



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27-7-2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Αριθμός απόφασης: 1576

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604514
ΦΑΞ : 213-1604567

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
- 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 την Α 1122/2020 Απόφαση 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **20-1-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» ΑΦΜ:....., με διεύθυνση επαγγελματικής έδρας στην οδός, κατά της υπ' αριθμ./...../2019 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./...../2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 17-12-2019 οικεία έκθεση ελέγχου

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Α' Πατρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **20-1-2020** 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:

-Με την υπ' αρ./...../2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 29.566,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 ν. 2523/97 και των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3β' του ν. 4337/2015 λόγω λήψεως και καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία της έξι (6) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 παρ. 1 & 11, αρθ.18 παρ. 2 και άρθ.2 παρ. 1 του ΠΔ. 186/92 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/97.

Το ως άνω πρόστιμο προέκυψε στο πλαίσιο διενέργειας ελέγχου βάσει της με αρ./**2019** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών. Αιτία του υπό κρίση ελέγχου αποτέλεσαν τα με αρ. πρωτ./2015,/2015 και/2015 δελτία πληροφοριών του ΣΔΟΕ Π.Δ. Δυτ. Ελλάδος Πελ/νήσου και Νοτίων Ιονίων Νήσων με τα οποία απεστάλησαν στην ως άνω αρμόδια Δ.Ο.Υ. (αρ. πρωτ. εισερχ. Εγγράφου Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών/2015,/2015 και/2015) οι με αρ./, και πληροφοριακές εκθέσεις αναφορικά με την ελεγχόμενη επιχείρηση «.....» καθώς και την εκδότρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ η οποία, σύμφωνα με το από συνημμένο σε αυτές υπ'αριθμ./**2013** **δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ** αναφορικά με τον διενεργηθέντα έλεγχο στον ως άνω εκδότη, εξέδωσε κατά τις χρήσεις 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.386.596,49€ εκ των οποίων τα στοιχεία συνολικής αξίας 2.515.631,19€ κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους και τα στοιχεία συνολικής αξίας 870.965,30€ κρίθηκαν εικονικά και πλαστά και οι συναλλαγές που φέρεται να πραγματοποιήσει είναι ανύπαρκτες. Από το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου προέκυψε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση «.....» έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 από την ως άνω εκδότρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ

....., έξι (6) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 73.915,00€ πλέον ΦΠΑ αξίας 14.043,85€ τα οποία κρίθηκαν εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη νόμιμα, αβάσιμα και αναπόδεικτα κρίθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους. Η μόνη επαλήθευση που διενήργησε η ελεγκτική υπηρεσία της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών ήταν να λάβει υπόψη τις εκθέσεις ελέγχου του ΣΔΟΕ Δυτ. Ελλάδος αναφορικά με τον διενεργηθέντα έλεγχο στην αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση.
2. Δεν συντρέχει περίπτωση συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν στην Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών το 2015. Οι διαπιστώσεις του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ ως προς τον αντισυμβαλλόμενο γνωστοποιήθηκαν με το με αρ. πρωτ./2013 δελτίο πληροφοριών στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία ΣΔΟΕ ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ και κατά συνέπεια και στην αρμόδια για τη φορολογία της Δ.Ο.Υ. η οποία ήταν η Γ' Δ.Ο.Υ. Πατρών και ακόλουθα η Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών. Η φορολογική διοίκηση η οποία είναι ενιαία, διενεργούσε έλεγχο από το έτος 2013 για τις συναλλαγές της για τις οποίες τουλάχιστον από το έτος 2013 είχε γνώση.
3. Κατέστη αδύνατο να αποδείξει ότι λειτούργησε καλόπιστα καθώς παρήλθε η υποχρέωση να διαφυλάξει τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής, αφού νομίμως τα κατέστρεψε.
4. Πρόκειται για πραγματικές συναλλαγές οι οποίες διενεργήθηκαν από την ίδια καλόπιστα χωρίς να γνωρίζει ότι η εκδότρια δεν εκπληρώνει τις φορολογικές της υποχρεώσεις.
5. Επίκληση των με αρ. 2935/2017, 1738/2017 και 1623/2016 Αποφάσεων του ΣτΕ και της με αρ. 470/2019 Απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.
6. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης είχε υποπέσει κατά την κοινοποίησή της στην πενταετή παραγραφή. Δεν είναι νόμιμη η αναλογική εφαρμογή της παράτασης της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής που προβλέπεται για την κοινοποίηση πράξης εισοδήματος, στην κοινοποίηση πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ.
7. Η προσβαλλόμενη πράξη στερείται νομίμου αιτιολογίας, είναι πλημμελώς αιτιολογημένη ως προς το βάρος της απόδειξης και την κατανομή του βάρους αυτού.

