



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 19/1/2018

Αριθμός απόφασης: 246

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 22/9/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ., Τ.Κ., κατά της με αρ./24-7-2017 πράξης επιβολής προστίμου χρήσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 22/9/2017 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:

Με την με αριθμό/24-7-2017 πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2004 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικού ποσού **83.851,20 €**, για τις εξής παραβάσεις :

α) Έκδοση ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου (Τιμολόγιο Πώλησης – Δ.Α.αρ. .../1-12-2004) καθαρής αξίας 104.814,00 € πλέον ΦΠΑ 18.886,52 € με λήπτη την εταιρία «.....», ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 7, 11, 12, 18, 24 και 36 του π.δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 β' του Ν.4337/15. Ποσό προστίμου : $104.814,00 \times 40\% = 41.925,60 \text{ €}$.

β) Αποδοχή – λήψη ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου (Τιμολόγιο Πώλησης αρ./7-12-2004) με τα αντίστοιχα Δελτία Αποστολής/6-12-2004 και/6-12-2004, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, καθαρής αξίας 104.814,00 € πλέον ΦΠΑ 18.886,52 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 7, 11, 12, 18, 24 και 36 του π.δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 β' του Ν.4337/15. Ποσό προστίμου : $104.814,00 \times 40\% = 41.925,60 \text{ €}$.

Δυνάμει της με αρ./14-10-2009 εντολής ελέγχου της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.) Π.Ε. Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης - Υποδιεύθυνση, διενεργήθηκε επιτόπιος φορολογικός έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με αντικείμενο εργασιών την ύφανση μεταξωτών – κουκούλια – μουριές, χονδρικό εμπόριο υφαντικών μηχανών κλπ., όπου διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο (Τιμολόγιο Πώλησης – Δ.Α. αρ. .../1-12-2004) προς την εταιρία «.....», ΑΦΜ, για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της και έλαβε από την ανωτέρω εταιρία ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο (Τιμολόγιο Πώλησης αρ./7-12-2004) με τα αντίστοιχα Δελτία Αποστολής/6-12-2004 και/6-12-2004 για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων φέρεται να έχει πωλήσει στις 1/12/2004 μηχανήματα στην, τα οποία αγόρασε ξανά από την ίδια εταιρία στις 7/12/2004. Ο έλεγχος της ΥΠ.Ε.Ε. έκρινε ότι οι εν λόγω εικονικές συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν προκειμένου να πληρωθεί ο όρος της σύμβασης που υπογράφηκε μεταξύ της επιχείρησής του προσφεύγοντος και της για την ολοκλήρωση επενδυτικού προγράμματος στο οποίο είχε υπαχθεί, σύμφωνα με τον οποίο οι αγορές των επενδυτικών μηχανημάτων θα έπρεπε να γίνουν μετά την έγκριση του προγράμματος. Κατόπιν αυτών, ο έλεγχος της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.) απέστειλε την από 9-3-2010 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. στην Δ.Ο.Υ., όπου με βάση τις ανωτέρω διαπιστωθείσες παραβάσεις, εκδόθηκαν οι με αρ. .../21-4-2010 και .../21-4-2010 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..

