



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30/7/2021

Αριθμός απόφασης: 1886

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας** : 54630 – Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-333245

**ΦΑΞ** : 2313-333258

**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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

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 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Την από 22/2/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανή προσφυγή του ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου στον οικισμό ....., Τ.Κ. ...., κατά της με αριθμό ..... /24-11-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 χρήσης 2009, της με αριθμό .../24-11-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (χρήση 2009), της με αριθμό ..../24-11-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 - 31/12/2009 και της με αριθμό ..../24-11-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 - 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Την από 5/3/2021 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κομοτηνής .

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 22/2/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., 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:

1. Με την με αριθμό ...../24-11-2020 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **3.888,00 €** (9.720,00 X 40%), λόγω λήψης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό του, έκδοσης της επιχείρησης «.....- **ΑΦΜ** ....., καθαρής αξίας 9.720,00 €, πλέον ΦΠΑ 1.846,80 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12, 18 και 30§4 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015.

2. Με την με αριθμό ..../24-11-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (χρήση 2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 1.515,49 € , πλέον πρόσθετων φόρων 1.675,98 €, ήτοι συνολικό ποσό **3.191,47 €**

3. Με την με αριθμό ..../24-11-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 - 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 1.846,80 € , πλέον πρόσθετων φόρων 2.042,38 €, ήτοι συνολικό ποσό **3.889,18 €**

4. Με την με αριθμό ..../24-11-2020 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 - 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, με βάση το εικονικό φορολογικό στοιχείο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.4174/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, ήτοι συνολικό ποσό  $1.846,80 \times 50\% = \mathbf{923,40 \text{ €}}$ .

Δυνάμει της με αρ. .../1/13-8-2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, με αντικείμενο εργασιών “Λιανικό εμπόριο οικοδομήσιμων υλικών”, ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων της φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α και της ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων Κ.Β.Σ., για τη χρήση 2009. Απία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ .πρωτ. ..../17-7-2017 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Δράμας με συνημμένη την από 13/6/2017 έκθεση ελέγχου που αφορά στην επιχείρηση «.....- ΑΦΜ .....». Σύμφωνα με το πόρισμα της από 13/06/2017 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ) της Δ.Ο.Υ. Δράμας, η επιχείρηση «.....- ΑΦΜ .....» εξέδωσε για τις διαχειριστικές χρήσεις 2008, 2009 & 2010 εξήντα έξι (66) εικονικά φορολογικά στοιχεία Κ.Β.Σ. για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και προς την επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Από το διενεργηθέντα έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησής του το υπ’ αριθμ. .../30-8-2009 Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής, καθαρής αξίας 9.720,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....- ΑΦΜ .....», για την αγορά 40 σκαλωσιών, 3 κυβικών ξυλεία, 3 κυβικών προϊόντος χωρίς καθαρή περιγραφή (μπετοφόρμ σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα) και 250 τεμ. μπετονόβιδες στήριξης), το οποίο κρίθηκε εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής επέδωσε στον προσφεύγοντα το από 29/9/2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένο τον με αρ. ..../17-9-2020 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, επί του οποίου ανταποκρινόμενος ο προσφεύγων κατέθεσε το με αρ. πρωτ. ..../20-10-2020 υπόμνημά του, το οποίο αφού λήφθηκε υπόψη, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Νόμω και ουσία αβάσιμη η κρίση του ελέγχου περί της εικονικότητας του επίμαχου φορολογικού στοιχείου.
2. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων και προστίμου έχει παραγραφεί.
3. Έλλειψη τήρησης ουσιώδους τύπου κατά τη διαδικασία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων.

**Ως προς τον ισχυρισμό περί παράβασης ουσιώδους τύπου κατά τη διαδικασία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων.**

**Επειδή** στο άρθρο 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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».

**Επειδή** στη με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/2-5-2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίζονται τα εξής :

#### **«Άρθρο 28**

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 της έκδοσης 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. Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο.Επισυνάπτεται υπόδειγμα κατάστασης για την καταχώρηση των Σημειωμάτων διαπίστωσης και των προσωρινών προσδιορισμών του φόρου”.

