



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23.09.2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ**  
**ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**  
**ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1458

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45  
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη  
Τηλέφωνο : 2313-333254  
ΦΑΞ : 2313-333258  
E-Mail : ded.thess@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
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' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6<sup>ου</sup> άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού.
5. Την Α. 1122/29.05.2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία αποφασίστηκε η παράταση της προθεσμίας του δεύτερου εδαφίου της παρ.

4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ν. 4174/2013

6. Την από .....2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. ...., κατά της υπ' αριθ. ....12.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, της υπ' αριθ. ....12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012), της υπ' αριθ. ....12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013), της υπ' αριθ. ....12.2019 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθ. 4 του Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, της υπ' αριθ. ....12.2019 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθ. 4 του Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, της υπ' αριθ. ..../20.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2012, της υπ' αριθ. ..../20.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, της με αριθμό .....12.2019 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, της με αριθμό .....12.2019 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7. Την υπ' αριθ. ....12.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, την υπ' αριθ. ....12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012), την υπ' αριθ. ....12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013), την υπ' αριθ. ....12.2019 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθ. 4 του Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, την υπ' αριθ. ....12.2019 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθ. 4 του Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, την υπ' αριθ. ..../20.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2012, την υπ' αριθ. ..../20.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2013, τη με αριθμό .....12.2019 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, τη με αριθμό .....12.2019 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

8. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. ...., 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 την υπ' αριθ. ....12.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 8.687,32 €, λόγω λήψης δεκαέξι (16) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 21.718,29 €, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της ....., ΑΦΜ .....

Με την υπ' αριθ. ....12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ μειώθηκαν οι ζημίες της προσφεύγουσας κατά 41.860,82€ λόγω λήψης είκοσι (20) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 41.860,82€ και συγκεκριμένα (4) τεσσάρων φορολογικών στοιχείων με εκδότη την ατομική επιχείρηση του ....., Α.Φ.Μ. .... συνολικής καθαρής αξίας 20.142,53€ και (16) δεκαέξι φορολογικών στοιχείων με εκδότη την ατομική επιχείρηση της ....., ΑΦΜ ..... συνολικής καθαρής αξίας 21.718,29€.

Με την υπ' αριθ. ....12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ μειώθηκαν οι ζημίες της προσφεύγουσας κατά 139.422,82€ λόγω λήψης είκοσι τριών (23) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 92.264,30€ με εκδότη την ατομική επιχείρηση του ....., Α.Φ.Μ. .... και λοιπών λογιστικών διαφορών ποσού 5.297,70€

Με την υπ' αριθ. ....12.2019 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθ. 4 του Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 300,00€ λόγω υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με ανακριβές περιεχόμενο (για την οποία με βάση το εκδοθέν φύλλο ελέγχου δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή).

Με την υπ' αριθ. ....12.2019 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθ. 4 του Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 300,00€ λόγω υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με ανακριβές περιεχόμενο (για την οποία με βάση το εκδοθέν φύλλο ελέγχου δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή).

Με την υπ' αριθ. ..../20.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2012, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού

9.627,99€, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) 9.874,47€, δη σύνολο φόρου για καταβολή 19.502,46€, κατόπιν μη αναγνώρισης της αξίας και του Φ.Π.Α. των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. ....../20.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2013, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 21.220,79€, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) 21.764,04€, δη σύνολο φόρου για καταβολή 42.984,83€, κατόπιν μη αναγνώρισης της αξίας και του Φ.Π.Α. των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με τη με αριθμό .....12.2019 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 4.813,99€ λόγω έκπτωσης φόρου εισροών των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με τη με αριθμό .....12.2019 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 10.610,39€ λόγω έκπτωσης φόρου εισροών των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί της από 20.12.2019 έκθεσης ελέγχου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν. 4337/2015, της από 20.12.2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της από 20.12.2019 έκθεσης ελέγχου προστίμου εισοδήματος αρ. 4 Ν. 2523/1997, της από 20.12.2019 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000 και της από 20.12.2019 έκθεσης ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. αρ. 6 του Ν. 2523/1997 της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. ....05.2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

