



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 18/04/2018

Αριθμός Απόφασης 2108

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

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

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ Τ.Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 19-12-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, ΑΦΜ που έχει έδρα στην -Ευβοίας, επί της οδού κατά,
- Της υπ' αριθμ./14-11-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7 ν.4337/2015), του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΧΑΛΚΙΔΑΣ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19-12-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, 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 το με αρ. πρωτ. /12-10-2016 έγγραφο του, το ΣΔΟΕ Κεντρικής-Ανατολικής Μακεδονίας & Θράκης, διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, το υπ' αριθ. /10-10-2016 Δελτίο Πληροφοριών, από το οποίο προκύπτει ότι η επιχείρηση, με ΑΦΜ (η προσφεύγουσα) περιλαμβάνονταν μεταξύ των προμηθευτών που εξέδωσαν εικονικά φορολογικά στοιχεία προς την επιχείρηση '.

- Κατόπιν αυτού η Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ λόγω ύπαρξης των ανωτέρω νέων στοιχείων, διενήργησε επανέλεγχο για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12-2009, με βάσει την υπ' αριθ. /3-08-2016 εντολή ελέγχου, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είχε ήδη περαιώσει με την αποδοχή στις 04-11-2010 του υπ' αριθ. σημειώματος του Ν. 3888/2010. Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή, συντάχτηκε η από 07-11-2017 έκθεση ελέγχου προστίμου (άρθρο 7 παρ. 3&5 ν. 4337/2015) και με βάσει το πόρισμα του, εκδόθηκαν από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ:

1) Η υπ' αριθ. /14-11-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12/2009, με την οποία της επεβλήθη πρόστιμο €7.277,20 (€18.193,00x40%), σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα:

Εξέδωσε ένα τουλάχιστον εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς την συναλλαγή και συγκεκριμένα το υπ' αριθ. /27-08-2009 συνολικής καθαρής αξίας 18.193,00€, προς την επιχείρηση, κατά παράβαση των άρθρων 2παρ. 1, 12παρ.1 & 18 παρ.1 του ΠΔ 186/92 σε συνδυασμό με τα άρθρα 31παρ, 1 του ν.1591/86 όπως ισχύει με το άρθρο 19 παρ.4 του ν. 2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. β' του ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

2) Κατόπιν αυτού εκδόθηκε το υπ' αριθ. /2017 Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα περαίωσης Ν.3888/2010 στις 03-11-201 και προσδιορίσθηκε στην προσφεύγουσα για τις χρήσεις 2007, 2008 & 2009 διαφορά φόρου προς καταβολή 9.075,00 ευρώ.

Στις 11-12-2017 με την υπ' αριθ. αίτηση της, η προσφεύγουσα, αποδέχτηκε το Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα χρήσεων 2007, 2008 & 2009 καταβάλλοντας αρχικά το

20% από την συνολική οφειλή και το υπόλοιπο ποσό βεβαιώθηκε ως προς το ΦΠΑ με το Χ.Κ./11-12-2017 και ως προς το εισόδημα με το Χ.Κ./11-12-2017.

Με την αρ. πρωτ./19-12-2017 ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση, της υπ' αριθ./14-11-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

-Ανυπαρξία συμπληρωματικών στοιχείων και παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμου.

- Ότι η ελεγκτική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα της συναλλαγής και ότι τα εκδοθέντα στοιχεία δεν είναι εικονικά.

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».*

Με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του **άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006** (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: *«1) Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας, 2) ..., 3) ... 4) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο*

δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου, ...», σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 17 § 2 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994** [ΦΕΚ Α' 151/16-09-94], ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ... γ) ... δ) Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70»,

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 9§ 4 του Ν. 3888/2010** ορίζεται ότι: «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί».

Επειδή, κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της περίπτωσης β του άρθρου 13 του ν. 3888/2010 για την αντιμετώπιση διαδικαστικών ζητημάτων που σχετίζονται με την έκδοση των κατά τα ανωτέρω συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, εκδόθηκε η **ΠΟΛ 1019/28.01.2011** απόφαση Υπ. Οικονομικών, βάσει της οποίας ορίζεται ότι :

«§1. Το Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα που εκδίδεται κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010 περιέχει για κάθε υπόθεση που έχει υπαχθεί στην οικεία ρύθμιση του Κεφαλαίου Α΄ του νόμου αυτού τα εξής στοιχεία:

α.β.γ).....δ).....ε)

στ. Την τυχόν αποκρυσταλλωμένη φορολογητέα ύλη ή την παράβαση του Κ.Β.Σ. ή το δελτίο πληροφοριών ή τα λοιπά επιβαρυντικά στοιχεία ή έγγραφα, κατά τα οριζόμενα στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του Ν. 3888/2010, που περιλήφθηκαν στο αρχικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα που έγινε αποδεκτό, καθώς και την αποκρυσταλλωμένη φορολογητέα ύλη ή την παράβαση του Κ.Β.Σ. κατά τις ίδιες ως άνω παραγράφους που προέκυψαν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του ίδιου ως άνω νόμου.

