



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 02/07/2020

Αριθμός απόφασης: 1393

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 559

ΦΑΞ : 213 1604 567

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το Ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **30/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των υπ' αριθμ.:

-/2019 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 6 του Ν. 2523/97 όπως ισχύει με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

-/2019 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 6 του Ν. 2523/97 όπως ισχύει με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
-/2019 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 6 του Ν. 2523/97 όπως ισχύει με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ.:

-/2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 6 του Ν. 2523/97 όπως ισχύει με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
-/2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 6 του Ν. 2523/97 όπως ισχύει με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
-/2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 6 του Ν. 2523/97 όπως ισχύει με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Ειδικού 3/πλάσιου προστίμου ΦΠΑ Άρθρου 6 Ν. 2523/97 της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **30/01/2020** 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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 6 του Ν. 2523/97 όπως ισχύει με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, οικονομικού έτους 2013 (χρήση 01/01/2012-31/12/2012), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **3.690,75 €**.

Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 6 του Ν. 2523/97 όπως ισχύει με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ,

οικονομικού έτους 2014 (χρήση 01/01/2013-31/12/2013), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **23.948,75 €**.

Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 6 του Ν. 2523/97 όπως ισχύει με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, φορολογικού έτους 2014 (χρήση 01/01/2014-31/12/2014), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **2.466,75 €**.

Τα ως άνω ποσά προέκυψαν από το πόρισμα της από 31/12/2019 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Ειδικού 3/πλάσιου προστίμου ΦΠΑ Άρθρου 6 Ν. 2523/97 της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ (αριθμός εντολής/2019), σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων έλαβε φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση, με ΑΦΜ:, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη από τον έλεγχο ως ακολούθως:

- τη διαχειριστική χρήση 2012 εννιά (9) φορολογικά στοιχεία στα οποία αντιστοιχεί ΦΠΑ εισροών συνολικής αξίας 8.199,50€. Ωστόσο, το ποσό του ΦΠΑ εισροών που τελικά ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία του και εξέπαισε ανήλθε σε 7.371,50€.
- τη διαχειριστική χρήση 2013 εβδομήντα ένα (71) φορολογικά στοιχεία στα οποία αντιστοιχεί ΦΠΑ εισροών συνολικής αξίας 47.897,50€, ποσό το οποίο ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία του και εξέπαισε.
- τη διαχειριστική χρήση 2014 δέκα (10) φορολογικά στοιχεία στα οποία αντιστοιχεί ΦΠΑ εισροών συνολικής αξίας 4.933,50€, ποσό το οποίο ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία του και εξέπαισε.

Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η λήψη Δελτίου Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Αττικής (αριθμ. πρωτ. ΕΞ 2019) που αφορά την προμηθεύτρια του προσφεύγοντος επιχείρηση, με ΑΦΜ: Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών, η ΥΕΔΔΕ Αττικής έκρινε ότι η επιχείρηση είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολο της συναλλαγής για τους κάτωθι, μεταξύ άλλων, λόγους:

- Δε δραστηριοποιήθηκε ποτέ στην δηλωθείσα κατά την έναρξη έδρα της από την οποία έχει αποχωρήσει από το 2005.
- Δε δήλωσε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση ούτε εντοπίστηκε τέτοια από τον έλεγχο.
- Δεν έχει αγορές εμπορευμάτων ούτε από την Ελλάδα ούτε από την αλλοδαπή.
- Δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, εφόσον είναι αναπόγραφη στον ασφαλιστικό φορέα.
- Δεν είχε στην κυριότητά της αλλά ούτε και μισθωμένο τον απαραίτητο πάγιο επαγγελματικό εξοπλισμό.

- Ο φορέας της επιχείρησης και της, Αλβανικής καταγωγής, δεν εντοπίστηκε σε καμία γνωστή διεύθυνση.

Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, ενώ τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, εντούτοις ο έλεγχος της ΔΟΥ ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ δέχτηκε κατ' επιεική κρίση ότι οι επίμαχες συναλλαγές όντως πραγματοποιήθηκαν, αλλά από κάποιο άλλο πρόσωπο, λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι οι πράξεις του προσφεύγοντος (για την πραγματοποίηση των οποίων έλαβε τα επίμαχα αγαθά/υπηρεσίες) ήταν προς δημόσιους φορείς κατά κύριο λόγο. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος της ΔΟΥ ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ έκρινε τα παραστατικά εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

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

1ος λόγος: Παράβαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης – μη τήρηση της δέουσας διοικητικής διαδικασίας του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013.

2ος λόγος: Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου όσον αφορά στις χρήσεις 2012 και 2013.

3ος λόγος: Ανυπαρξία των πραγματικών περιστατικών που φέρονται να στοιχειοθετούν την εικονικότητα των συναλλαγών ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

4ος λόγος: Μη νόμιμη επιβολή του επίδικου προστίμου – εσφαλμένη μη εφαρμογή του ευνοϊκότερου καθεστώτος.

Ως προς τον 1ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή με το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), ορίζεται ότι:

«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.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή με το άρθρο 5 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

....»

Επειδή με το άρθρο 50 του Ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας), ορίζεται ότι:

«1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις.