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

- 1) Το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση των φύλλων ελέγχου φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α., προστίμου Φ.Π.Α. και προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015 για τη χρήση 2012 έχει υποπέσει σε παραγραφή.
- 2) Πλημμελώς αιτιολογημένη η κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας των συναλλαγών – Οι συναλλαγές είναι πραγματικές.
- 3) Ο αντισυμβαλλόμενος ήταν συναλλακτικά υπαρκτό πρόσωπο κατά το χρόνο της συναλλαγής. Καλή πίστη του λήπτη των στοιχείων.
- 4) Νόμιμη η έκπτωση των δαπανών ως προς τον ΦΕ από τον καλής πίστεως λήπτη εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων.
- 5) Νόμιμη η έκπτωση του Φ.Π.Α. από τον καλής πίστη λήπτη εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων.

- 6) Βάσει του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ε' του Ν. 4337/2015 θα έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο ίσο με το 10% της αξίας του εικονικού φορολογικού στοιχείου, καθώς η προσφεύγουσα την υπό κρίση χρήση είχε ζημίες.
- 7) Για τις με αριθμό .....19 και .....19 πράξεις επιβολής προστίμου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για τις διαχειριστικές περιόδους 01.01-31.12.2012 και 01.01-31.12.2013 αντίστοιχα δεν εκδόθηκαν προσωρινές πράξεις και ως εκ τούτου είναι άκυρες. Επιπρόσθετα για τις υπό κρίση χρήσεις εκδόθηκαν οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με τις οποίες καταλογίσθηκαν κύριοι φόροι, αλλά και πρόστιμα ανακρίβειας και ως εκ τούτου δε θα έπρεπε να εκδοθούν οι ανωτέρω πράξεις.

### **Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.**

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 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. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».*

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

*«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 Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».*

**Επειδή**, η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ., έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς διενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου και για παραβάσεις Κ.Β.Σ. σε

κάθε περίπτωση που ενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία (ΣΤΕ 1623/2016).

**Επειδή**, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣΤΕ 127/2013, ΣΤΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά στον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νόμιμου ερείσματός της.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 και 4 του Ν. 2238/1994 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. ... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για 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 ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».*

**Επειδή**, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 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) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή..... 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...».*

**Επειδή**, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι:

*«η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιεχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του*

άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι:

«1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ ( ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017 ) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, **τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία**. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. ....».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 και 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«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 το άρθρο 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«3. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν 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»

**Επειδή,** με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«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,** σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 18 του Ν. 3091/2002 ορίζεται ότι:

«18. Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α'), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά. Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια.»

**Επειδή**, όσον αφορά το οικ. έτος 2013 (χρήση 2012), σε βάρος της προσφεύγουσας εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. ....12.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 για λήψη τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 20.142,53€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του ..... του ....., Α.Φ.Μ. .... Ως αποτέλεσμα της έκδοσης και κοινοποίησης της προαναφερόμενης πράξης για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 ο χρόνος παραγραφής, δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, στις 20.12.2019 καθόσον το (πενταετές) δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. γενικότερα και όχι μόνο για τις ανωτέρω συναλλαγές βάσει των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 18 του ν. 3091/2002 περί παρατάσεως του δικαιώματος αυτού για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου, που ορίζεται από τις οικείες διατάξεις, αναφορικά με την εν λόγω διαχειριστική περίοδο δεν είχε παραγραφεί.