Στη συνέχεια, ο προσφεύγων άσκησε δικαστικές προσφυγές κατά των ανωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οι οποίες ακυρώθηκαν από το Διοικητικό Εφετείο με τις με αρ./2017 και/2017 αποφάσεις του για λόγους νομικής πλημμέλειας, αναπέμποντας την υπόθεση στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., ως αρμόδιου οργάνου για την έκδοση των πράξεων. Κατόπιν των υπ' αριθμ. Δ6Α 1130258 ΕΞ2012/20-9-2012, Δ6Α 1133106 ΕΞ2011/21-9-2011 και Δ6Α 1166057 ΕΞ 30-11-2011 αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών, αρμόδια για την έκδοση των πράξεων είναι η Δ.Ο.Υ., η οποία, με βάση το διατακτικό των ανωτέρω αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου, προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας διότι δεν κλήθηκε να υποβάλει τις αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, η οποία επιπρόσθετα, δεν περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.
2. Μη νόμιμη και ακυρωτέα η προσβαλλόμενη πράξη για παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, άλλως ως αναιτιολόγητη, διότι : α) η έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. δεν αιτιολογεί ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/94 και του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/00 για την κατ' εξαίρεση επιβολή προστίμου για παράβαση του Κ.Β.Σ., β) η προσβαλλόμενη πράξη και η έκθεση ελέγχου της ΥΠ.Ε.Ε. στερούνται αιτιολογίας, καθώς δεν προκύπτει ότι συντρέχουν οι εξαιρετικές προϋποθέσεις του άρθρου 5 παρ. 5 εδ. η' του Ν.2523/97 για την επιβολή του προστίμου.
3. Απαραδέκτως η φορολογική αρχή ενήργησε έλεγχο για τη χρήση 2004, η οποία περαιώθηκε βάσει του Ν.3259/2004, όπως συμπληρώθηκε με το Ν.3697/2008.

Όλως επικουρικώς από το σύνολο των στοιχείων του φακέλου, δεν προκύπτει η συνδρομή ουσιαστικών και νομίμων προϋποθέσεων για την έκδοση πράξης επιβολής προστίμου, αλλά το αντίθετο, αποδεικνύεται πλήρως, ήτοι η μη ύπαρξη φορολογικής υποχρέωσης στο πρόσωπό του. Και αυτό διότι : α) έχει περαιώσει τη χρήση 2004 με τον ν. 3697/2008 και προϋπόθεση για την έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων είναι πλην άλλων, να προκύπτει διαφορά στον αναλογούντα φόρο, β) ο έλεγχος ουδόλως καταλογίζει σε βάρος του ή του αντισυμβαλλόμενου φοροδιαφυγή ή πρόθεση φοροδιαφυγής, γ) η φορολογική αρχή με την ίδια έκθεση ελέγχου της ΥΠ.Ε.Ε., έχει επιβάλει σε βάρος του συνολικά, ποσά άνω των 500.000,00 € με τους ελέγχους ανά φορολογικό αντικείμενο (ΚΒΣ, ΦΠΑ, Εισόδημα).

4. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξης επιβολής προστίμου για τη χρήση 2004.
5. Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αφορούν σε πραγματικές συναλλαγές και δεν είναι εικονικά.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Επειδή, στη υπό κρίση περίπτωση οι υπ' αριθμ./10-5-2017 και/10-5-2017 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου κρίνουν τις προσφυγές του προσφεύγοντος κατά των υπ' αριθμ. .../21-4-2010 και .../21-4-2010 πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. δέχθηκαν αυτές και ακύρωσαν τις πράξεις λόγω νομικής πλημμέλειας, ενόψει του ότι οι εκδοθείσες πράξεις δεν εκδόθηκαν από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ..

Πρόκειται, λοιπόν, ξεκάθαρα για περίπτωση ακύρωσης για τυπικούς λόγους και το προκύπτον δεδικασμένο καταλαμβάνει μόνον το κριθέν τυπικό ζήτημα χωρίς να επεκτείνεται στην ουσία της υπόθεσης, χωρίς δηλαδή να παράγει ουσιαστικό δεδικασμένο. Για το λόγο αυτό η Δ.Ο.Υ. αρμοδίως, συμμορφούμενη με τις/10-5-2017 και/10-5-2017 αποφάσεις, προχώρησε στην έκδοση της υπ' αριθμ./24-07-2017 προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, η οποία έχει ακριβώς το ίδιο αντικείμενο, πλην όμως είναι απαλλαγμένη από την τυπική πλημμέλεια που διαπιστώθηκε από το δικαστήριο.

