



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604561

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 04/04/2018

Αριθμός απόφασης: 1984

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **07/12/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου, Τρίπολης, επί της οδού, κατά των κάτωθι οριστικών πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ:

1) της υπ'αριθμ./08-11-2017 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 - 31/12/2006,

2) της υπ'αριθμ./08-11-2017 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007- 31/12/2007,

3) της υπ'αριθμ./08-11-2017 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 - 31/12/2008,

4) της υπ'αριθμ./08-11-2017 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 - 31/12/2009,

- 5) της υπ'αριθμ./08-11-2017 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.
4. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση .
5. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ** .
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **07/12/2017** και 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 υπ'αριθμ./08-11-2017 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο του άρθρου 5 παρ.10β του ν.2523/1997, συνολικού ποσού **4.500,00 ευρώ (40%Χ11.250,00)**.

Η παράβαση αφορά την λήψη ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας 11.250,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19§4 του ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2§1,6§1,12§2,9, 18§2,9 και 30§2,3,4 του ΠΔ186/92.

2)Με την υπ'αριθμ./08-11-2017 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο του άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015, συνολικού ποσού **11.976,00 ευρώ (40%Χ29.940,00)**.

Η παράβαση αφορά την λήψη πέντε εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 29.940,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19§4 του ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2§1,6§1,12§2,9, 18§2,9 και 30§2,3,4 του ΠΔ186/92.

3)Με την υπ'αριθμ./08-11-2017 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο του άρθρου 5§10β του ν.2523/97 και του άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015, συνολικού ποσού **25.780,00 ευρώ (40%Χ64.450,00)**.

Η παράβαση αφορά την λήψη οκτώ εικονικών και κατά περίπτωση πλαστών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 64.450,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19§4 του ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2§1,6§1,12§2,9, 18§2,9 και 30§2,3,4 του ΠΔ186/92.

4)Με την υπ'αριθμ./08-11-2017 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο του άρθρου 5§10β του ν.2523/97 και του άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015 συνολικού ποσού **12.880,00 ευρώ (32.200,00X40%)**.

Η παράβαση αφορά την λήψη τεσσάρων εικονικών τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 16.200,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19§4 του ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2§1,6§1,12§2,9, 18§2,9 και 30§2,3,4 του ΠΔ186/92.

5)Με την υπ'αριθμ./08-11-2017 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο του άρθρου 54§2 περ.γ του ν.4174/2013, συνολικού ποσού **250,00 ευρώ**.

Η παράβαση αφορά την μη ανταπόκριση στην πρόσκληση για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 §1δ του ν.

Οι ως άνω παραβάσεις καταλογίσθηκαν κατόπιν του πορίσματος ελέγχου της από 08/11/2017 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ.(Π.Δ.186/92) για τις χρήσεις 2006, 2007, 2008 και 2009, και της από 08/11/2017 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. και άρθρου 54 του Ν.4174/2013 για την χρήση 2017.

Συγκεκριμένα διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα από τους ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ τον κ. και τον κ., δυνάμει της υπ'αριθμ./29-12-2016 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ για τα οικονομικά έτη 2007, 2008, 2009, 2010 και φορολογικό 2017, η οποία εκδόθηκε κατόπιν του υπ'αριθμ./06.06.2012 δελτίου πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΕΡ/ΚΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ, το οποίο είχε αποσταλεί με το υπ' αρ. πρωτ./17.04.2012 πληροφοριακό δελτίο από το Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΕΡ/ΚΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΔΙΩΞΗΣ ΟΙΚ/ΚΟΥ ΕΓΚΛ/ΤΟΣ ΑΤΤΙΚΗΣ, που τους είχε αποσταλεί με το με υπ'αριθμ. πρωτ./30.03.2012 από το Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΕΡ/ΚΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΔΥΤΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ και αφορούσε τον ελεγχόμενο. Ο προσφεύγων, ο οποίος διατηρεί επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα Υπηρεσίες Καθαρισμού Κοινόχρηστων Χώρων Κατοικιών και Επαγγελματικών Χώρων είχε περαιώσει τις χρήσεις 2006, 2007,2008 και 2009 με βάση τις διατάξεις του Ν. 3888/2010. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν τα εξής:

- 1) Στην χρήση 2006 ο προσφεύγων έλαβε από τον Α.Φ.Μ. ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 11250,00€ πλέον Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2§1, 6§1,12§2,9 18§2,9 και 30§2,3,4 του ΠΔ186/92, παραβάσεις που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5§10β Ν. 2523/97 και του άρθρου 7§3 του Ν. 4337/2015.
- 2) Στην χρήση 2007 ο προσφεύγων έλαβε από τον Α.Φ.Μ., πέντε εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 29.940,00€ πλέον Φ.Π.Α. κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2§1, 6§1,12§2,9

18§§2,9 και 30§§2,3,4 του ΠΔ186/92, παραβάσεις που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5§10β Ν. 2523/97 και του άρθρου7§3 του Ν. 4337/2015.

3) Στην χρήση 2008 ο προσφεύγων :

1.Έλαβε από τον,, Οικοδομικά Υλικά - Είδη Υγιεινής -Ανταλλακτικά Αυτοκινήτων - Μηχανήματα κ.λπ., Α.Φ.Μ. , εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους καθαρής αξίας 22500,00 € κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2§1, 6§1,12§§2,9 18§§2,9 και 30§§2,3,4 του ΠΔ186/92, παραβάσεις που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5§10β Ν. 2523/97 και του άρθρου7§3 του Ν. 4337/2015.

2.Έλαβε από την Α.Φ.Μ.: τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 20.400,00€ (πλέον Φ.Π.Α. 3876,00€, ήτοι συνολικής αξίας 24276,00€) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2§1, 6§1,12§§2,9 18§§2,9 και 30§§2,3,4 του ΠΔ186/92, παραβάσεις που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5§10β Ν. 2523/97 και του άρθρου7§3 του Ν. 4337/2015.

3.Έλαβε από τον Α.Φ.Μ. δύο εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 21.550,00€ πλέον Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου19§4 του Ν. 2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2§1, 6§1,12§§2,9 18§§2,9 και 30§§2,3,4 του ΠΔ186/92, παραβάσεις που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5§10β Ν. 2523/97 και του άρθρου7§3 του Ν. 4337/2015.

4) Στην χρήση 2009 ο προσφεύγων:

1.Έλαβε από τον, Α.Φ.Μ., εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους καθαρής αξίας 16000,00 € κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2§1, 6§1,12§§2,9 18§§2,9 και 30§§2,3,4 του ΠΔ186/92, παραβάσεις που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5§10β Ν. 2523/97 και του άρθρου7§3 του Ν. 4337/2015.

2. . Έλαβε από την Α.Φ.Μ.: τέσσερα φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 16200,00€ (πλέον Φ.Π.Α. 3078,00€, ήτοι συνολικής αξίας 19278,00€) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2§1, 6§1,12§§2,9 18§§2,9 και 30§§2,3,4 του ΠΔ186/92, παραβάσεις που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5§10β Ν. 2523/97 και του άρθρου7§3 του Ν. 4337/2015.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν στο σύνολο τους οι προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου (σχετ. 1738/2017,2426/2002,2700/1965 αποφάσεις του ΣΤΕ).
- Μη νόμιμη, ανατιολόγητη, αναπόδεικτη κρίση περί εικονικότητας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων.
- Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την

εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

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

Επειδή στην παρ.5 του άρθρου 9 του ν.2523/1997 ορίζεται:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή στις παρ. 1, 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:

«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 η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές χρήσεις 01/01/2007- 31/12/2010 παρατάθηκε διαδοχικώς με τις εξής διατάξεις :

Άρθρο 37 § 5 του ν. 4141/2013 (Α΄ 81), **Άρθρο 22 του ν. 4203/2013** (Α΄ 235) **Άρθρο 87 του ν. 4316/2014** (Α΄ 270) μέχρι 31.12.2015

Άρθρο 22 του ν. 4337/2015 (Α΄ 129) μέχρι 31.12.2016

Άρθρο 97 του ν. 4446/2016 (Α΄ 240) μέχρι 31.12.2017.