**Επειδή**, επιπρόσθετα για τις συναλλαγές με την ατομική επιχείρηση της ..... του ....., Α.Φ.Μ. .... αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. .... ΕΞ 2019/04.03.2019 διαβιβαστικό έγγραφο της Υ.Ε.Ε.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με το οποίο απεστάλη το από .....2019 Δελτίο Πληροφοριών με συνημμένες εκθέσεις ελέγχου Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) με διαπιστώσεις ελέγχου περί έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους το οποίο αποτελεί το νέο - συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013 και ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής για το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλει πρόστιμο του Κ.Β.Σ. και φόρο εισοδήματος για τις συγκεκριμένες συναλλαγές στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012 κατέστη (πέραν της επέκτασης των δύο ετών βάσει της διάταξης του Ν. 3091/2002) δεκαετής βάσει των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 4β του Ν.2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997 με αποτέλεσμα κατά τον χρόνο έκδοσης στις **20/12/2019** της με αρ. ....19 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 και της με αρ. ....19 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 δεν είχε επέλθει παραγραφή.

**Επειδή**, δεν έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής για τη διαχειριστική περίοδο 01.01-31.12.2012 ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α. και το πρόστιμο Φ.Π.Α., καθόσον ο χρόνος παραγραφής παρατάθηκε κατά δύο (2) επιπλέον έτη από την κανονική λήξη (31.12.2018) ήτοι έως 31.12.2019 .

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Ως προς τον δεύτερο και τρίτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 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 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. ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι:

«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».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992:

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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**, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης 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 τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

**Επειδή**, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι :

*«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».*

**Επειδή**, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

**Επειδή**, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

**Επειδή**, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι υφίσταται πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας και ανύπαρκτη αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου όσον αφορά στα φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την ατομική επιχείρηση του ..... του ....., Α.Φ.Μ. ...., καθώς τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία αποδεδειγμένα δεν είναι εικονικά, οι συναλλαγές είναι πραγματικές και η ίδια ως λήπτης ήταν καλής πίστης δεν δύναται να αποτελέσουν αντικείμενο εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, καθόσον η Υπηρεσία μας με τη με αριθ. ....06.2019 απόφασή της απέρριψε τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, που είχαν προβληθεί με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .....02.2019 ενδικοφανή προσφυγή της κατά της υπ' αριθ. ....12.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 και της υπ' αριθ. 774/24.12.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των ληφθέντων κατά τη διαχειριστική περίοδο 01.01-31.12.2013 τιμολογίων έκδοσης της ατομικής επιχείρησης της ..... του ....., ΑΦΜ ..... και ο προσδιορισμός των προστίμων ΚΒΣ, καθώς και των φόρων και προστίμων εισοδήματος αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και

εμπεριστατωμένα στις από 20/12/2019 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. και Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ερειδόμενων στις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της από 21.12.2018 έκθεσης ελέγχου Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) και Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) για την ανωτέρω επιχείρηση. Ενδεικτικά αναφέρονται τα εξής για την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων επιχείρηση:

- Αποχώρησε από τη δηλωθείσα έδρα της επί της οδού ..... στην Αθήνα το Δεκέμβριο του 2011, ενώ δεν ενοικίασε ποτέ και δεν εγκαταστάθηκε στη δηλωμένη στο σύστημα μητρώου του taxis εγκατάστασή της επί της οδού .....του Ν. Θεσσαλονίκης.
- Δεν εμφανίζει αγορές δαπάνες από το εσωτερικό της χώρας.
- Σύμφωνα και με το με αρ πρωτ. ΔΗΛΕΔ Γ .....08.2018 έγγραφο της Διεύθυνσης Τελωνειακών Εφαρμογών δε διενήργησε συναλλαγές με τρίτες χώρες.
- Βάσει του με αριθμό πρωτ. ....09.2018 εγγράφου του Ε.Φ.Κ.Α. από τον Ιούλιο του 2011 δεν απασχόλησε προσωπικό και σε σχετικό έλεγχο δε βρέθηκε να λειτουργεί. Απασχόλησε μόνο για 39 ημέρες τη χρονική περίοδο 04.05-30.06.2011 έναν ανειδίκευτο εργάτη.
- Βάσει του με αρ. πρωτ. ....09.2018 εγγράφου του Τμήματος Μητρώου ΜΕ και Εγκρίσεων Τύπων δε είχε στην κατοχή της μηχανήμα έργου.
- Δεν προσκόμισε τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία στον έλεγχο κατόπιν επίδοσης σε αυτήν της με αρ. πρωτ. ....08.2018 πρόσκλησης από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.
- Δε διέθετε πάγια περιουσιακά στοιχεία.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 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**, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον φορολογικό έλεγχο και στην Υπηρεσία μας στοιχεία προς τεκμηρίωση του ισχυρισμών της ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές. Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πραγματικών συναλλαγών με την ..... και καλοπιστίας της ως λήπτριας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

