



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

**ΑΑΔΕ**Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : **2131604554**

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 24/9/2020

Αριθμός απόφασης 1859

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), **όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.**
- β. Του άρθρου 10 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)», **όπως αναριθμήθηκε τροποποιήθηκε και ισχύει.**
- γ. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.
- 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 /30.08.2016(ΦΕΚ Β 2759 / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 30/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ΑΦΜ, με έδρα τον δήμο κατά της: α) υπ' αριθ./27-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου διαχ/κης περιόδου 1/1/2008-31/12/2008 και β) υπ. αρ./27-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου διαχ/κης περιόδου 1/1/2009-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΧΟΛΑΡΓΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Την: α) υπ' αριθ./27-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου διαχ/κης περιόδου 1/1/2008-31/12/2008 και β) υπ. αρ./27-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου διαχ/κης

περιόδου 1/1/2009-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΧΟΛΑΡΓΟΥ των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 27/12/2019 οικεία έκθεση ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, 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' υπ' αριθ...../27-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου διαχ/κης περιόδου 1/1/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΧΟΛΑΡΓΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 20.315,56 €, του άρθρου 7 παρ 3 και 5 του Ν 4337/2015 .

2.Με την υπ' υπ' αριθ...../27-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου διαχ/κης περιόδου 1/1/2009-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΧΟΛΑΡΓΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 3.691,32€, του άρθρου 7 παρ 3 και 5 του Ν 4337/2015 .

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στην Δ.Ο.Υ ΧΟΛΑΡΓΟΥ περιήλθε το υπ αριθμ πρωτ/24-02-2017 πληροφοριακό δελτίο από την Δ.Ο.Υ. Παλλήνης , με το οποίο γνωστοποιήθηκε ότι ο επιτηδευματίας με ΑΦΜ, είναι εκδότης εικονικών και στις περισσότερες περιπτώσεις πλαστών φορολογικών στοιχείων. Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ ΠΑΛΛΗΝΗΣ διαπιστώθηκε ότι, δεν είχε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για να πραγματοποιήσει πωλήσεις ή να παρέχει οποιεσδήποτε υπηρεσίες καθώς δεν πραγματοποίησε αγορές, ουδέποτε λειτούργησε στην επαγγελματική εγκατάσταση που είχε δηλώσει, δεν διέθετε προσωπικό ή εξωτερικούς συνεργάτες ούτε επαγγελματικές εγκαταστάσεις και σύμφωνα με τις καταστάσεις πελατών προμηθευτών είχε συναλλαγές με την προσφεύγουσα στις χρήσεις 2008 και 2009. Η έκδοση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων (αρ 19 του Ν. 2523/1997) αποτελεί παράβαση των διατάξεων των αρθ 2, 6, 12, 18 και 19 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και επισύρει το πρόστιμο του αρ 7 του Ν. 4337/1995.

Με βάση το ανωτέρω δελτίο πληροφοριών, η προσφεύγουσα είναι λήπτης εικονικών στοιχείων εκδόσεως του επιτηδευματία, με ΑΦΜ, για τις χρήσεις 2008 και 2009 και σύμφωνα με τις καταστάσεις πελατών προμηθευτών, που υπέβαλε η ίδια η προσφεύγουσα, είχε δηλώσει τον ως άνω επιτηδευματία ως προμηθευτή της για πλήθος στοιχείων και καθαρής αξίας τιμολογίων ως κάτωθι:

ΧΡΗΣΗ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ €
-------	------------------	---------------

2008	8	50.788,90
2009	1	9.228,30

Ύστερα από όσα τα παραπάνω, συντάχθηκαν και κοινοποιήθηκαν από την Δ.Ο.Υ ΧΟΛΑΡΓΟΥ στην προσφεύγουσα :

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.1 του ν. 4174/2013, Σημείωμα Διαπιστώσεων και Προσωρινοί προσδιορισμοί προστίμου αρ 7 Ν. 4337/2015 των ετών 2008 και 2009 τα οποία επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα την 18/11/2019.