Επειδή με την υπ' αριθμ. **1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ**, κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο για την επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή, βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, η οποία αναφέρει ότι:

*«1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε», έκρινε ως αντισυνταγματικές τις διατάξεις των εφαρμοσθέντων στην δεδομένη περίπτωση νόμων (άρθρο 11 ν.3513/2006, άρθρο 29 του ν.3697/2008, άρθρο 10 του ν.3790/2009 και άρθρο 82 του ν.3842/2010) που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής, **διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών***

αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Εν συνεχεία και η υπ' αριθμ.2932/2017 απόφαση της ολομέλειας του ΣΤΕ έκρινε ότι και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ.7 του ν.3888/2010,(όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ.7 του ν.3899/2010) του άρθρου 18 παρ.2 του ν.4002/2011 και του άρθρου 2 παρ.1 του ν.4098/2012 αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 78 παρ.1 και 2 του Συντάγματος.

Επειδή ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. 1738/2017, υπ' 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του ΣΤΕ επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος και της αντισυνταγματικότητας των διατάξεων περί παράτασης παραγραφής, εκδόθηκαν από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. οι κάτωθι αποφάσεις :

α)Η ΠΟΛ 1154/04-10-2017, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών προτεραιοποιημένων υποθέσεων και την δυνατότητα έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου (εφαρμοζόμενων σύμφωνα με την παρ.(ε) αυτής και από την Δ.Ε.Δ.) για τις παρακάτω χρήσεις :

<u>Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 Εξ 2017/15.9.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.</u>		
ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13) και άρθ. 36 § 1 του ν.4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής
2008 και μετά	Άρθ. 36 § 3 ν. 4174/13 σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. β', του ίδιου νόμου	Η εφαρμογή της διάταξης προϋποθέτει φοροδιαφυγή
2006 και μετά	Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/94 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13)	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία
2001 και μετά	Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

Και

β) η ΠΟΛ 1192/01-12-2017(αποδοχή της υπ' αριθ. 268/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ) με την οποία διευκρινίσθηκε ότι επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας -ΚΦΔ - (Ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου

και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής .

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία της οικείας έκθεσης ελέγχου ο προσφεύγων για τις χρήσεις 2006, 2007, 2008 και 2009 (οικ.έτη 2007, 2008,2009 και 2010) έχει περαιώσει με τις διατάξεις του ν.3888/2010.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ./29-12-2016 εντολής ελέγχου για τα οικονομικά έτη 2007, 2008, 2009, 2010 και φορολογικό 2017 η οποία εκδόθηκε κατόπιν του υπ'αριθμ. πρωτ/06-06-2012 πληροφοριακού δελτίου του Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΕΡ/ΚΗΣ Σ/ΝΣΗΣ ΠΕΛΟΠΟΝΝΗΣΟΥ το οποίο διαβιβάσθηκε στην Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ για την διενέργεια έρευνας στον προσφεύγοντα, ο οποίος ασκεί τη δραστηριότητα Υπηρεσίες Καθαρισμού Κοινόχρηστων Χώρων Κατοικιών και Επαγγελματικών Χώρων.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν παραβάσεις ως προς την λήψη εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων και προς τούτου επιβλήθηκαν κυρώσεις με την έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων. Οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα την 08/11/2017.

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, το θέμα του χρόνου παραγραφής των υπό κρίση οικονομικών ετών, έχει ως εξής:

-Για τα περαιωμένα οικονομικά έτη 2007 ,2008 2009 και 2010 :

Το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ την 06/06/2012, ήτοι μετά την περαίωση, συνεπώς έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων του άρθρου 68 παρ.2 του ν.2238/1994 και ο χρόνος παραγραφής είναι δεκαετής (δεδομένου ότι δεν υφίσταται περίπτωση του άρθρου 84 παρ.5 του ν.2238/1994 περί μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος), και λήγει αντίστοιχα την 31/12/2017, 31/12/2018, 31/12/2019 και 31/12/2020. Για το φορολογικό έτος 2017 ούτως ή άλλως δεν τίθεται θέμα παραγραφής.