### **Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, με την παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 όπως ίσχυε για το κρινόμενο έτος, ορίζεται ότι:

*1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος:*

α) των γενικών εξόδων διαχείρισης, .....

β) Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων.....

γ) Της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.λπ..

**Επειδή**, με την ΠΟΛ 1029/17.02.2006 «Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία» διευκρινίσθηκαν τα ακόλουθα:

«.....

*Διάφορες περιπτώσεις δαπανών*

1. Η φορολογική αρχή δεν αναγνωρίζει δαπάνη, εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα, ότι η δαπάνη είναι εικονική. (Σ.Τ.Ε. 1823/1994), (Σ.Τ.Ε. 141/1993)»

**Επειδή**, στο υπ' αριθμ. 1078820/1526/A0012/29-08-2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«4. Περαιτέρω για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις:

α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική.

β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων).

γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.).

δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη...».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ 1071/2015 «Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό» διευκρινίσθηκαν τα ακόλουθα:

«Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι:

«Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να

εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστωσης λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

**Επειδή**, εν προκειμένω όπως αναλυτικά αναφέρθηκε ανωτέρω τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά στο σύνολό τους και όχι ως προς το πρόσωπο, καθόσον δεν αποδείχτηκε η πραγματοποίησή τους ούτε η καλή πίστη της προσφεύγουσας.

Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε την έκπτωση των συγκεκριμένων δαπανών και ο περί του αντιθέτου προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Ως προς τον πέμπτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο...».

**Επειδή**, με το άρθρο 32 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,... δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,...».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ 1097/2016 «Κοινοποίηση της με αρ. 134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου» διευκρινίσθηκαν τα ακόλουθα:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ)».

**Επειδή**, εν προκειμένω η εικονικότητα των συναλλαγών με την ατομική επιχείρηση του ..... του ....., Α.Φ.Μ. .... έχει κριθεί με τη με αριθ. ....06.2019 απόφαση της Υπηρεσίας μας η οποία απέρριψε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας περί πραγματοποίησής τους και καλής πίστης.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα δεν νομιμοποιείται να εκπέσει τον αναλογούντα φόρο εισροών, όπως τούτο προβλέπεται από το άρθρο 30 του Ν. 2859/2000, καθότι δεν πληρούνται οι οριζόμενες από το άρθρο 32 του ίδιου νόμου προϋποθέσεις περί νόμιμου τιμολογίου, για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης.

Κατόπιν των ανωτέρω ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της περί έκπτωσης του Φ.Π.Α. των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

### **Ως προς τον έκτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 10 του ν. 2523/1997 ως ίσχυε έως 25/07/2013 οριζόταν ότι:

«10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: ... β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι

μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη. ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 55 του ν. 4174/2013 ως ίσχυε από 26/07/2013 έως 31/12/2013 πριν τροποποιηθεί με το άρθρο 48 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31-12-2013) οριζόταν ότι:

«2. α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ.

β) Σε περίπτωση έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της αξίας του στοιχείου.

γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.

Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' μειώνεται ως εξής:

αα) Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου.

ββ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων 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. Σε αυτή την περίπτωση το πρόστιμο που επιβάλλεται στον εκδότη διπλασιάζεται.

γγ) Στον λήπτη εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) της αξίας του στοιχείου, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1210/06.09.2013 ορίζεται ότι:

**«Γ. Έκδοση - Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων**

Με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. ορίζονται οι παραβάσεις σχετικά με την έκδοση ή τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία

διαφοροποιούνται ανάλογα με το πρόσωπο του εκδότη και του λήπτη και κλιμακώνονται ως προς το ύψος του προστίμου, όπως αναλυτικά περιγράφεται κατωτέρω. ...

