



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27-05-2020

Αριθμός Απόφασης: 894

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α΄ 170/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β΄ 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία – **Α.Φ.Μ.**, με έδρα στην, επί της οδού, και της - **Α.Φ.Μ.** κατοίκου, επί της οδού (διαχειρίστριας της προαναφερόμενης εταιρίας) κατά 1) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ.3 & 5 – Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010** και 2) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία – **Α.Φ.Μ.**, και της - **Α.Φ.Μ.** η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το από Δελτίο Πληροφοριών εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) του το οποίο διαβιβάστηκε στη **Δ.Ο.Υ.** με το με αριθμό πρωτ. **έγγραφο του (αρ. πρωτ. εισ.)**, και σύμφωνα με αυτό η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε ένα φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας **17.066,00 ΕΥΡΩ**, από την επιχείρηση «..... - **Α.Φ.Μ.**, για ανύπαρκτες συναλλαγές.

Μετά το προαναφερόμενο έγγραφο του, εκδόθηκε η υπ. αριθ. εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση, βάσει της προαναφερόμενης εντολής ελέγχου, συντάχθηκε η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) & Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) και η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994).

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) & Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) ήταν η έκδοση της υπ. αριθ. με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ.3 & 5 – Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας πρόστιμο ύψους **ΕΥΡΩ 3.413,20**. Το πρόστιμο επιβλήθηκε διότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρία έλαβε ένα εικονικό, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικό στοιχείο, συνολικής καθαρής αξίας **17.066,00 ΕΥΡΩ**, πλέον Φ.Π.Α., εκδόσεως της επιχείρησης «..... - **Α.Φ.Μ.**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1,9,10,11,14 και 18 παρ. 2,9 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του Ν.4337/2015, ήτοι:

Α/Α	ΕΙΚ. ΠΑΡ/ΚΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟ ΠΡ/ΜΟΥ
1	Τ.Π.Υ.	17.066,00	17.066,00 X 20% = 3.413,20
	ΣΥΝΟΛΟ	17.066,00	3.413,20

Το υπό εξέταση φορολογικό στοιχείο αφορά εργασίες τοποθέτησης ψευδοροφής γυψοσανίδας με μεταλλικό σκελετό, μόνωσης, επενδύσεων τοίχων, χωρισμάτων γυψοσανίδας, κρυφού φωτισμού, κολώνων και δοκαριών μαζί με υλικά.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994) ήταν η έκδοση της υπ. αριθ. με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας συνολικό ποσό ύψους **91,54 ΕΥΡΩ** (χρεωστικό ποσό 56,88 ΕΥΡΩ πλέον πρόστιμο ανακρίβειας 34,76 ΕΥΡΩ). Η διαφορά του φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος θεώρησε ότι το ποσό των αποσβέσεων που αντιστοιχεί στους μήνες λειτουργίας του παγίου, που προέκυψαν από το εικονικό, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικό στοιχείο, ήτοι το ποσό των 284,43 ΕΥΡΩ αποτελεί μη εκπιπτόμενη δαπάνη και προστέθηκε στα κέρδη, ως λογιστική διαφορά.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/..... ενδικοφανή προσφυγή οι προσφεύγοντες ζητούν να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις για τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του δημόσιου για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για τη χρήση 2010 είχε παραγραφεί.
2. Εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας καθώς το έργο εκτελέστηκε και εξοφλήθηκε μέσω τραπέζης. Ο έλεγχος μεταφέρει το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής στους προσφεύγοντες. Η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση ήταν υπαρκτό πρόσωπο. Οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου δεν τεκμηριώνουν πλήρως την εικονικότητα. Οι προσφεύγοντες τελούσαν σε καλή πίστη.
3. Δεν έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του Ν.4337/2015 που δεν προβλέπουν πλέον τα συγκεκριμένα πρόστιμα – ανίσχυρο μεταβατικών ρυθμίσεων το άρθρο 7 Ν.4337/2015, καθώς δεν επιβάλλεται κανένα πρόστιμο μετά τις 01/12/2015.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς των προσφευγόντων, αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι και προφανώς αβάσιμοι για τους παρακάτω λόγους:

Σχετικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις

προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4, του άρθρου 84, 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 την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, 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 τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: 2. «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, 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 Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α'258).