....»

Επειδή με το άρθρο 51 του Ν. 2717/1999, ορίζεται ότι:

«1. Αν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ.1 του άρθρου 50 απουσιάζουν από την κατοικία τους, το έγγραφο παραδίδεται στο σύζυγο ή σε οποιονδήποτε από τους συγγενείς ή σε μέλος του προσωπικού, εφόσον τα πρόσωπα αυτά συνοικούν μαζί τους και, σε περίπτωση μη ανεύρεσης κανενός από τα παραπάνω πρόσωπα, σε οποιονδήποτε από τους λοιπούς συνοίκους.

....

3. Η επίδοση στα πρόσωπα που προβλέπουν οι προηγούμενες παράγραφοι επιτρέπεται εφόσον, κατά την κρίση του οργάνου που ενεργεί την επίδοση, αυτά έχουν συνείδηση των πράξεών τους».

Επειδή εν προκειμένω η ΔΟΥ Ελευσίνας κοινοποίησε στον προσφεύγοντα τις Προσωρινές Πράξεις Επιβολής Προστίμων, μαζί με το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και την Κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999 κατά την 09/12/2019 στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση του, μέσω της κ., η οποία δήλωσε σύζυγος του προσφεύγοντος και παρέλαβε τα προς επίδοση έγγραφα.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η επίδοση των ανωτέρω εγγράφων στην κ. τυγχάνει άκυρη, δεδομένου ότι η εν λόγω κυρία δεν είναι πλέον σύζυγός του, εφόσον έχουν πάρει διαζύγιο από το

έτος 2015 (προσκομίζει και το σχετικό Διαζευκτήριο της Ιεράς Μητρόπολης Μεγάρων και Σαλαμίνος), ενώ και ο ίδιος δεν κατοικεί πλέον σε αυτή τη διεύθυνση.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ουδέποτε παρέλαβε εν τοις πράγμασι τα ανωτέρω έγγραφα και εξ αυτού του λόγου ουδέποτε υπέβαλε σχετικό απαντητικό υπόμνημα στη ΔΟΥ Ελευσίνας, πράγμα που θα είχε κάνει εάν είχε παραλάβει τα εν λόγω έγγραφα.

Επειδή η κοινοποίηση των εγγράφων έγινε στη τελευταία δηλωθείσα από τον προσφεύγοντα διεύθυνση (.....), χωρίς να προκύπτει από τα στοιχεία της Υπηρεσίας άλλη διεύθυνση.

Επειδή ακόμη και εάν η κ. δεν τυγχάνει πλέον σύζυγος του προσφεύγοντος, τυγχάνει σίγουρα σύνοικος αυτού, έχουσα μάλιστα πλήρη συνείδηση των πράξεών της, δεδομένου ότι δέχτηκε να παραλάβει τα έγγραφα αντί του, απουσιάζοντας εκείνη τη στιγμή, προσφεύγοντος.

Επειδή ο προσφεύγων εκ των πραγμάτων παρέλαβε τα έγγραφα, δεδομένου ότι υπέβαλε το υπ' αριθμόν/24-12-2019 απαντητικό υπόμνημα ενώπιον της ΔΟΥ Ελευσίνας, όπου μάλιστα αναφέρει ότι «σε απάντηση του με αρ./19 Σημειώματος Διαπιστώσεων σας υποβάλλω στοιχεία...»

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 11 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997, οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης 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 την παράγραφο 1 του άρθρου 57 του Ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ), η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους

αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 57 του Ν. 2859/2000, κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: ... γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000, πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις, προκύπτει ότι, όσον αφορά στον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, σε περίπτωση περιέλευσης συμπληρωματικών στοιχείων σε γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της αρχικής πενταετούς περιόδου παραγραφής, πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δύναται να εκδοθεί μόνο εφόσον έχει ήδη εκδοθεί αρχική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εντός της αρχικής πενταετούς περιόδου παραγραφής.

Επειδή το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017, δυνάμει του οποίου καταλογίστηκαν τα σχετικά πρόστιμα αναφέρεται σαφώς σε «Πρόστιμα ΦΠΑ για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία», ήτοι δεν αναφέρεται σε πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη κύρια φορολογία.

Επειδή εν προκειμένω, και συγκεκριμένα όσον αφορά στη χρήση 2012, δεν είχε εκδοθεί αρχική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού μέχρι και την 31.12.2018, προκύπτει ότι το δικαίωμα για έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού μετά την ημερομηνία αυτή, έχει παραγραφεί.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος όσον αφορά στη χρήση 2012 γίνεται αποδεκτός.

Επειδή συγκεκριμένα όσον αφορά στη χρήση 2013, η Οριστική Πράξη Προσδιορισμού του φόρου εκδόθηκε σε κάθε περίπτωση εντός της αρχικής πενταετούς περιόδου παραγραφής (ημερομηνία έκδοσης 31/12/2019).

Επειδή ακόμη και στην περίπτωση που γινόταν δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ουδέποτε υπέβαλε απαντητικό υπόμνημα, η Οριστική Πράξη Προσδιορισμού του φόρου εκδόθηκε σύννομα, ήτοι μετά την παρέλευση της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών από την νόμιμη κοινοποίηση της Προσωρινής Πράξης και του Σημειώματος Διαπιστώσεων (ημερομηνία κοινοποίησης 09/12/2019).