Η προσφεύγουσα με το υπόμνημα της εξεθεσε τις απόψεις της στην φορολογική αρχή οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές και στην συνέχεια εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Παραγραφή των σχετικών αξιώσεων του Δημοσίου για τις Διαχειριστικές χρήσεις 2008 και 2009 ενόψει αντισυνταγματικότητας των διατάξεων περί παρατάσεως του χρόνου παραγραφής αυτών (ΣΤΕ 1738/2017).
2. Εσφαλμένη εφαρμογή του φορολογικού νόμου – Αναπόδεικτος από την φορολογική αρχή ο ισχυρισμός περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων – Πλημμελής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων .
3. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας , άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος– Δυσανάλογη και επαχθής επιβολή πρόσθετων φόρων ανακρίβειας μη υποβολής.
- 4 . Άρθρο 55 παρ. 1 ε' Κ.Φ.Δ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 §§ 3 και 5 του ν. 4337/2015, προβλέπεται ότι:

3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.....

Επειδή στο άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϊσχύουσες 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 τις διατάξεις του **άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/94**:

«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 προϊστάμενου της δημοσίας 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 προϊστάμενου 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 84 παρ. 1 και 4 του ν. 2238/1994**:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας

.....

4. Το δικαίωμα του δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας. Εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α).....

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί 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 έτος.»

Επειδή στο **άρθρο 9 παρ. 5 ν. 2523/1997** ορίζεται:

«5. 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 στο άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«6. Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.».

Επειδή στην παρ. 3 της ΠΟΛ 1194/5.12.2017, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων, ορίζεται:

«3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της [παρ. 2 του άρθ. 68](#) του ν. [2238/1994](#) (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, [ΣτΕ 1623/2016](#)).»

Επειδή 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 οικονομικής εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στη διάθεση του οικονομικού εφόρου, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά τη 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 πράξης (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ.1426/2000 αδημ.).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 9 παρ. 4 του ν. 3888/10** (Διαδικασία περαίωσης):

«4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α, εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του

παρόντος νόμου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος.

Τα αναφερόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την 13.10.2010 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 επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία που είχαν παραληφθεί ή κατασχεθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχε ολοκληρωθεί ο έλεγχος τους μέχρι την ημερομηνία αυτή.»

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην **ΠΟΛ. 1019/2011** Απόφαση του Υπ. Οικονομικών σχετικά με την έκδοση Συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων επί υποθέσεων που υπήχθησαν στη ρύθμιση του Κεφαλαίου Α΄ του ν. 3888/2010 περί περαίωσης ανέλεγκτων υποθέσεων:

*«4. Για την αποδοχή του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος καταβάλλεται το ποσό της περίπτωσης ιβ΄ της παραγράφου 1 της παρούσας που αναγράφεται στο Σημείωμα αυτό, το οποίο δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το ποσό της διαφοράς της συνολικής οφειλής κατά την περίπτωση ι΄ της ίδιας πιο πάνω παραγράφου. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζονται στις περιπτώσεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 2 της παρούσας. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 5, καθώς και του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010 ισχύουν ανάλογα και εν προκειμένω.
5. Η κατά την προηγούμενη παράγραφο καταβολή γίνεται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, στη Δ.Ο.Υ. η οποία το εξέδωσε.....»*

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.....»

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, για τις διαχειριστικές χρήσεις 2008 και 2009 έχει επέλθει παραγραφή των σχετικών αξιώσεων του Δημοσίου ενόψει αντισυνταγματικότητας των διατάξεων περί παρατάσεως του χρόνου παραγραφής αυτών.

Επειδή, η γνώση της εικονικότητας των ανωτέρω τιμολογίων, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. έλαβε χώρα με το με αριθ. πρωτ./24-2-2017 εισερχόμενο στην Δ.Ο.Υ Χολαργού δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, ήτοι μετά την πάροδο τις πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, ως εκ τούτου αυτό αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθ. 68 του ν. 2238/1994 και τα κρινόμενα στην υπ' αριθ./2019 απόφαση του ΣΤΕ.

Η προσφεύγουσα δεν αποδέχτηκε τα αποτελέσματα του προαναφερθέντος συμπληρωματικού σημειώματος περαίωσης. Το προαναφερθέν συμπληρωματικό στοιχείο δεν ήταν σε γνώση της φορολογικής αρχής κατά την περαίωση με τις διατάξεις του ν. 3888/10 και την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής και ως εκ τούτου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994 περί δεκαετούς παραγραφής αναφορικά με το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο εισοδήματος και πρόστιμο Κ.Β.Σ..

Επειδή για τα οικονομικά έτη 2009 και 2010 (χρήσεις 2008 & 2009) οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκαν στις 27-12-2019, ήτοι εντός του δεκαετούς χρόνου παραγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994.