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, με τις διατάξεις της παραγράφου 5, του άρθρου 9 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ και του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (νυν 79 του ν. 4472/2017), έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στις φορολογίες αυτές και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ και του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (νυν 79 του ν. 4472/2017), σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στις παραπάνω φορολογίες.(ΣτΕ 1623/2016, ΣτΕ 1347/2018).

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υφυπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1100/10-4-2001, «συμπληρωματικά» στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣτΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος, κατά την αρχική φορολογική εγγραφή, ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την

έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣΤΕ.2397/1990).

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, επιτρέπεται η έκδοση και κοινοποίηση φύλλων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και επιβολή προστίμων ΚΒΣ, σε περίπτωση που για μια υπόθεση, περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής νέα συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία δεν είχε στη διάθεση της η φορολογική αρχή εντός του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής, με την προϋπόθεση ότι τα στοιχεία αυτά, ήρθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά το πέρας της πενταετίας και συνεπώς, δεν μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή, ώστε να τα εκτιμήσει εντός του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής, γεγονός το οποίο, σε κάθε περίπτωση, αποτελεί θέμα πραγματικό και υπόκειται στην κρίση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

Επειδή, περαιτέρω, 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, συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση

συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣτΕ.2397/1990).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση το από Δελτίο Πληροφοριών εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) του, το οποίο διαβιβάστηκε στη **Δ.Ο.Υ.** με το με αριθμό πρωτ. **διαβιβαστικό έγγραφο (αρ. πρωτ. εισ.)**, με το οποίο ο Προϊσταμένος της **Δ.Ο.Υ.** έλαβε γνώση ότι η προσφεύγουσα εταιρία έλαβε ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο έκδοσης της εταιρίας με την επωνυμία «..... - **Α.Φ.Μ.**, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων της παρ 4 του άρθρου 84 και της περ. α' της παρ 2 του άρθρου 68 του νόμου 2238/1994, ικανό να δικαιολογήσει την επιμήκυνση της, κατά τα άρθρα 84§1 του Κ.Φ.Ε. πενταετούς προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περ. β', σε συνδυασμό προς τα άρθρα 68 παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Ε., 57§2 και 49§3 του Ν. 2859/2000, καθώς περιήλθε στη διάθεση της φορολογικής αρχής μετά την παρέλευση της πενταετούς παραγραφής και ακολούθως την έκδοση, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. του λήπτη, συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου εντός του προβλεπόμενου χρόνου παραγραφής της δεκαετούς παραγραφής και ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και προστίμου ΚΒΣ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 δεν είχε παραγραφεί κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί των προσφευγόντων πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Σχετικά με το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό 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 τις διατάξεις του άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ « Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του 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 ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του. Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο 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, νομολογιακά έχει κριθεί (**ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕφ Θεσ/νίκης 41/2002**), ότι 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, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δε δημιούργησαν αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι το υπό εξέταση φορολογικό στοιχείο είναι εικονικό, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεν είναι αυθαίρετος αλλά τεκμηριώνεται πλήρως στη σχετική από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) & Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) της **Δ.Ο.Υ.** Στην έκθεση αυτή, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του: α) τα πραγματικά περιστατικά – διαπιστώσεις και τα πορίσματα του από Δελτίου Πληροφοριών Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ.

186/1992 (Κ.Β.Σ.) Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) του, στο οποίο διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα εταιρία ήταν λήπτρια ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου, τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «..... - **Α.Φ.Μ.**, το έτος 2010 και β) τα αποτελέσματα του ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενήργησε η ίδια, όπως αυτά αναφέρονται αναλυτικά στις ενότητες «6 Ενέργειες Ελέγχου – Δηλώσεις Ελεγχόμενης Επιχείρησης», «7 Διαπιστώσεις Ελέγχου Συμπεράσματα» και «9 Πόρισμα Ελέγχου» κατέληξε με εμπειριστατωμένο τρόπο στο πόρισμα ότι το υπό εξέταση φορολογικό στοιχείο είναι εικονικό, ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Ενδεικτικά, αναφέρουμε τις ακόλουθες διαπιστώσεις που αποδεικνύουν ότι το υπό εξέταση φορολογικό στοιχείο είναι εικονικό, ως προς το πρόσωπο του εκδότη:

- η εκδότρια εταιρία είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη, δε δραστηριοποιήθηκε ποτέ στη δηλωθείσα διεύθυνση, δε διέθετε υλικοτεχνική υποδομή, δε διέθετε πάγιο εξοπλισμό, ούτε προσωπικό και δημιουργήθηκε ουσιαστικά για να εκδίδει εικονικά φορολογικά στοιχεία
- Από τα αναγραφόμενα στο υπό εξέταση φορολογικό στοιχείο προκύπτει ότι αφορά εργασίες τοποθέτησης ψευδοροφής γυψοσανίδας με μεταλλικό σκελετό, μόνωσης, επενδύσεων τοίχων, χωρισμάτων γυψοσανίδας, κρυφού φωτισμού, κολώνων και δοκαριών μαζί με υλικά. Οι δε εργασίες αυτές είχαν ενταχθεί σε επιδοτούμενο πρόγραμμα ΕΣΠΑ 2007-2013 το δε τιμολόγιο έφερε σχετική σφραγίδα ελέγχου.
- Η προσφεύγουσα με υπεύθυνη δήλωση της δήλωσε ότι δεν είχε καμία επικοινωνία με την εκδότρια εταιρία. Η δε συμφωνία με αυτή ήταν βάσει συνεννόησης με την εκπρόσωπο εταιρία
- Ο έλεγχος λόγω παρέλευσης μεγάλου χρονικού διαστήματος από το χρόνο που φαίνεται να πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή και λόγω της φύσεως των εργασιών, δεν μπορούσε να καταλήξει με βεβαιότητα στο συμπέρασμα ότι οι εργασίες που περιγράφονται σε επίμαχο φορολογικό στοιχείο δεν πραγματοποιήθηκαν.

Όσον αφορά την επίκληση της καλής πίστης

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 116/2013 απόφαση ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' 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 ν' 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 πάγια δικαστηριακή νομολογία η ελεγχόμενη όφειλε ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων να αποδείξει την καλή της πίστη ως προς τον εκδότη με κάθε νόμιμο μέσο, και όχι να αρκεστεί πλημμελώς στην πληροφορία ότι πρόκειται για φορολογικό υπαρκτό πρόσωπο (βλ. ΣτΕ 3151/2006, 3411/2004, 1553, 1264/2003, 881/2002). Εξάλλου, σύμφωνα με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, “ Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. 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 προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες. “ «Το γεγονός και μόνο ότι ο εκδότης των ένδικων τιμολογίων ήταν υπαρκτό, φορολογικά, πρόσωπο, δεν αρκεί για την απόδειξη της νομιμότητας των συναλλαγών με την προσφεύγουσα, εφόσον η πληρωμή των αγορών που φέρεται γίνονται με μετρητά και με αποδείξεις πληρωμής, χωρίς οι πληρωμές αυτές να αιτιολογούνται στα βιβλία που τηρούσε αυτή, ούτε προσάγει αυτή στο δικαστήριο σχετικά στοιχεία για την απόδειξή τους. ... δεν προέκυψε από τα στοιχεία που προσκόμισε, ότι αυτή είχε την υποδομή για την εμπορία των αγαθών που αναγράφονται στα ένδικα τιμολόγια, ενώ, δεν προσκόμισε, επίσης, τα συγκεκριμένα στοιχεία που αποδεικνύουν την ποσότητα και την αξία των αγαθών αυτών. ... Η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία συναλλαγών με άλλες επιχειρήσεις, από τα οποία ν’ αποδεικνύεται ότι αυτή προέβη σε πραγματική πώληση των ποσοτήτων των εν λόγω αγαθών» (ΔΕφΑθ 461/2013).

