



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 23/9/2020

Αριθμός απόφασης 1829

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 30/1/2020 κατά: 1) της υπ' αριθ./27-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικής περιόδου 1/1/2008-31/12/2008, 2) της υπ' αριθ...../27-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικής περιόδου 1/1/2009-31/12/2009, 3) της υπ' αριθ...../27-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008-31/12/2008 , 4) της υπ' αριθ...../27-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου

Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΧΟΛΑΡΓΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την: 1) υπ' αριθ./27-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικής περιόδου 1/1/2008-31/12/2008, 2) υπ' αριθ./27-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α ,φορολογικής περιόδου 1/1/2009-31/12/2009, 3) της υπ' αριθ./27-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008-31/12/2008, 4) της υπ' αριθ./27-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α διαχειριστικής 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 1-1-2008 έως 31-12-2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΧΟΛΑΡΓΟΥ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 19.546,84 €,πλέον πρόσθετοι φόροι 9.896,94€.

2.Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 1-1-2009 έως 31-12-2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΧΟΛΑΡΓΟΥ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 1.753,32€, πλέον πρόσθετοι φόροι 1.798,20€.

3. Με την υπ' αριθμ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α.(άρθρο 6 ν 2523/1997) για τη φορολογική περίοδο 1-1-2008 έως 31-12-2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΧΟΛΑΡΓΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 4.824,75 €.

4. Με την υπ' αριθμ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν 2523/1997) για τη φορολογική περίοδο 1-1-2009 έως 31-12-2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΧΟΛΑΡΓΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 876,66 €.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στην Δ.Ο.Υ ΧΟΛΑΡΓΟΥ περιήλθε το με αριθ. 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 επιτηδεύματός 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 επιτηδεύματά 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

Κατόπιν των ανωτέρω και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.1 του ν. 4174/2013, εκδόθηκε αρχικά το με αριθμό/01-11-2019 Σημείωμα διαπιστώσεων το οποίο επιδόθηκε στην έδρα της προσφεύγουσας την 18/11/2019 και στην συνέχεια το με αριθ. πρωτ./06-12-2019 Σημείωμα διαπιστώσεων το οποίο επιδόθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση την 06/12/2019. Το δεύτερο σημείωμα διαπιστώσεων εκδόθηκε διότι η προσφεύγουσα δεν έκανε αποδεκτό το συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης ν. 3888/2010 (αρ. πρωτ./2) που της επιδόθηκε και ταυτοχρόνως ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό της περί μη εικονικότητας των τιμολογίων που έλαβε και ότι τελούσε σε καλή πίστη και ακολούθως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις .

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της παραπάνω πράξης 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.
- 2.Εσφαλμένη εφαρμογή του φορολογικού νόμου - Αναπόδεικτος από τη φορολογική Αρχή ο ισχυρισμός περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων - Πλημμελής αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων.
- 3.Παραβίαση της Αρχής της Αναλογικότητας - Δυσανάλογη και επαχθής επιβολή πρόσθετων φόρων ανακρίβειας/μη υποβολής.

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», προΐσχύουσες 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, με την παρ. 3 του άρθρου 48 ν 2859/2000, ορίζεται ότι :

« 3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των Βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ'αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.....».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν 2859/2000 : «1. 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.

2. 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:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

Επειδή σύμφωνα με την **παρ 3 του άρθρου 49 του ν 2859/2000**, ορίζεται ότι 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 ΔΟΥ, 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.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 68 ν 2238/1994** ορίζεται ότι:

Έκδοση φύλλων ελέγχου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, τόσο γι' αυτούς που έχουν επιδώσει δηλώσεις, όσο και γι' αυτούς που παρέλειψαν να επιδώσουν δήλωση. Στις περιπτώσεις της παρ. 3 του άρθρου 61 το φύλλο ελέγχου εκδίδεται:

2. 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.

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, 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 άρ. 68 του ν. 2238/1994 και τα κρινόμενα στην υπ' αριθ. 1628/2019 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 εκδόθηκαν στις 27-12-2019, ήτοι εντός του δεκαετούς χρόνου παραγραφής, σύμφωνα με τις

διατάξεις των άρθρων 57 & 49 του ν. 2859/2000.

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, 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 κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 1 (περ. γ και στ) και 4 του άρθρου 33 τού Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, Α' 84), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού τιμολογίου, 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, 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), είτε ότι ο εκδότης τού τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των 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 φερομένου ως εκδότης έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο). Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου.

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 Δ.Ο.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 του φορολογικού όρου 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 **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 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 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, ορίζεται 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 ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του ν. 2523/1997. Το δεύτερο εδάφιο της § 1 προστέθηκε με την § 14 άρθρ.40 ν. 3220/2004, ΦΕΚ Α 15/28.1.2004 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου.

Επειδή σύμφωνα με το Άρθρο 79 του ν. 4472/2017 : Πρόστιμο Φ.Π.Α. για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία ορίζεται ότι :

«1. 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.».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι με την έκδοση της προβαλλόμενης 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 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α, της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 30/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ, κατά: 1) της υπ' αριθ...../27-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικής περιόδου 1/1/2008-31/12/2008 2) της υπ' αριθ...../27-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικής περιόδου 1/1/2009-31/12/2009, 3) της υπ' αριθ...../27-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008-31/12/2008, 4) της υπ' αριθ...../27-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α διαχειριστικής 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:

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ αρ./27-12-2019

Διαφορά φόρου	9.649,90
Πρόσθετοι φόροι	9.896,94
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	19.546,84

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ αρ./27-12-2019

Διαφορά φόρου	1.753,32
Πρόσθετοι φόροι	1.798,20
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.551,52

Πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρ./27-12-2019

Είδος στοιχείου	Αριθμός/ημερομηνία	Αξία/φόρος	Συντελεστής/ποσό	Σύνολο προστίμου
Τ.Π.Υ		9.649,50	50,00%	4.824,75

Πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρ./27-12-2019

Είδος στοιχείου	Αριθμός/ημερομηνία	Αξία/φόρος	Συντελεστής/ποσό	Σύνολο προστίμου
Τ.Π.Υ		1.753,32	50,00%	876,66

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 .