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει 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.....

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «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 φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας».

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «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 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 στο άρθρο 68 παρ. 2 του Ν 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», ορίζονται τα εξής: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. ή

γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών -Μελών της ΕΕ 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 της **παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997**, ορίζεται ότι: «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 Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.**»

Επειδή, το ΣτΕ - παραπέμποντας στην υπ' αριθμό 1623/2016 απόφασή του (επταμελούς σύνθεσης), καθώς και στην υπ' αριθμό ΣτΕ 1091/2017 απόφασή του (επταμελούς σύνθεσης) - έκρινε ότι η διάταξη της **παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997**, θεσπίζοντας **ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων για παραβάσεις του ΚΒΣ**, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι δύναται η Φορολογική Αρχή να εκδόσει πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ, που διαπιστώνονται από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της, μετά την πάροδο της 5ετίας από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση, ανεξαρτήτως αν πραγματοποιήθηκε σχετική εγγραφή, αρχική ή συμπληρωματική, στη φορολογία εισοδήματος ή αν η εγγραφή αυτή οριστικοποιήθηκε ή όχι, αρκεί η πράξη επιβολής προστίμου να εκδοθεί και να κοινοποιηθεί, εντός της προβλεπόμενης από τη διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ, 10ετούς προθεσμίας, από το τέλος της ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου.

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90). **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 οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ.**

Εφόρου, καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. ΣτΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

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. . . . 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, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016)».

Επειδή , περαιτέρω, με την **ΣτΕ 1628/2019** Απόφαση, κρίθηκε μεταξύ άλλων: «...Υπό τα ανωτέρω δεδομένα, και λαμβάνοντας, περαιτέρω, υπόψη ότι η εμφάνιση εκ μέρους των φορολογουμένων εικονικών συναλλαγών αποτελεί παραβατική συμπεριφορά, την οποία τα εμπλεκόμενα μέρη προσπαθούν με κάθε τρόπο να μην αποκαλύψουν, καθώς και ότι η απόδειξη της εικονικότητας εκ μέρους της φορολογικής αρχής απαιτεί πολλές φορές επισταμένους διασταυρωτικούς και χρονοβόρους ελέγχους, με εμπλοκή περισσότερων υπηρεσιών, εν προκειμένω δικαιολογημένα η αρμόδια φορολογική αρχή δεν είχε διαπιστώσει την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων σε προγενέστερο χρόνο, και δη εντός του χρόνου της αρχικής πενταετούς παραγραφής.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την από 17-12-2019 σχετική έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., ο υπό κρίση έλεγχος για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 διενεργήθηκε κατόπιν της με αρ./2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, μετά το πέρας της πενταετίας βάσει συμπληρωματικών στοιχείων κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/94. Ειδικότερα ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε συνεπεία των με αρ. πρωτ./2015,/2015 και/2015 δελτίων πληροφοριών του ΣΔΟΕ Π.Δ. Δυτ. Ελλάδος Πελ/νήσου και Νοτίων Ιονίων με τα οποία διαβιβάστηκαν στην ως άνω Δ.Ο.Υ. και έλαβαν αρ. πρωτ. εισερχ. εγγράφου/2015,/2015 και/2015 αντιστοίχως, οι με αρ., και πληροφοριακές εκθέσεις Εισοδήματος, ΦΠΑ και Κ.Β.Σ. αναφορικά με την ελεγχόμενη επιχείρηση «.....».

