού τα εξής στοιχεία: {...}. 2. Το κατά τα ανωτέρω Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα εκδίδεται από τη Δ.Ο.Υ. της περίπτωσης α' της προηγούμενης παραγράφου 1 και κοινοποιείται στον επιτηδευματία επί αποδείξει, {...}3. Το προαναφερόμενο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα εκδίδεται και κοινοποιείται ή αποστέλλεται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο 2, το αργότερο μέχρι την ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρου για τα περιλαμβανόμενα σε αυτό οικονομικά έτη για τα οποία συντρέχει λόγος έκδοσης του Σημειώματος αυτού.4. {...}5. Η κατά την προηγούμενη παράγραφο καταβολή γίνεται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, στη Δ.Ο.Υ. η οποία το εξέδωσε.6{..}. 7{...} 8.Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010, συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό. 9{...} 10.Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό

εκδόθηκε, οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζόμενων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος...».

Επειδή, με την Πολ. 1035/21-2-2011 – Περαιώση Εκκρεμών Υποθέσεων Βάσει των διατάξεων των άρθρων 1 ως 13 του ν.3888/2010 ορίζεται ότι «2. Για τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που για οποιοδήποτε λόγο δεν ήταν διαθέσιμα κατά την 13/10/2010 στη Γ.Γ.Π.Σ. (σχετ. η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1137/2010, παρ. 2) και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων από τη Γ.Γ.Π.Σ., αλλά υφίσταντο ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και στα Ελεγκτικά Κέντρα κατά την ίδια ημερομηνία, δεν θα εκδίδονται αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. στο πλαίσιο της διαδικασίας έκδοσης του προβλεπόμενου σχετικού Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010 και την απόφαση ΠΟΛ. 1019/28.1.2011, ούτε και σε περίπτωση μη αποδοχής του εν λόγω Σημειώματος, για λόγους ίσης μεταχείρισης με τις περιπτώσεις επιβαρυντικών στοιχείων που ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια πιο πάνω ημερομηνία και λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων. Τα προαναφερόμενα επιβαρυντικά στοιχεία λαμβάνονται βεβαίως σε κάθε περίπτωση υπόψη για την έκδοση του ως άνω Συμπληρωματικού Σημειώματος σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση.

...Ευνόητο είναι ότι σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις επιβαρυντικών εν γένει συμπληρωματικών στοιχείων κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010, τα οποία περιέρχονται στις Δ.Ο.Υ. μετά την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, θα εκδίδονται σε κάθε περίπτωση οι σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων πριν από την έκδοση του οικείου Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος και θα ακολουθείται γενικώς η οριζόμενη διαδικασία από την πιο πάνω απόφαση»

Επειδή, με το άρθρο 32 παρ.2 του Ν. 4646/12-12-2019 αντικαταστάθηκε η παρ.3 του άρ.36 του ν. 4174/2013 ως εξής: «3. α. {...} β. **Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 36 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα ή το άρθρο 84 παράγραφος 1 του ν. [2238/1994](#) ή το άρθρο 57 παράγραφος 1 του ν. [2859/2000](#). Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής,**

το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.»

Επειδή περαιτέρω, οι εκθέσεις διασταυρωτικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δράμας και Σερρών που πραγματοποιήθηκαν το 2009, αφορούσαν τον εκδότη των επίμαχων τιμολογίων και σε καμία περίπτωση δεν αποτελούσαν κατά την χρονική στιγμή της ...-10-2010, επιβαρυντικά στοιχεία για το λήπτη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.4 του Ν. 3888/2010, δεδομένου ότι δεν είχε αποδειχθεί η εικονικότητα του εκδότη.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, συμπληρωματικό στοιχείο για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, κατά τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ.2 του ν. 2238/94, αποτελεί το υπ' αριθμ. .../...2019 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, το οποίο περιήλθε σε γνώση της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων μετά την ...2010, ημερομηνία βάσει της οποίας εκδόθηκε το υπ' αριθμ. .../...2010 αρχικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν. 3888/2010, που αφορά την προσφεύγουσα. Κατά συνέπεια, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη και το υπ' αριθμ. .../2/...2019 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα του Ν. 3888/2010, κατ' εφαρμογή του άρθρου 9 παρ.4 του Ν.3888/2010.