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος όσον αφορά στη χρήση 2013 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), ορίζεται ότι:

«....

2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

....

9. 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 με τις διατάξεις του άρθρου 2§3 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι:

«3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή στην παρ. 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδόμενου το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».

Επειδή όταν αποδίδεται σε 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, να 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

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, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής 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 εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος του προσφεύγοντος δυνάμει της με αριθ./2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.

Επειδή ο εν λόγω έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, αφού έλαβε υπόψη του το ως άνω δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ αναφορικά με τον επίμαχο προμηθευτή του προσφεύγοντος έκρινε τα παραστατικά εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Και αυτό, δεδομένου ότι:

- από το δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ αποδεικνύεται με βάση πλήρως αιτιολογημένα και τεκμηριωμένα στοιχεία ότι ο εν λόγω προμηθευτής, αν και πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές όπως αυτές περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια,

- δέχτηκε κατ' επεική κρίση ότι οι επίμαχες συναλλαγές όντως πραγματοποιήθηκαν, αλλά από κάποιο άλλο πρόσωπο, λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι οι πράξεις του προσφεύγοντος (για την πραγματοποίηση των οποίων έλαβε τα επίμαχα αγαθά/υπηρεσίες) ήταν προς δημόσιους φορείς κατά κύριο λόγο.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είχε υπογράψει σχετικά Συμφωνητικά Συνεργασίας με τον εκδότη των τιμολογίων, νόμιμα θεωρημένα με το γνήσιο της υπογραφής των συμβαλλομένων. Ωστόσο, τα εν λόγω συμφωνητικά δεν είχαν κατατεθεί στην αρμόδια ΔΟΥ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν. 820/1978 και της ΠΟΛ 1122/2002.

Επειδή από τον έλεγχο των στοιχείων θεωρήσεων βιβλίων και στοιχείων του επίμαχου προμηθευτή, δεν προέκυψε ηλεκτρονική καταχώρηση των αναγραφόμενων πράξεων θεώρησης (...../2012 και/2012) στο σύστημα Taxis της Υπηρεσίας, με συνέπεια να θεωρούνται από τον έλεγχο τα προσκομιζόμενα στοιχεία πλαστά, ενώ και τα εκδοθέντα παραστατικά φέρουν στοιχεία διάτρησης διαφορετικά από αυτά της αρμόδιας ΔΟΥ.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, εφόσον οι επίμαχες συναλλαγές κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικές όχι στο σύνολό τους αλλά μόνο στο πρόσωπο του εκδότη, μη ορθώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή από καμία διάταξη νόμου δεν προκύπτει ότι η λήψη εικονικών τιμολογίων έστω και μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη δε συνιστά παραβατική συμπεριφορά.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο ίδιος τελούσε σε καλή πίστη κατά τη στιγμή των επίμαχων συναλλαγών.

Επειδή σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής με συγκεκριμένο προμηθευτή (λόγω του ότι αυτός είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 55, παρ. 2 (δ') του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), όπως ίσχυε μέχρι και την 16/10/2015, οριζόταν ότι στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Επειδή με τον Ν. 4337/2015 επήλθαν σημαντικές αλλαγές στον Ν. 4174/2013 και συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 4 (β') του Ν. 4337/2015, καταργήθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013.

Επειδή με το άρθρο 7 του Ν. 4337/2015 εισήχθησαν και μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και ειδικότερα στο άρθρο 7, παρ. 8 ορίζεται ότι:

«8. Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 79, παρ. 1 του Ν. 4472/2017, για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (Α'179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α'170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Χρήση 2012

Δεδομένου ότι, όπως αναλύθηκε ανωτέρω, το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έχει παραγραφεί, παρέλκει η αναφορά στη χρήση 2012.

Χρήσεις 2013 και 2014

Επειδή εν προκειμένω οι παραβάσεις της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων διαπράχθησαν εντός των χρήσεων 2013 και 2014, ήτοι πριν την κατάθεση του Ν. 4472/2017 (13/5/2017), ενώ κατά αυτήν ημερομηνία δεν είχαν εκδοθεί ακόμη οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου, γεγονός που έλαβε χώρα την 31/12/2019.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης. Ωστόσο, εν προκειμένω η επιβολή του προστίμου βασίζεται σε απολύτως σαφή διάταξη νόμου που καθορίζει το μεταβατικό στάδιο μέχρι την πλήρη κατάργηση των προστίμων για λήψη εικονικών τιμολογίων.

Επειδή η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83, και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Ως εκ τούτου, ορθώς επιβλήθηκαν τα κρινόμενα πρόστιμα σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 που εφαρμόζονται στην υπό κρίση περίπτωση και συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **30/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2012-31/12/2012: 0€

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2013-31/12/2013: 23.948,75€ (47.897,50 * 50%)

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2014-31/12/2014: 2.466,75€ (4.933,50 * 50%)

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.