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα με αρ. πρωτ./2015,/2015 και/2015 δελτία πληροφοριών του ΣΔΟΕ Π.Δ. Δυτ. Ελλάδος Πελ/νήσου και Νοτίων Ιονίων τα οποία περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών (αρ. πρωτ. εισερχ. εγγράφου/2015,/2015 και/2015) μετά τη πάροδο της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής της ελεγχόμενης περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, αποτελούν **συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία** κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2α του άρθρου 68 του ν. 2238/94.

Επειδή, τα προαναφερόμενα στοιχεία (δελτία πληροφοριών) αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ώστε να τα εκτιμήσει, εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84, πενταετίας, συνεπώς νομίμως έκρινε ότι συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2α του ν. 2238/94 και ότι το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου για το υπό κρίση έτος 2008, **παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι στις 31-12-2019** σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/94.

Επειδή η έκδοση και κοινοποίηση της υπό κρίση πράξης συντελέστηκε εντός του έτους 2019, ήτοι εντός της δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής, με βάση τα ως άνω εκτεθέντα, **το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος και κατ' ανάλογη εφαρμογή για επιβολή προστίμων για παραβάσεις του ΚΒΣ σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997, για την ελεγχόμενη διαχειριστική χρήση 2008, ΔΕΝ έχει υποπέσει σε παραγραφή**, και κατά συνέπεια οι σχετικοί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του δεν ευσταθούν και τυγχάνουν απορριπτέοι, ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 2 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ), όπως ίσχυε μέχρι την 31-12-2012, οριζόταν ότι:

«2. Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται

από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.

Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.»

Επειδή με την Αρ.Πρωτ.1007601/37/0015/26-1-2005/ΠΟΛ.1010 «Κοινοποίηση και παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 20 του Κεφαλαίου Γ' του Ν. 3296/04 (ΦΕΚ 253Α'-14/12/2004) «Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις» που αναφέρονται σε θέματα εφαρμογής διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92).» διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων και τα ακόλουθα:

Με τις διατάξεις της παραγράφου 10, αντικαθίσταται μερικώς το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. και προσαρμόζεται ο χρόνος διαφύλαξης των βιβλίων, των ηλεκτρομαγνητικών μέσων, των στοιχείων και των λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών στα βιβλία με το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου (Φόρος Εισοδήματος και Φ.Π.Α.) και πλέον πρέπει να διαφυλάσσονται στο μεγαλύτερο χρόνο παραγραφής που ορίζεται από τις αντίστοιχες διατάξεις της Φορολογίας Εισοδήματος και του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.

Οι νέες διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. δεν αναφέρουν πλέον συγκεκριμένο χρόνο διαφύλαξης των βιβλίων, των ηλεκτρομαγνητικών μέσων, των στοιχείων και των λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών στα βιβλία, αλλά συνδέουν τον χρόνο διαφύλαξης αυτών με τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.

Μεταβατική διάταξη

Σύμφωνα με τη μεταβατική διάταξη της παραγράφου 19 του κοινοποιούμενου άρθρου οι διατάξεις της παραγράφου 10 του ίδιου άρθρου, εφαρμόζονται για τις χρήσεις για τις οποίες, μέχρι τη δημοσίευση του νόμου (14/12/2004), δεν έχει παρέλθει ο χρόνος διαφύλαξης των βιβλίων, των ηλεκτρομαγνητικών μέσων, των στοιχείων και των λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών στα βιβλία με βάση τις προϋσχύουσες διατάξεις.

Επειδή σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις καθώς και τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ. 1010/26-1-2005, συνάγεται ότι για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. όπως αυτές ισχύουν με τις διατάξεις της παρ.10 του άρθρου 20 του Ν. 3296/2004 και συνεπώς ο χρόνος διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων συμπίπτει με το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, όπως αυτός ορίζεται με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 84 του ν. 2238/94 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ίδιου νόμου λόγω ύπαρξης νέων στοιχείων. Ως εκ τούτου ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μη υποχρέωσης

διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων για την ελεγχόμενη χρήση δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ.2 του Π.Δ.186/92 Κ.Β.Σ.** ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του **άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97** ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο 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 αξίας.....»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013** όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997 : «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015** (ισχύ από 17-10-2015) ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 7 Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.....»