Σε ότι αφορά την διάταξη της παρ. 3β του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, αφορά την περίπτωση κατά την οποία, εάν, κατόπιν περαίωσης ή ελέγχου, περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής νέο – συμπληρωματικό στοιχείο εντός της αρχικά προβλεπόμενης πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο ή πρόστιμο δεν παρεκτείνεται στη δεκαετία, γεγονός που δεν συντρέχει στην προκειμένη περίπτωση, καθώς το συμπληρωματικό στοιχείο περιήλθε στη διάθεση της φορολογικής αρχής μετά το χρόνο της κανονικής παραγραφής (πενταετία).

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος 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 το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 «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 το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 «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 όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «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, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το 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 από 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων από την προσφεύγουσα επιχείρηση εικονικών τιμολογίων, την οποία αιτιολόγησε πλήρως, αφού έλαβε υπόψη της, τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της από ...2018 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Βέροιας. Ειδικότερα, όπως αναλυτικά καταγράφεται στις διαπιστώσεις ελέγχου της από .../2018 έκθεσης Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, ο εκδότης, ... με Α.Φ.Μ.: ..., δυνάμει των επαγγελματικών του δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής της υποδομής, του συνόλου των αγορών του, καθώς και του προσωπικού που απασχόλησε, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με την προσφεύγουσα καθώς:

α)μίσθωσε το ακίνητο που αποτέλεσε τη δηλωθείσα έδρα του, επί της οδού ..., από το Σεπτέμβριο του 2006 μέχρι τον Ιούλιο του 2007, στην οποία ξεφόρτωσε απορρυπαντικά μόνο μία φορά και έκτοτε εξαφανίστηκε. Αντίστοιχα, ουδέποτε λειτούργησε το υποκατάστημά του στις Σέρρες, καθώς πλήρωσε ένα μόνο ενοίκιο στον ιδιοκτήτη και αρχές του 2008 το εγκατέλειψε,

β)δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό, ούτε διέθετε μηχανήματα ή οχήματα,

γ)δεν υπέβαλε ποτέ δηλώσεις Φ.Μ.Υ., υπέβαλε μηδενικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. μέχρι το έτος 2008, ενώ από το 2009 και μετά δεν υπέβαλε πλέον καμία δήλωση, ούτε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών,

δ)από τη διασταύρωση των δηλώσεων τρίτων διαπιστώθηκε ότι για την επίμαχη χρήση 2008, πραγματοποίησε αγορές αξίας 352,26€ και πωλήσεις αξίας 2.963.815,97€, ενώ οι συνολικές αγορές του κατά τα έτη 2006 – 2011 ανήλθαν σε 10.617,93€ και οι συνολικές πωλήσεις του σε 9.393.430,73€, εκδίδοντας 1.183 φορολογικά στοιχεία,

ε)εξέδωσε πλαστά φορολογικά στοιχεία και δεν ανταποκρίθηκε σε καμία πρόσκληση του ελέγχου, ούτε εντοπίστηκε από τον έλεγχο.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότης επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν δεν διέθετε υποδομές και εξοπλισμό ώστε να μπορεί να διαθέτει τα είδη και τις υπηρεσίες που φέρεται να πούλησε, επιπλέον δε, δεν προσκόμισε ποτέ τα βιβλία και στοιχεία της προς έλεγχο και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή, αν αποδειχθεί ανυπαρξία της συναλλαγής δεν τίθεται θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣΤΕ 116/2013).

Επειδή, τέλος σχετικά με τα επικαλούμενα πορίσματα της νομολογίας για την καλή πίστη των ληπτών εικονικών φορολογικών στοιχείων προβάλλονται αλυσιτελώς, δεδομένου η καλή πίστη αναγνωρίζεται στο πρόσωπο του λήπτη υπό ορισμένες προϋποθέσεις και εφόσον τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίζονται εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και όχι για ανύπαρκτες συναλλαγές.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../2018 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της από ...**2020** και με αριθ. πρωτ. ... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «...» με Α.Φ.Μ.: ...

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Επί της υπ' αριθμ. .../...**2019** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008.

Ποσό προστίμου 49.630,00 χ 40%	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	19.852,00€	19.852,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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.