Επειδή, σύμφωνα με την από 9/3/2010 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της ΥΠ.Ε.Ε. Π.Ε. Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, ο προσφεύγων έλαβε το με αριθ./26-1-2010 Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου, καθώς και κλήση προς ακρόαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, στην οποία δεν ανταποκρίθηκε. Επομένως, η διαδικασία της τήρησης της προηγούμενης ακρόασης κατά το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος εφαρμόστηκε πλήρως και ο αντίθετος σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος αβάσιμα προβάλλεται και θα πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση, η από 24/7/2017 «Έκθεση Επιβολής Προστίμου κατόπιν δικαστικής απόφασης» του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. αναφέρεται αποκλειστικά στο κριθέν

τυπικό ζήτημα χωρίς να επεκτείνεται στην ουσία της υπόθεσης, η δε από 9/3/2010 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της ΥΠ.Ε.Ε., η οποία αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπειριστατωμένα, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης των σχετικών παραβάσεων. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της πράξης δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 9§5 του ν. 3259/2004 : *«Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α...».*

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 327/2004 γνωμοδότηση του ΝΣΚ προκύπτει ότι: *«III. Κατά την έννοια των διατάξεων άρθρων 68 παρ. 2 Ν. 2238/94 και 49 παρ. 3 Ν. 2859/2000 (προηγούμενης 39 παρ. 3 Ν. 1642/86) αναφερομένων σε οριστικά φύλλα ελέγχου, χωρίς διάκριση ως προς τον τρόπο οριστικοποίησής τους, (ΣΤΕ 2703/97) δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και επί οριστικοποίησής του αρχικού φύλλου ελέγχου δια διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς «συμβιβασμού»», (ΣΤΕ 356/90), καθ' όσον ο συμβιβασμός αποτελεί καταλογιστική πράξη φόρου, μεταρρυθμίζουσα το φύλλο ελέγχου (ΣΤΕ 2024/91, 2802/99) είτε επί οριστικοποίησής με φύλλο ελέγχου ειλικρινούς δηλώσεως (ΣΤΕ 856-7/91), ακόμη δε και επί περιπτώσεων άρθρου 14, 1198/94 (περί περαιώσεως εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων) τόσο επί του εισοδήματος όσο και επί πράξεων φόρου προστιθεμένης αξίας και επί πράξεων επιβολής προστίμου κατά την ρητή διάταξη παρ. 4 εδ. β' άρθρου 10 Ν. 2753/99 (ΣΤΕ 1426/2000, γνωμ. ΝΣΚ 102/2001) και επί ομοίων υποθέσεων περαιώσεων όπου προβλέπεται επίλυση της διαφοράς διά συμβιβασμού, συντρεχουσών των προϋποθέσεων εκδόσεως συμπληρωματικών φύλλων, που ορίζουν οι ως άνω διατάξεις. Ωσαύτως κατά την έννοια των ως άνω 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 η των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο*

φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδημάτων ΣτΕ 279/92, 14/94, 1425-26/2000, 2448/50/87, 2677/86. Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμοδίου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπ' όψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ 2703/97, 2473/96), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλου ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣτΕ 2985, 2986, 2987, 2988/81).

Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 Ν. 1914/90), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).».

Εν προκειμένω, ο προσφεύγων περαίωσε τη χρήση 2004 με το Ν. 3259/2004, όπως τροποποιήθηκε με το Ν.3697/2008, αποδεχόμενος το με αριθμ./1/2008 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης, η δε έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης στηρίζεται στην από 9/3/2010 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της ΥΠ.Ε.Ε. Π.Ε. Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, η οποία περιήλθε σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μεταγενέστερα της περαίωσης της ελεγχόμενης χρήσης, κατόπιν ελέγχου στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος κατά τον οποίο διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη, κατά την υπό κρίση χρήση, προέβη στην έκδοση και λήψη εικονικών, ως προς το σύνολο συναλλαγής, φορολογικών στοιχείων. Το περιεχόμενο της έκθεσης αυτής αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, όπως αυτό ορίζεται στις διατάξεις του αρ. 68§2 του ν. 2238/1994 και του αρ. 49§3 του ν. 2859/2000, διότι από την έκθεση αυτή προκύπτει η έκδοση και ισόποση λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 104.814,00 €, γεγονός το οποίο δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82).