**Γβ.1.1. Όταν η λήψη του εικονικού φορολογικού στοιχείου δεν επιφέρει μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους**

Για την περίπτωση αυτή, από τις διατάξεις της υποπερίπτωσης γγ' του τρίτου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. προκύπτει ότι, στον λήπτη εικονικού στοιχείου, ως προς την αξία της συναλλαγής, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με 15% της αξίας του στοιχείου. Ενδεικτικές περιπτώσεις που καταλαμβάνει η διάταξη αυτή είναι:

α) Υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών (επιτηδευματίες) για το χρονικό διάστημα που φορολογούνταν με αντικειμενικό τρόπο στη φορολογία εισοδήματος.

β) Υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών (επιτηδευματίες) όταν με τη λήψη του εικονικού φορολογικού στοιχείου επέρχεται αύξηση της ζημίας του οικείου φορολογικού έτους. Επισημαίνεται ότι, με τα ανωτέρω δεν θίγονται οι διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος περί συμψηφισμού της ζημίας σε επόμενα οικονομικά έτη.

γ) Αγορά παγίων περιουσιακών στοιχείων για τα οποία δεν έχουν διενεργηθεί οι αντίστοιχες αποσβέσεις της εικονικής αξίας ή της μερικώς εικονικής αξίας στο οικείο φορολογικό έτος. ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 10 του ν. 4223/2013 ορίζεται ότι:

«10. Στην υποπερίπτωση ββ' της περίπτωσης γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 διαγράφονται το δεύτερο και τρίτο εδάφιο.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 4 περ. β' του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:

«4. β. Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 ορίζεται 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: ...

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. ...

**5.** Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α'170)»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:

*«Η ισχύς του νόμου αυτού αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επιμέρους διατάξεις του.»*

**Επειδή**, περαιτέρω όπως προκύπτει από την από 20.12.2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος εφαρμογής διατάξεων ν. 2238/1994 της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα από την ατομική επιχείρηση της ..... του ....., Α.Φ.Μ. .... συνολικής καθαρής αξίας 21.718,29€ καταχωρήθηκαν ως πάγια στα βιβλία της πρώτης στο λογαριασμό 11.03.001, και διενεργήθηκαν για αυτά κατά τη διαχειριστική περίοδο 01.01-31.12.2012 αποσβέσεις. Κατά συνέπεια η προσφεύγουσα δε δύναται να υπαχθεί στη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ε' του ν. 4337/2015 που αφορά στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων που δεν επιφέρει μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1210/06.09.2013.

Κατόπιν των ανωτέρω ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί επιβολής προστίμου ίσου με το 10% της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς την υπό κρίση χρήση είχε ζημίες απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### **Ως προς τον έβδομο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, με το άρθρο 4 του Ν. 2523/1997 οριζόταν ότι:

*«1. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δέκα επτά (117) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή».*

**Επειδή**, εν προκειμένω δεν προέκυψε ποσό φόρου εισοδήματος προς καταβολή τόσο στο οικονομικό έτος 2013 όσο και στο οικονομικό έτος 2014 και συνακόλουθα ορθώς η φορολογική αρχή προέβη στη επιβολή των υπό κρίση προστίμων δια των προβαλλόμενων πράξεων.

**Επειδή**, με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος θεσπίζεται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου, δη το ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

**Επειδή**, το δικαίωμα αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής:

*«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα.*

*2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται*

στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

**Επειδή**, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής το άρθρο 28 του ν.4174/2013 ορίζει 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.....».

**Επειδή**, με το άρθρο 62 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. .... 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον τριάντα (20) ημέρες πριν την έκδοσή της,.....».