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος επέδωσε στον προσφεύγοντα νόμιμα το από 29/9/2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένο τον με αρ. ....../17-9-2020 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου, καθώς και το συμπληρωματικό εκκαθαριστικό περαίωσης του Ν.3888/2010, χωρίς ωστόσο να του επιδώσει τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. και τον προσωρινό προσδιορισμό προστίμου Φ.Π.Α., προβαίνοντας

απευθείας στην έκδοση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ. Με την κατευθείαν έκδοση της με αριθμό .../24-11-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (χρήση 2009), της με αριθμό ..../24-11-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 - 31/12/2009 και της με αριθμό .../24-11-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009, δεν τηρήθηκε η νόμιμη διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν.4174/2013, καθώς παραλήφθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, που συνίσταται στην κοινοποίηση των προσωρινών προσδιορισμών φόρων και προστίμου μετά του σημειώματος διαπιστώσεων, με αποτέλεσμα ο προσφεύγων να στερηθεί του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης ως προς τις εν λόγω πράξεις. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται δεκτός και η με αριθμό .../24-11-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (χρήση 2009), η με αριθμό .../24-11-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 - 31/12/2009 και η με αριθμό .../24-11-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής θα πρέπει να ακυρωθούν ως τυπικά πλημμελείς.

**Επειδή** εν προκειμένω, σε περίπτωση μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, έχουν εφαρμογή οι συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 36 § 2, και 63 § 6 του Ν.4174/13.

**Επειδή**, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, ως προς την με αριθμό .../24-11-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (χρήση 2009), την με αριθμό .../24-11-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 - 31/12/2009 και την με αριθμό .../24-11-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής γίνεται αποδεκτή για τον παραπάνω ισχυρισμό, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς τις εν λόγω πράξεις.

### **Ως προς την εικονικότητα του υπό κρίση στοιχείου**

**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**, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον, ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει*».

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

**Επειδή** σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1404/2015 «εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και

αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

**Επειδή**, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΣτΕ 2633/2002, ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319).

**Επειδή**, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

**Επειδή** εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην από 13/6/2017 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, η οποία αφορά στην επιχείρηση «.....- ΑΦΜ .....», έκρινε το υπό κρίση φορολογικό στοιχείο εικονικό, στηριζόμενος στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότρια των στοιχείων:

- Από τη χρήση 2003 ως τη χρήση 2010 δεν υπέβαλε καμία δήλωση ΦΠΑ.
- Το πλήθος των φορολογικών στοιχείων που ζήτησε και έλαβε για τις αγορές πρώτων υλών (μορφωσλήνες, λαμαρίνες αναλώσιμα κοπής μετάλλων κ.λ.π), τα οποία τεκμαίρουν και την διάρκεια ζωής της επιχείρησης, είναι έως και την 10/02/2003, με τελευταίο παραστατικό το με αριθμό Τιμ. Δελτ. Αποστολής .../2003 εκδόσεως της επιχείρησης ..... και Α.Φ.Μ. ....
- Η εκδότρια επιχείρηση, δεν υπέβαλε, ως όφειλε, συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών – προμηθευτών του άρθρου 20 παρ.1 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), κατά τις χρήσεις 2001, 2002, 2003, 2007, 2008, 2009 και 2010.
- Συνολικά, κατά τις ελεγχόμενες διαχειριστικές χρήσεις, η εκδότρια επιχείρηση εξέδωσε, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις ( τρίτων) συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων προμηθευτών του άρθρου 20 παρ. 1 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), τουλάχιστον εξήντα πέντε (65) φορολογικά στοιχεία εσόδων, συνολικής καθαρής αξίας πεντακοσίων είκοσι δύο χιλιάδων οκτακοσίων δώδεκα ευρώ και εξήντα επτά λεπτών (522.812,67), ενώ οι αγορές ανέρχονται στο ποσό των επτά χιλιάδων πεντακοσίων είκοσι δύο ευρώ και πέντε λεπτών (7.522,05).
- Όπως προκύπτει από το αρχείο της Δ.Ο.Υ. Δράμας (Τμήμα αυτοκινήτων) η εκδότρια επιχείρηση δεν έχει και δεν είχε στην κατοχή της Φ.Ι.Χ. για την άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας.