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).....

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγорών 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.

..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 **άρθρ. 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/92**: ορίζεται ότι :«9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **65 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

«Άρθρο 65 Βάρος απόδειξης

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 από τις διατάξεις του **άρθρ.32 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92)** όπως έχει αντικατασταθεί από τα άρθρα 5 και 9 του Ν.2523/97, προκύπτει ότι η διαπίστωση και μόνο από την φορολογική αρχή της διάπραξης της παράβασης της έκδοσης και λήψης εικονικών στοιχείων στοιχειοθετείται παράβαση και είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του ανάλογου προστίμου με την έννοια ότι αποτελεί δέσμια ενέργεια της φορολογικής αρχής και σε καμία περίπτωση δεν εντάσσεται στα πλαίσια άσκησης της διακριτικής της ευχέρειας.

Συνεπώς, η διαπίστωση και μόνο από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό, αρκεί για να στοιχειοθετήσει παράβαση για τον φορολογούμενο, που δέχεται ή εκδίδει τέτοιο στοιχείο και το καταχωρεί στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 1295/99). Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 145 παρ. 1 ΚΔΔ, η

φορολογική αρχή έχει το υποκειμενικό βάρος της απόδειξης και φέρει πλήρως τις συνέπειες της μη απόδειξης των γεγονότων στα οποία στηρίζονται οι ισχυρισμοί της. Εξάλλου σύμφωνα με την απόφαση του Σ.τ.Ε 116/2013 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, σύμφωνα με την από 17-12-2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, η προσφεύγουσα τη διαχειριστική χρήση 2008, ζήτησε, έλαβε, συμπεριέλαβε στην συγκεντρωτική κατάσταση τιμολογίων προμηθευτών άρθρ. 20 Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ. και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της έξι (6) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 73.915,00€ πλέον ΦΠΑ 14.043,85€, εκδόσεως «.....» με Α.Φ.Μ. τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, ως προκύπτει από την ως άνω έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. καθώς και τα με αρ./2015,/2015 και/2015 δελτία πληροφοριών του ΣΔΟΕ Π.Δ. Δυτ. Ελλάδος Πελ/νήσου και Νοτίων Ιονίων Νήσων τα οποία επισυνάπτονται σε αυτή και αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της, ο ως άνω εκδότης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, κατά τον χρόνο έκδοσης αυτών, ήταν πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, και εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτει 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 τις επίμαχες πωλήσεις, ήτοι:

« ανυπαρξία αγορών σε σχέση με το αντικείμενο δραστηριότητας της και τα πωληθέντα από αυτήν εμπορεύματα (οικοδομικά υλικά, ανυπαρξία προσωπικού για την πραγματοποίηση των εργασιών και την πώληση εμπορευμάτων όπως αναφέρονται στα κατασχεθέντα και εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, η μη υποβολή των δηλώσεων έως σήμερα, η έκδοση πλήθους πλαστών φορολογικών στοιχείων, η μη αναγραφή καθώς και η αναγραφή σε πληθώρα φορολογικών στοιχείων διακίνησης ανύπαρκτου αριθμού μεταφορικού μέσου ή μεταφορικών μέσων τα οποία δεν πραγματοποίησαν τις μεταφορές, η «άσκηση» πολλαπλών και ετερόκλητων δραστηριοτήτων χωρίς ποτέ αυτές να έχουν δηλωθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και επομένως οι συναλλαγές που φέρεται να πραγματοποίησε είναι ανύπαρκτες και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε για τις χρήσεις 2007,2008,2009,2010 και 2011 συνολικής αξίας 3.386.596,49€, είναι α)

εικονικά συνολικής καθαρής αξίας 2.515.631,19 € και β) εικονικά και πλαστά συνολικής καθαρής αξίας 870.965,30 € ».