**Επειδή**, σύμφωνα με την 4447/2012 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκε ότι:

«.....όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης προβλέπονται πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξης καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν από την έκδοση της αρχικής πράξης. Στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να θεωρηθεί ως εκτελεστή διοικητική πράξη η τελικώς εκδιδόμενη, μετά την άσκηση από τον ενδιαφερόμενο της ή των ενδικοφανών προσφυγών, διότι ως οριστική διοικητική πράξη είναι η τελικώς εκδιδόμενη μετά την εξάντληση της ενδικοφανούς διαδικασίας».

**Επειδή**, εν προκειμένω η φορολογική αρχή πριν την ολοκλήρωση του ελέγχου, τη σύνταξη των σχετικών εκθέσεων και την έκδοση των με αριθμό .....12.2019 και .....12.2019 πράξεων επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθ. 4 του Ν. 2523/1997 κοινοποίησε το με αριθμό .....11.2019 σημείωμα διαπιστώσεων άρθρου 28 και 62 του Ν. 4174/2013 και κλήση προς ακρόαση άρθρου 6 Ν. 2690/1999 γνωστοποιώντας στην προσφεύγουσα ότι υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ότι τούτο συνιστά παράβαση του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 που επισύρει πρόστιμο ύψους 300,00€.

Κατόπιν των ανωτέρω, δεν τίθεται θέμα αποστέρησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, καθόσον η προσφεύγουσα ενημερώθηκε για τις διαπιστούμενες παραβάσεις και το πρόστιμο που επισύρουν πριν από τη έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων δια της κοινοποίησης σε αυτή του σημειώματος διαπιστώσεων, ενώ επιπρόσθετα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, είχε δικαίωμα που πράγματι άσκησε δια της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής να διατυπώσει τις απόψεις της στο στάδιο διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης της νόμιμης διαδικασίας για προηγούμενη ακρόαση του διοικουμένου- φορολογουμένου απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. .... /.....2020 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. ....

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

Υπ' αριθ. ....12.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

|          |            |
|----------|------------|
| Πρόστιμο | 8.687,32 € |
|----------|------------|

Υπ' αριθ. ....12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012)

|                        |            |
|------------------------|------------|
| Μείωση ζημίας περιόδου | 41.860,82€ |
| Φόρος εισοδήματος      | 0,00€      |

Υπ' αριθ. ....12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013)

|                        |             |
|------------------------|-------------|
| Μείωση ζημίας περιόδου | 139.422,82€ |
|------------------------|-------------|

|                   |       |
|-------------------|-------|
| Φόρος εισοδήματος | 0,00€ |
|-------------------|-------|

Υπ' αριθ. ....12.2019 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθ. 4 του Ν. 2523/1997  
διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012

|                                 |         |
|---------------------------------|---------|
| Πρόστιμο αρ. 4 του Ν. 2523/1997 | 300,00€ |
|---------------------------------|---------|

Υπ' αριθ. ....12.2019 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθ. 4 του Ν. 2523/1997  
διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013

|                                 |         |
|---------------------------------|---------|
| Πρόστιμο αρ. 4 του Ν. 2523/1997 | 300,00€ |
|---------------------------------|---------|

Υπ' αριθ. ..../20.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.  
φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2012

|                                                                                                 |                   |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου                                                                                   | 9.627,99€         |
| Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>Α</sup> Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) | 9.874,47€         |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>                                                                | <b>19.502,46€</b> |

Υπ' αριθ. ..../20.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής  
περιόδου 01/01-31/12/2013

|                                                                                                 |                   |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου                                                                                   | 21.220,79€        |
| Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>Α</sup> Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) | 21.764,04€        |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>                                                                | <b>42.984,83€</b> |

Υπ' αριθ. ....12.2019 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 του Ν. 2523/1997  
διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012

|                                    |           |
|------------------------------------|-----------|
| Πρόστιμο άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 | 4.813,99€ |
|------------------------------------|-----------|

Υπ' αριθ. ....12.2019 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 του Ν. 2523/1997  
διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013

|                                    |            |
|------------------------------------|------------|
| Πρόστιμο άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 | 10.610,39€ |
|------------------------------------|------------|

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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.