Επειδή, με βάση όλα τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος, διότι η προσφεύγουσα ελέγχθηκε με βάση τις διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων, άρθ. 84 § 4 του ν. 2238/1994 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με το αρθ. 72 § 11 εδ. α' του ν. 4174/2013 και το άρθρο 49 παρ 3 του Ν 2859/2000) και συγκεκριμένα με βάση το με αριθ. πρωτ./24-2-2017 εισερχόμενο στην Δ.Ο.Υ Χολαργού δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, για λήψη εικονικών και όχι με βάση τις διατάξεις περί παρατάσεων του χρόνου παραγραφής.

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 1 ε' Κ.Φ.Δ. ...εικονικό είναι μεταξύ άλλων το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος της. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 55 ΚΦΔ φορολογικά άγνωστο πρόσωπο είναι αυτό που δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Τα ελεγκτικά όργανα θα πρέπει να αποδείξουν είτε ότι η συναλλαγή δεν έλαβε ποτέ χώρα ή έλαβε χώρα από πρόσωπα άλλα από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι φορολογικά άγνωστο πρόσωπο, οπότε η εικονικότητα τεκμαίρεται και ο λήπτης φέρει πλέον το βάρος της απόδειξης ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά τη συναλλαγή.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης και της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι :

α) ο έλεγχος θεώρησε εικονικά τα αναφερόμενα απλώς και μόνο αριθμητικά (9 τον αριθμό στο σύνολο), από μόνο το γεγονός ότι στο σε προγενέστερο έλεγχο που διεξήχθη από το ΔΟ.Υ. Παλλήνης, αναφέρεται ότι ο με ΑΦΜ, δεν είχε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για να πραγματοποιήσει πωλήσεις ή να παρέχει οποιεσδήποτε υπηρεσίες, καθώς δεν πραγματοποίησε αγορές, ουσιαστικά ουδέποτε λειτούργησε στην επαγγελματική εγκατάσταση που είχε δηλώσει, δεν διέθετε προσωπικό ή εξωτερικούς συνεργάτες ούτε επαγγελματικές εγκαταστάσεις από το 2017.

β) δεν πληρούνται οι όροι για να θεωρηθεί πέραν κάθε αμφιβολίας ότι ο ανωτέρω είναι φορολογικά άγνωστο πρόσωπο, θεώρηση που θα αρκούσε για την απόδειξη της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων, χωρίς άλλη ελεγκτική επαλήθευση.

γ) έχει προβεί σε περαίωση για τις χρήσεις 2008 και 2009, δεν έχει τη δυνατότητα να διασταυρώσει επαρκώς τις διαπιστώσεις του ελέγχου, αφού δεν υπάρχουν σχετικά στοιχεία για τις εν λόγω χρήσεις, λόγω περαίωσης.

δ) η προμήθεια των προϊόντων πραγματοποιήθηκε και ολοκληρώθηκε στην έδρα της επιχείρησής και όπως της είχαν ζητήσει. Επομένως ήταν αδύνατο να υποθέσει χωρίς καμία άλλη ένδειξη, ότι ο συγκεκριμένος επιτηδευματίας είχε το παραμικρό πρόβλημα, καλόπιστα έλαβε τα παραστατικά κατά το χρόνο εκείνο και κατέβαλε το τίμημα.

Επειδή στην έκθεση ελέγχου, στην παράγραφο 5.1.2. «Κρίση του ελέγχου επί των απόψεων της ελεγχόμενης», εκ παραδρομής αναφέρεται ότι ο εκδότης του τιμολογίου είχε αποχωρήσει από την επαγγελματική του εγκατάσταση το 2017. Το ορθόν είναι το 2007, ήτοι πριν την έκδοση των επίμαχων τιμολογίων.

Επειδή, στη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/97 ορίζεται:

4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει 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 αξία...».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1210/06-09-2013**, με θέμα: Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του ν. 4174/26.7.2013 (ΦΕΚ 170/Α), «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, διευκρινίστηκαν τα εξής:

«..... Γβ.2. Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη

Στην περίπτωση αυτή το ύψος του προστίμου εξαρτάται από το εάν ο λήπτης του εικονικού φορολογικού στοιχείου τεκμαίρεται ότι τελούσε ή μη σε καλή πίστη και αν, στην τελευταία περίπτωση (σε μη καλή πίστη) η λήψη δεν επιφέρει μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. Όπως προαναφέρθηκε ο λήπτης του εικονικού στοιχείου τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη εφόσον, έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο.