- Όπως προκύπτει από το έγγραφο με αριθμό πρωτ. ....../16-10-2013 που στάλθηκε από το ΙΚΑ – Υποκατάστημα Δράμας, η εκδότρια επιχείρηση, κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2000 έως 2010, δεν απασχόλησε προσωπικό για τις εργασίες που φέρεται να εκτέλεσε με βάση τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.
- Από την αυτοψία που διενεργήθηκε στην έδρα του εκδότη επιτηδευματία διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για ένα πρόχειρο κατάλυμα στο πατρικό του σπίτι, στο οποίο δεν είχε τη δυνατότητα, ούτε να κατασκευάσει, ούτε και να αποθηκεύσει όλα αυτά που περιγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.
- Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών προέκυψε ότι ο εκδότης των στοιχείων δεν εμφανίζει κινήσεις στους τηρούμενους λογαριασμούς του για το σύνολο των ποσών που φέρεται να εισέπραξε, εκτός μίας περίπτωσης, όπου το ποσό που κατατέθηκε σε λογαριασμό του με μετρητά από τη λήπτρια επιχείρηση αναλήφθηκε την ίδια ημέρα.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, φορολογικώς μεν υπαρκτή, 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 συναλλακτικώς ανύπαρκτη, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή ούτε το κατάλληλο προσωπικό, ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες και να μπορεί να διαθέτει τα συγκεκριμένα είδη και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

**Επειδή** περαιτέρω από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής διαπιστώθηκαν τα κάτωθι :

- Ο προσφεύγων έλαβε το με αριθμό ....../30-8-2009 Τ-ΔΑ από την επιχείρηση «.....- ΑΦΜ .....», καθαρής αξίας 9.720,00 €, πλέον ΦΠΑ 1.846,80 €, για την αγορά 40 σκαλωσιών, ξυλεία 3 κυβικών, 3 κυβικών προϊόντος χωρίς καθαρή περιγραφή (μπετοφόρμ σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα) και μπετονόβιδες στήριξης 250 τεμ.
- Το συγκεκριμένο τιμολόγιο παρουσιάζει : α) πρόχειρη και ελλιπή χειρόγραφη περιγραφή των αναγραφόμενων ειδών και β) απουσία μηχανογραφημένων κωδικών αποθήκης.
- Η ποσότητα του εξοπλισμού θεωρείται ασυνήθιστα μεγάλη, ενώ στα φορολογικά παραστατικά που εξέδωσε ο προσφεύγων δεν εμφάνισε κατασκευαστικό έργο που να απαιτείται η χρήση σκαλωσιάς.
- Η εξόφληση του επίμαχου τιμολογίου έγινε με μετρητά. Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στη διάθεση του ελέγχου κανένα απολύτως παραστατικό εξόφλησης ή κάποιο άλλο στοιχείο πληρωμής που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση της συναλλαγής.
- Στο υπό κρίση τιμολόγιο δεν αναγράφεται κάποιο όχημα μεταφοράς (επισημαίνεται ότι ο εκδότης δεν διέθετε μέσο μεταφοράς). Δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να τεκμηριώνουν την μεταφορά των αγαθών (δελτία αποστολής , φορτωτικές κτλ).

• Οι φωτογραφίες που προσκόμισε ο προσφεύγων εμφανίζουν ένα μικρό αριθμό από σκαλωσιές (περίπου 10), ο οποίος σε καμία περίπτωση δεν προσεγγίζει αυτόν του τιμολογίου (40). Όπως, άλλωστε, επισημαίνει ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Δράμας, η τελευταία αγορά πρώτων υλών της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης, έλαβε χώρα το 2003 και ως εκ τούτου είναι αδύνατο να πραγματοποιήθηκε η κατασκευή και στη συνέχεια η πώληση τους, προς τον προσφεύγοντα.

**Επειδή**, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣΤΕ 2223/95).

**Επειδή**, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά της εκδότριας των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

**Επειδή**, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) 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*». Στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίδικων συναλλαγών, ούτε και καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου. Τα συμφωνητικά που προσκομίζει ο προσφεύγων για πρώτη φορά με την ενδικοφανή του προσφυγή, τα οποία καταρτίστηκαν μεταξύ του ιδίου και του Δήμου ..... για απευθείας ανάθεση τεχνικών έργων της περιοχής, ουδόλως μεταβάλλουν την κρίση περί της εικονικότητας του υπό κρίση ληφθέντος τιμολογίου, καθώς δεν αποδεικνύουν τη χρήση τόσο πολλών σκαλωσιών για τα έργα αυτά, ενώ δεν προσκομίστηκαν τα σχετικά παραστατικά που εξέδωσε ο προσφεύγων προς το Δήμο για την εκτέλεση των έργων αυτών. Αντίθετα, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 24/11/2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου προστίμου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

#### **Ως προς την ένσταση παραγραφής.**

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του Ν.4174/2013, «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προϋσχύουσες του 8 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 ίδιου νόμου](#) ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται: «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) 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 ίδιου 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: «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** περαιτέρω, στο 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, 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».