.....

§5. Η κατά την προηγούμενη παράγραφο καταβολή γίνεται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίησή του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, στη Δ.Ο.Υ. η οποία το εξέδωσε.

.....

§8. Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010, συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Με την αποδοχή του παραπάνω Σημειώματος ο επιτηδευματίας δύναται κατόπιν σχετικής αίτησής του να ζητήσει την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 11 του Ν. 3888/2010, καθώς και του δεύτερου εδαφίου των παραγράφων 5 και 6 της απόφασης ΠΟΛ. 1138/2010. Η επίλυση της διαφοράς κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο διενεργείται ταυτόχρονα με την αποδοχή του πιο πάνω Σημειώματος ή το αργότερο εντός πέντε (5) ημερών από την αποδοχή του.

.....

§ 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.....».

Επιπλέον, με την υπ' αριθμ. **102/2001 γνωμοδότηση** του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. **1020145/ΠΟΛ1100 /10-04-2001**, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ ύπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων»,

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως ΣΤΕ 2397/1990 και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ ύπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία ΣΤΕ 1426/2000. Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000)

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα

ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχωρίζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος **ΣΤΕ 2122/2012**.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ λόγω αρμοδιότητας, με το αρ. πρωτ./12-10-2016 έγγραφο του ΣΔΟΕ Κεντρικής-Ανατολικής Μακεδονίας & Θράκης, με το οποίο διαβίβασε το υπ' αριθ./10-10-2016 Δελτίο Πληροφοριών, το οποίο αφορούσε την χρήση 2009, η οποία είχε περαιωθεί με το σημείωμα του Ν. 3888/2010. Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι στις 31-12-2019.

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, η προσφεύγουσα επιχείρηση, ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος **δεν απέδειξε την εικονικότητα** του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, και ότι η συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε είναι πραγματική.

Στην προκείμενη περίπτωση, στον υπ. αριθ./10-10-2016 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Κεντρικής-Ανατολικής Μακεδονίας & Θράκης, και στην από 07-11-2017 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο

τα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα, εξέδωσε ένα τουλάχιστον εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς την συναλλαγή.

Επειδή, όπως καταγράφεται στην από 07-11-2017 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ , ότι: << Η ελεγχόμενη επιχείρηση με Α.Φ.Μ.: εξέδωσε προς την επιχείρηση τα κάτωθι στοιχεία:

Α/Α	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1		25/07/2009	164,76€	31,30€	196,06€
2		25/07/2009	689,30€	130,84€	820,14€
3		25/07/2009	342,98€	65,16€	408,14€
4		25/07/2009	237,10€	45,05€	282,15€
5		03/08/2009	841,44€	159,87€	1.001,31€
6		03/08/2009	444,79€	84,51€	529,30€
7		03/08/2009	110,70€	21,03€	131,73€
8		03/08/2009	445,71€	84,68€	530,39€
9		05/08/2009	553,04€	105,08€	658,12€
10		05/08/2009	523,19€	99,40€	622,59€
11		05/08/2009	491,43€	93,37€	584,80€
Α/Α	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
12		05/08/2009	163,04€	30,986	194,026
13		05/08/2009	249,846	47,476	297,316
14		05/08/2009	14,406	2,746	17,146
15		06/08/2009	19.157,00€	3.639,836	22.796,836
16		06/08/2009	4.525,00€	859,756	5.384,756
17		06/08/2009	6.437,00€	1.223,036	7.660,036
18		27/08/2009	388,52€	73,826	462,346
19		27/08/2009	413,84€	78,636	492,476
20		27/08/2009	862,60€	163,896	1.026,496
21		27/08/2009	101,00€	19,196	120,196
22		27/08/2009	170,58€	32,416	202,996
23		27/08/2009	441,196	83,826	525,016
24		27/08/2009	438,756	83,366	522,116
25		27/08/2009	173,136	32,926	206,056
26		27/08/2009	161,816	30,746	192,556
27		27/08/2009	196,196	37,276	233,466
28		27/08/2009	456,416	86,726	543,136
29		27/08/2009	548,636	104,246	652,876
30		27/08/2009	627,636	119,256	746,886
31		27/08/2009	200,006	38,006	238,006
32		27/08/2009	578,506	109,916	688,416
33		27/08/2009	27.891,506	5.299,386	33.190,886
34		27/08/2009	13.279,506	2.523,006	15.802,506
35	639	02/10/2009	639,016	121,416	760,426
36	938	04/11/2009	1.890,866	359,266	2.250,126
Α/Α	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
37		10/11/2009	8,40€	1,60€	10,00€

38		21/11/2009	414,236	78,70€	492,93€
39		24/11/2009	58,79€	11,17€	69,96€
40		30/11/2009	308,72€	58,66€	367,38€
41		12/02/2010	1.850,00€	351,50€	2.201,50€
		04/05/2010	8,80€	1,85€	10,65€
43		28/05/2010	124,59€	26,16€	150,75€
44		15/06/2010	332,14€	69,74€	401,88€
	ΣΥΝΟΛΑ		87.956,04€	16.720,816	104.676,856

Επιπλέον διαπιστώθηκε ότι τα ανωτέρω παραστατικά είχαν καταχωρηθεί στο τηρούμενο Βιβλίο της επιχείρησης και είχαν συμπεριληφθεί στις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. αλλά και στις αντίστοιχες εκκαθαριστικές των χρήσεων 2009 και 2010.