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξης επιβολής προστίμου για τη χρήση 2004.

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 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.».

Επειδή, στο άρθρο 95 παρ. 5 του Συντάγματος ορίζεται: «Η διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις. Η παράβαση της υποχρέωσης αυτής γεννά ευθύνη για κάθε αρμόδιο όργανο, όπως ο νόμος ορίζει». Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής, στο άρθρο 36 του Ν. 4174/2013 ορίζεται : «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α)... β)... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, κατόπιν ελέγχου της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος από την Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων, εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. .../21-4-2010 και .../21-4-2010 αποφάσεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής της χρήσης 2004, οι οποίες στη συνέχεια ακυρώθηκαν με τις υπ' αριθμ./10-5-2017 και/10-5-2017 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου για τυπικούς λόγους. Η Δ.Ο.Υ. αρμοδίως, συμμορφούμενη με τις ανωτέρω δικαστικές αποφάσεις, προχώρησε στην έκδοση της υπ' αριθμ./24-07-2017 προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου, η οποία έχει ακριβώς το ίδιο αντικείμενο, πλην όμως είναι απαλλαγμένη από την τυπική πλημμέλεια που διαπιστώθηκε από το δικαστήριο, εντός του χρονικού ορίου του ενός έτους από την κοινοποίηση της απόφασης, όπως ορίζεται στις ανωτέρω διατάξεις. Επομένως, δεν τίθεται θέμα παραγραφής ως προς την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης και ο αντίθετος προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί πραγματικών συναλλαγών.

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 «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 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 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 «Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται».

Επειδή, η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην από 9/3/2010 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της ΥΠ.Ε.Ε. Π.Ε. Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης για τους κάτωθι λόγους:

Ως προς την έκδοση του με αρ./1-12-2004 Τιμολογίου Πώλησης – Δ.Α. καθαρής αξίας 104.814,00 € με λήπτρια την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ

- Ο προσφεύγων φέρεται να πώλησε στην λήπτρια επιχείρηση τα κατωτέρω μηχανήματα εκ των οποίων τα μηχανήματα με αρίθμηση 1 έως 2 δεν είχαν παραστατικά αγοράς :

- 1) Μία μηχανή κενού ατμού για μετάξι MOD KSZX1 2-4
- 2) Μία αυτόματη μηχανή περιστροφής νήματος σε πλαίσιο MOD ZK71-2
- 3) Μία μηχανή κουβαρίστρα MOD GD001-145
- 4) Μία μηχανή διπλής περιστροφής μεταξωτού νήματος FY 150

5) Ένας αργαλειός ακίδων HGA 732-230

6) Μία μη περιστρεφόμενη μηχανή μεταξωτού νήματος σε διπλό πλαίσιο

- Στο επίδικο τιμολόγιο δεν αναγράφεται μεταφορικό μέσο, ούτε επιδείχθηκε φορολογικό παραστατικό για τυχόν μεταφορά των μηχανημάτων με όχημα δημοσίας χρήσεως. Η επιχείρηση του προσφεύγοντος δεν διαθέτει μεταφορικά μέσα.
- Ως τόπος προορισμού αναγράφεται η οδός που αποτελεί έδρα της αντισυμβαλλόμενης εταιρίας όπου στεγάζει τα γραφεία της και δεν υπάρχει χώρος για αποθήκευση τέτοιων ειδών.
- Το επίμαχο στοιχείο εκδόθηκε χειρόγραφα και από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η έκδοσή του έγινε από υπάλληλο της
- Αναγράφεται τρόπος εξόφλησης τοις μετρητοίς.
- Ο εκπρόσωπος της λήπτριας κ., δήλωσε ότι τα μηχανήματα μεταφέρθηκαν με φορτηγά που ανέλαβε ο προσφεύγων, ότι η πληρωμή έγινε με μετρητά επειδή δεν γνώριζε το σωστό τρόπο εξόφλησης και επιφυλάχθηκε να απαντήσει για το λόγο που έγινε αυτή η αγορά.