**Επειδή**, κατά τις ανωτέρω διατάξεις δεν αίρεται το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για επανέλεγχο των χρήσεων διότι 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 αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ΄ τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους όπου ορίζεται : «... 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.».

**Επειδή**, υπάρχει νομοθετική πρόβλεψη για την επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ. σε περαιωμένες χρήσεις, εφόσον υπάρχουν νέα επιβαρυντικά στοιχεία. Συγκεκριμένα, στο άρθρο 5 παρ. 5 περ. η' του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «*Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν: ... η) πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο Φ.Π.Α. ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, με εξαίρεση τις περιπτώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του ν.2238/1994 και 39 παρ. 3 του ν. 1642/1986.*».

**Επειδή**, κατ' επίκληση, μεταξύ άλλων, των πιο πάνω άρθρων 9 (παρ. 4) και 13 του ν. **3888/2010** εκδόθηκε η απόφαση ΠΟΛ. 1019/28.1.2011 “Έκδοση Συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων επί υποθέσεων που υπήχθησαν στη ρύθμιση του Κεφαλαίου Α' του Ν. **3888/2010** περί περαίωσης ανέλεγκτων υποθέσεων, συνέπειες επί μη αποδοχής τους από τους επιτηδευματίες και υποβολή ειδικού σημειώματος δήλωσης της λήψης ή έκδοσης μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων” (Β' 78) του Υφυπουργού Οικονομικών στο άρθρο μόνο της οποίας ορίζονται τα εξής: «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. Επί αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος για ορισμένα μόνο από τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα προαναφερόμενα επιβαρυντικά στοιχεία, με τους όρους και τους περιορισμούς των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 5 του Ν. 3888/2010, τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν ανάλογη εφαρμογή για τα οικονομικά έτη για τα οποία το παραπάνω Σημείωμα δεν γίνεται αποδεκτό. Στις περιπτώσεις των προηγούμενων εδαφίων, σε ότι αφορά τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. που εκδίδονται και κοινοποιούνται κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 της παρούσας, έχουν επίσης εφαρμογή ως προς τις περαιτέρω διαδικασίες οι ισχύουσες διατάξεις.».

**Επειδή**, 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. Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕφλωαννίων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).

**Επειδή** εν προκειμένω ο προσφεύγων για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 είχε υπαχθεί στις διατάξεις περί περαίωσης του Ν.3888/2010 με την αποδοχή του υπ' αριθ. ..../2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης ΠΟΛ.1019/2011. Μετά την περαίωση του ως άνω οικονομικού έτους, περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια της παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, καθώς από μεταγενέστερο έλεγχο διαπιστώθηκε η παραβατική δράση του προσφεύγοντα ως λήπτης εικονικού τιμολογίου, δράση που εισάγει νέα στοιχεία στην ήδη περαιωμένη χρήση. Ως εκ τούτου ορθώς εκδόθηκε το προσβαλλόμενο πρόστιμο Κ.Β.Σ., κατ' εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων και των ως άνω κριθέντων και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος.

**Επειδή**, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου, δεδομένου ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής έλαβε γνώση των συμπληρωματικών στοιχείων εντός του 2017, ήτοι πέραν της πενταετίας από την υποβολή της φορολογικής δήλωσης εισοδήματος του οικονομικού έτους 2010 (χρήση 2009) 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, ο δε χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2009 εκπνέει στις 31/12/2020.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 22/2/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανούς προσφυγής ....., ΑΦΜ ....., ως ακολούθως :

α) Την **ακύρωση** :

- 1) της με αριθμό ..../24-11-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (χρήση 2009),
- 2) της με αριθμό ..../24-11-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 - 31/12/2009 και
- 3) της με αριθμό ..../24-11-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009, λόγω τυπικής πλημμέλειας. Καλείται δε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής να ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσης.

β) Την **επικύρωση** :

1) της με αριθμό ...../24-11-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 χρήσης 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσο με βάση την παρούσα απόφαση :**

Η με αριθμό. ..../24-11-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 χρήσης 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής.

ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
<b>3.888,00 €</b>	<b>3.888,00 €</b>

Δίνεται εντολή στο αρμόδιο όργανο να 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.