Ως εκ τούτου δεν υφίσταται θέμα παραγραφής και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων σχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν απέδειξε την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, καθόσον στην έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται αιτιολογία των πραγματικών και νομικών λόγων, που οδήγησαν τη Διοίκηση στην απόφαση της και παράθεση των κριτηρίων βάσει των οποίων άσκησε η Διοίκηση τη διακριτική της ευχέρεια, γεγονός το οποίο κατά

την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, όταν τα πρόσωπα είναι υπαρκτά, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού του για εικονικότητα έκδοσης και λήψης στοιχείων.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η από 08/11/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) διαπιστώνει τεκμηριωμένα και επαρκώς αιτιολογημένα ότι ο προσφεύγων στις χρήσεις 2006, 2007, 20008 και 2009 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν συμμορφώθηκε με την πρόσκληση- προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων όπως προκύπτει από την από 08/11/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. και άρθρου 54 του Ν.4174/2013 για την χρήση 2017

Επειδή, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ « Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει »

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία 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 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' 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 ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 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 συναλλακτικός 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκειμένη περίπτωση:

Στην από 20-02-2012 έκθεση ελέγχου των ελεγκτών και του ΣΔΟΕ Π.Δ. Δυτικής Μακεδονίας και στην από 08-11-2017 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, για την εκδότρια επιχείρηση Οικοδομικά Υλικά - Είδη Υγιεινής - Ανταλλακτικά Αυτοκινήτων - Μηχανήματα κ.λπ., με ΑΦΜ, διαπιστώθηκε ότι, εξέδωσε εικονικά και κατά περίπτωση πλαστά φορολογικά, στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους σε διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και ο προσφεύγων ο οποίος ζήτησε έλαβε και καταχώρησε, τρία φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 22.500€ στην χρήση 2008 και τεσσера φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 16.000€ στην χρήση 2009.

Στην από 04/10/2012 έκθεση έλεγχου των ελεγκτών και του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής και στην από 08-11-2017 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, για την εκδότρια επιχείρηση Α.Φ.Μ.: διαπιστώθηκε πως όλα τα φορολογικά στοιχεία έκδοσης της είναι εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους σε διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και ο προσφεύγων ο οποίος στην χρήση 2008 ζήτησε έλαβε και καταχώρησε τρία φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 20.400€ ενώ την χρήση 2009 τέσσερα φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 16.200€.

Στην από 8/7/2014 έκθεση έλεγχου των ελεγκτών και του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής και στην από 08-11-2017 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) της Δ.Ο.Υ. ΤΡΙΠΟΛΗΣ, για την εκδότρια επιχείρηση με Α.Φ.Μ. διαπιστώθηκε πως όλα τα φορολογικά στοιχεία έκδοσης της είναι εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους μεταξύ των οποίων και ο προσφεύγων ο οποίος έλαβε στη χρήση 2006 ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 11.250,00€ , στη χρήση 2007 πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 29.940,00€ , στη χρήση 2008 δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 21.550,00€.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ./07-12-2017 ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**,

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006

- Πρόστιμο του άρθρου 5§10β του Ν.2523/97 και του άρθρου 7§3 του Ν. 4337/2015 ποσού: 4.500,00€ (11.250,00€x40%).

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007

- Πρόστιμο του άρθρου 5§10β του Ν.2523/97 και του άρθρου 7§3 του Ν. 4337/2015 ποσού: 11.976,00€ (29.940,00€x40%).

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008

- Πρόστιμο του άρθρου 5§10β του Ν.2523/97 και του άρθρου 7§3 του Ν. 4337/2015 ποσού: 25.780,00€ (64.450,00€x40%).

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2009

- Πρόστιμο του άρθρου 5§10β του Ν.2523/97 και του άρθρου 7§3 του Ν. 4337/2015 ποσού: 12.880,00€ (32.200,00€x40%).

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2017

- Πρόστιμο του άρθρου 54§2 περ.γ του Ν.4174/2013 ποσού: 250,00€

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης

**Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ 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 .