Για την εξόφληση των τιμολογίων σύμφωνα με τα βιβλία της επιχείρησης, τις κινήσεις και τα παραστατικά των λογαριασμών και τις επίσημες αναλυτικές καταστάσεις των τιμολογίων της επένδυσης εκδόθηκαν οι παρακάτω επιταγές:

Α/Α	ΑΡ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΗΜ. ΛΗΞΗΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ	ΗΜ. ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ
1			01/07/2009	15.000,006	01/07/2009
2			04/09/2009	64.770,006	10/09/2009
3			22/03/2010	24.343,006	22/03/2010
4			16/06/2010	563,286	-
		ΣΥΝΟΛΟ		104.676,28	i

- Από την κίνηση του λογαριασμού όψεως με αριθμό της επιχείρησης της πρώην, από τα παραστατικά χρεοπιστώσεων και από την κίνηση του προσωπικού λογαριασμού ταμιευτηρίου (πρώην) του κ., προκύπτει ότι η επιταγή με αριθμό αξίας 24.343,00 € εξοφλήθηκε με την εντολή πληρωμής στις 22/03/2010 στο κατάστημα της με κωδικό (0640) Ιστιαίας. Στο παραστατικό της τράπεζας αναφέρεται συμψηφισμός μέρους της επιταγής με κατάθεση στον προσωπικό λογαριασμό του κ. (018 01 94) του ποσού των 18.193,00 €. Το υπόλοιπο ποσό των 6.150,00 € (.....) εισπράχτηκε από τον ελεγχόμενο.

- Η πρώτη επιταγή με αριθμό αξίας 15.000,00 €, εκδόθηκε και εισπράχτηκε στις 01/07/2009 πριν την έκδοση οποιουδήποτε παραστατικού από την επιχείρηση

- Τα τιμολόγια-.....,,-.....,,, είναι συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 64.770,26 € όσο και η επιταγή με αριθμό

- Αν από την συνολική αξία των 33.190,88 € του τιμολόγιο με αρ. /27-08-2009, συμψηφιστεί η πρώτη επιταγή (.....) ποσού 15.000,00 €, το υπόλοιπο ποσό που απομένει είναι 18.190,88 €. Αυτό φαίνεται και από την καρτέλα των προμηθευτών της επιχείρησης (λογ.) αφού το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού στις 04/09/2009 (όπου χρεώθηκε με 64.770,00 €) ήταν 18.191,26 €.

- Τα τιμολόγια είναι συνολικής αξίας 6.152,31 € όσα περίπου εισπράχτηκαν από την τρίτη επιταγή με αρ. ποσού 24.343,00 € το υπόλοιπο της οποίας (18.193,00 €) κατατέθηκε στο προσωπικό λογαριασμό του κ.

-Τα υπόλοιπα τιμολόγια,, συνολικής αξίας 563,28 € εξοφλήθηκαν με την επιταγή με αριθμό ποσού 563,28 €.

Συνεπεία των ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη:

-Τη μη καταβολή εκ μέρους της επιχείρησης ολόκληρης της αξίας των τιμολογίων, καθώς από το ποσό των 24.343,00 € της επιταγής με αριθμό η πραγματική αμοιβή της επιχείρησης ήταν 6.150,00 € αφού τα υπόλοιπα 18.193,00 € κατατέθηκαν στο προσωπικό λογαριασμό ταμειευτηρίου του κ.

-Την υπαγωγή της στις διατάξεις του Ν.3299/2004 της επένδυσης συνολικής δαπάνης 3.200.000,00€ με την είσπραξη επιχορήγησης ποσού 1.600.000,00€ (Αριθμός απόφασης/ΥΠΕ/00333/Ε/Ν.3299/2004 ΦΕΚ ΥΠΑΓΩΓΗΣ/30.12.2008).

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι:

-Τουλάχιστον ένα από τα παραστατικά (τιμ./27-08-2009) που έχει εκδοθεί από την επιχείρηση - και η επιχείρηση ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της - κατά τη χρήση 2009 είναι μερικώς ΕΙΚΟΝΙΚΟ, με συνολικά ανερχόμενη εικονική αξία 18.193,00€.>>

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 07-11-2017 έκθεση ελέγχου προστίμου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ./19-12-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2009

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού: 7.277,20€ (18.193,00€x40%).

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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.