Εξυπακούεται ότι, στις περιπτώσεις που ο έλεγχος διαπιστώσει ότι τα χρηματικά ποσά που καταβλήθηκαν στον εκδότη, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα έχουν επιστραφεί, με οποιονδήποτε τρόπο και χωρίς προφανή αιτία στον λήπτη ή σε πρόσωπο που συνδέεται με αυτόν (π.χ. νόμιμος εκπρόσωπος, στενός συγγενής κλπ.), τότε το τεκμήριο της καλής πίστης του λήπτη αναιρείται και ο έλεγχος προχωρεί ανεμπόδια στη διερεύνηση της ενδεχόμενης ύπαρξης εικονικότητας ...».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1249/2013**, με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων ως προς την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του ν.4174/2013.», παρασχέθηκαν οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

«1. Με τις διατάξεις της περίπτωσης γ'(ββ'), της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, ορίζεται ότι όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη.

Από την διάταξη αυτή προκύπτει ότι, προϋπόθεση του τεκμηρίου της καλής πίστης του λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου, αποτελεί η κατάθεση στη φορολογική αρχή των σχετικών με το εικονικό στοιχείο παραστατικών που να αποδεικνύουν ότι η αξία του στοιχείου έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων. Επομένως, για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου αυτού (26.7.2013) και,έπειτα, εφόσον ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου προσκομίσει το πρώτον,στη φορολογική αρχή που απαιτεί τα παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο,και αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων,το αργότερο μέχρι το χρόνο αυτό, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτό.

Για τις παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί πριν την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου αυτού (26.7.2013), δεδομένου ότι προγενέστερα της ημερομηνίας αυτής δεν υπήρχε αντίστοιχη

διάταξη και δεν ήταν δυνατόν οι ενδιαφερόμενοι να γνωρίζουν το περιεχόμενο της νέας διάταξης και τη δυνατότητα που παρέχεται περί μη επιβολής προστίμου, εφόσον ο λήπτης εικονικού ως προς, το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου προσκομίσει στη φορολογική αρχή που θα επιληφθεί πρώτη, της υπόθεσης (π.χ. αρμόδια Δ.Ο.Υ., Επιτροπή του άρθρου 70Α κλπ.), μετά τη δημοσίευση του, νόμου αυτού, τα παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν την, πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν ».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ανωτέρω ΠΟΛ, προϋπόθεση του τεκμηρίου της καλής πίστης του λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου, αποτελεί η κατάθεση στη φορολογική αρχή των σχετικών με το εικονικό στοιχείο παραστατικών που να αποδεικνύουν ότι η αξία του στοιχείου έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων.».

Επειδή, με την **ΣτΕ 1238/2018**, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, [ΣτΕ 336/2018](#)) κρίθηκε, 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, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο)....».**

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα σχετικά τραπεζικά παραστατικά ή άλλα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι συντελέστηκαν οι ως άνω συναλλαγές, οι ισχυρισμοί της περί πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών ή ότι έλαβαν χώρα από άλλα πρόσωπα από αυτά που αναγράφονται στα τιμολόγια, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή σε περίπτωση λήψης εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων δεν δύναται να τεθεί ζήτημα καλής πίστης.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας με βάση το άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος είναι δε δυσανάλογη και επαχθής η επιβολή πρόσθετων φόρων ανακρίβειας.

Ο ισχυρισμός αυτός είναι αβάσιμος διότι οι κοινοποιηθείσες στην προσφεύγουσα πράξεις επιβολής προστίμων, έχουν εκδοθεί κατ εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων οι οποίες δεν επιδέχονται αναλογική ερμηνεία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** ορίζεται ότι :
«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου. ».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27-12-2019 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 30/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ, κατά της: α) υπ' αριθ. /27-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου διαχ/κης περιόδου 1/1/2008-31/12/2008 και β) υπ. αρ. /27-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου διαχ/κης περιόδου 1/1/2009-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ

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

πράξη με αρ. /31/12/2019 επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ 3 και 5 του ν 4337/2015

Είδος στοιχείου	Αριθμός/ημερομηνία	Αξία/φόρος	Συντελεστής/ποσό	Σύνολο προστίμου
Τ.Π.Υ		50.788,90	40,00%	20.315,56

πράξη με αρ. /31/12/2019 επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ 3 και 5 του ν 4337/2015

Είδος στοιχείου	Αριθμός/ημερομηνία	Αξία/φόρος	Συντελεστής/ποσό	Σύνολο προστίμου
Τ.Π.Υ		9.228,30	40,00%	3.691,32

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 .