Εξάλλου, σύμφωνα με την **1404/2015 απόφαση του ΣτΕ**, « Εφόσον η φορολογική αρχή αποδεικνύει 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. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

Επειδή, εν προκειμένω, η φορολογική αρχή κατ' αρχήν απέδειξε ότι ο εκδότης των τιμολογίων, ήταν μεν φορολογικώς υπαρκτός, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτος, το βάρος δε αποδείξεως της πραγματοποιήσεως των επίμαχων συναλλαγών με τον εν λόγω εκδότη είχε η προσφεύγουσα, η οποία μάλιστα, όπως προκύπτει από τα διαδικαστικά έγγραφα της υποθέσεως, δεν αντέκρουσε τον σχετικό λόγο της φορολογικής αρχής, περί πραγματικής αδυναμίας εκτελέσεως, από τον ανωτέρω εκδότη των συγκεκριμένων συναλλαγών, μη προσκομίζοντας κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματική ύπαρξη των συναλλαγών, ούτε έδωσε κάποια πληροφορία σχετικά με την ταυτότητα των προσώπων με τα οποία πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές αυτές. Συνεπώς, δεδομένου ότι υπό κρίση έλεγχος απέδειξε ότι ο εκδότης των επίμαχων στοιχείων είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, θέμα καλή πίστης σύμφωνα με τα προαναφερόμενα δεν είναι δυνατόν να τεθεί εν προκειμένω, όπως αβασίμως επικαλείται με την παρούσα η προσφεύγουσα.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε, ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ούτε κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας, αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να αποδείξει το πραγματικό των υπό κρίση συναλλαγών όπως αυτές περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία ή στοιχεία ικανά να δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος και ως εκ τούτου προκύπτει πλήρης αδυναμία απόδειξης των υπό κρίση συναλλαγών.

Επειδή από τις από τις προαναφερόμενες διατάξεις σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά όπως αυτά αποτυπώνονται στην από 17-12-2019 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και των συνημμένων σε αυτή Δελτίων Πληροφοριών, προκύπτει ότι από τον υπό κρίση έλεγχο στοιχειοθετείται πλήρως η αποδιδόμενη με την υπ' αρ./2019 προσβαλλόμενη

πράξη επιβολής προστίμου παράβαση της λήψεως έξι (6) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων κατά το ελεγχόμενο έτος 2008 και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί πραγματοποίησης των κρινόμενων συναλλαγών δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος καθότι αναπόδεικτος.

Επειδή με την υπό κρίση προσφυγή προσβάλλονται, ως συμπροσβαλλόμενες, **Α)** η από 17-12-2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΚΒΣ της Α ΔΟΥ Πατρών, **Β)** το αρ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου μετά των συνεκδοθέντων προσωρινών πράξεων προσδιορισμού φόρων και προστίμων για τις διαχειρίσεις ετών 2008 της Α ΔΟΥ ΠΑΤΡΩΝ, **Γ)** η αρ...../2019 Εντολής Ελέγχου της υπηρεσίας της Α ΔΟΥ ΠΑΤΡΩΝ, και **Δ)** τα με αρ. πρωτ./2015,/2015 και/2015 δελτία πληροφοριών του ΣΔΟΕ Π.Δ. Δυτ. Ελλάδος Πελ/νήσου και Νοτίων Ιονίων Νήσων.

Επειδή, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφέρονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου)

Επειδή τα ανωτέρω συμπροσβαλλόμενα, δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις, αλλά το σημείωμα διαπιστώσεων και οι προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρων και προστίμων, εντάσσονται στη διαδικασία γνωστοποίησης στο φορολογούμενο των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου, προκειμένου αυτός να διατυπώσει τις απόψεις του, με την εντολή ελέγχου γνωστοποιείται στον φορολογούμενο το είδος του φορολογικού ελέγχου, η διάρκεια αυτού κλπ, τα δε δελτία πληροφοριών, εντάσσονται στα πλαίσια της διαδικασίας του ελέγχου και δη στη συγκεκριμένη περίπτωση αποτελούν την αιτία ελέγχου, ενώ βάσει της έκθεσης ελέγχου, εκδίδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις. Ως εκ τούτου, απαραδέκτως προσβάλλονται με την παρούσα.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 17-12-2019 έκθεση ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό/20-1-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» ΑΦΜ:....., και την επικύρωση της υπ' αριθμ./...../2019 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.

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

Υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ.7 παρ. 3β ν. 4337/2015:

73.915,00€ X 40% = **29.566,00€**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.