Ως προς το Τιμολόγιο Πώλησης αρ./7-12-2004 και τα αντίστοιχα Δελτία Αποστολής/6-12-2004 και/6-12-2004, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ

- Το επίμαχο τιμολόγιο πώλησης το οποίο εκδόθηκε έξι μέρες μετά την αγορά των ανωτέρω μηχανημάτων είναι ισόποσης αξίας με το με αρ./1-12-2004 Τιμολογίου Πώλησης – Δ.Α. που εξέδωσε ο προσφεύγων.
- Η μεταφορά των μηχανημάτων φέρεται να έγινε με δύο φορτηγά της από το εργοτάξιο στο προς την αγροτική αποθήκη του προσφεύγοντος στο, χωρίς να αναγράφονται στα Δελτία Αποστολής η ώρα έναρξης και η ώρα παράδοσης.
- Στο ανωτέρω τιμολόγιο πώλησης αναγράφεται τρόπος εξόφλησης τοις μετρητοίς.
- Ο ίδιος ο προσφεύγων με υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 Ν. 1599/1986 προς την ΥΠ.Ε.Ε. παραδέχτηκε ότι τα μηχανήματα αγοράστηκαν με εισαγωγή από τη Κίνα τον Απρίλιο του 2004 με σκοπό να χρησιμοποιηθούν σε επενδυτικό πρόγραμμα του LEADER+ του οποίου την έγκριση έλαβε το 2003. Λόγω όμως επανεξέτασης όλων των φακέλων υπαγωγής στο πρόγραμμα LEADER+ έλαβε νέα έγκριση την 2/12/2004, με αποτέλεσμα η απόκτηση των μηχανημάτων να είναι ημερολογιακά προγενέστερη και έτσι αναγκάστηκε να εκδώσει το με αρ./1-12-2004 Τ.Π.- Δ.Α προς την και στη συνέχεια να εκδοθεί το με αρ./7-12-2004 Τ.Π. από την προς τον ίδιο, ενισχύοντας έτσι την κρίση του ελέγχου περί του σκοπού της έκδοσης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αναλυτικά εκτέθηκε παραπάνω, με την από 9/3/2010 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της ΥΠ.Ε.Ε. Π.Ε. Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, αποδόθηκε στον προσφεύγοντα η παράβαση της έκδοσης εικονικού ως προς το σύνολο της συναλλαγής στοιχείου και της λήψης ισόποσου εικονικού φορολογικού στοιχείου, βάσει των διαπιστώσεων από τον οικείο

έλεγχου. Η καταγραφή όλων αυτών των στοιχείων και η συνολική αξιολόγησή τους στην έκθεση ελέγχου συνιστούν πλήρη απόδειξη, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου ν' αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων υπό την έννοια ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται σ' αυτά δεν πραγματοποιήθηκαν.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτ. /22-9-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Κ.Β.Σ.

Χρήση 2004

α) Έκδοση ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου (Τιμολόγιο Πώλησης – Δ.Α.αρ. .../1-12-2004) καθαρής αξίας 104.814,00 € πλέον ΦΠΑ 18.886,52 € με λήπτη την εταιρία «.....», ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 7, 11, 12, 18, 24 και 36 του π.δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 β' του Ν.4337/15. Ποσό προστίμου : $104.814,00 \times 40\% = 41.925,60 \text{ €}$.

β) Αποδοχή – λήψη ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου (Τιμολόγιο Πώλησης αρ. .../7-12-2004) με τα αντίστοιχα Δελτία Αποστολής .../6-12-2004 και/6-12-2004, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, καθαρής αξίας 104.814,00 € πλέον ΦΠΑ 18.886,52 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 7, 11, 12, 18, 24 και 36 του π.δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 β' του Ν.4337/15. Ποσό προστίμου : $104.814,00 \times 40\% = 41.925,60 \text{ €}$.

Ποσό καταλογισμού $41.925,60 + 41.925,60 = 83.851,20 \text{ €}$

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.