(ΣτΕ 4039/2011 ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528/2011, ΣτΕ 1184/2010, ΣτΕ 2079/2009, ΣτΕ 629/2008, ΣτΕ 1653/2008, ΣτΕ 552/2008, ΣτΕ 547/2008, ΣτΕ 347/2006, ΣτΕ 1219/2006, ΣτΕ 511/2005, 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα 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»:

«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 πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι οι ίδιοι λειτουργούσαν «καλή τη πίστει» κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος, καθότι ότι η επίκληση της καλής πίστης δεν συντρέχει από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, οι προσφεύγοντες, που φέρουν το βάρος απόδειξης της καλής πίστης, δεν απέδειξαν αυτήν. Η επίκληση της καλοπιστίας μπορεί να εγερθεί όταν ληφθεί στοιχείο από συναλλασσόμενο που έχει τη δυνατότητα συναλλακτικά να παρέχει σε συγκεκριμένη περίοδο την όποια υπηρεσία ή είδος, κάτι που στην περίπτωση της «..... - **Α.Φ.Μ.**, για τη χρήση 2010, δεν μπορεί να τεθεί.

Σχετικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/97 (ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997): «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 καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, 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 τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' περ. ββ', του Ν.4174/2015 ορίζεται ότι: «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.

Επειδή, με τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 δ' του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι 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 πρόστιμα ως ακολούθως: δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 4, του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «α. Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται. β. Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 καταργείται».

Επειδή, κατά γενική αρχή του δικαίου της Ενώσεως, επιβάλλεται η αναδρομική εφαρμογή της ελαφρότερης ποινής [ΔΕΚ, απόφ. της 11-3-2008, C-420/06, Jager, σκ.59, απόφ. της 8-3-2007, C-45/06, Campina, σκ.32, απόφ. της 3-5-2005, C-387/02, C-391/02 και C-403/02, Berlusconi κ.λπ., σκ. 67-69, ΣτΕ 2556/2014 (7μ)] προκειμένου περί παραβάσεως για την οποία προβλέπονται διαδοχικά, από τον χρόνο διαπράξεώς της έως το χρόνο εκδίκασεως της υποθέσεως, περισσότερες κυρώσεις. Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης φορολογικής κύρωσης, η οποία συνιστά τόσο γενική αρχή του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣτΕ 2556/2014 επταμ. και 2957/2013 με παραπομπές στη σχετική νομολογία του ΔΕΚ), όσο και γενική αρχή του ημεδαπού δικαίου (ΣτΕ 2408/2010, ΣτΕ 3278/2007, ΣτΕ 3821/2005, ΣτΕ 4055/1998 κ.ά.), έχει την έννοια ότι ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογουμένους χαρακτήρας του νεότερου νόμου που προβλέπει κύρωση για ορισμένο διοικητικό αδίκημα δεν κρίνεται γενικώς, αλλά ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης, κατόπιν σύγκρισης όλων των σχετικών νομοθετημάτων που αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της παράβασης έως και την εκδίκαση της υπόθεσης από το δευτεροβάθμιο δικαστήριο (βλ. ΣτΕ 1240/2015, ΣτΕ 4469/2014, ΣτΕ 2556/2014 επταμ, πρβλ. ΣτΕ 2957/2013). Συναφώς προς ταύτα γίνεται δεκτό ότι την αρχή αυτή υποχρεούται να εφαρμόζει ο εθνικός δικαστής τόσο όταν πρόκειται για κύρωση που επιβάλλεται σε συμπεριφορά αντίθετη προς τις επιταγές της νομοθεσίας της Ενώσεως, όσο και όταν πρόκειται για κύρωση που επιβάλλεται

κατά την άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητας των κρατών μελών [ΣτΕ 2556/2014 Σκέψη 7, ΣτΕ 4469/2014 Σκέψη 4, ΣτΕ 2031/2013 Σκέψη 3, ΣτΕ 2957/2013 Σκέψη 11, ΣτΕ (ΟΛΟΜ) ΣτΕ 459/2013 Σκέψη 5, ΣτΕ 4159/2009 Σκέψη 4, ΣτΕ 4160/2009 Σκέψη 4, ΔΕφΑΘ 5263/2014 Σκέψη 5).πρβλ. ΔΕΚ απόφ.της 15-9-2005, C-464/02, Επιτροπή κατά Δανίας, σκ. 74, απόφ. της 21-3-2002, C-451/99, Cura Anlagen, σκ. 40-βλ. και ΣτΕ 4159-60/2009 επταμ, ΣτΕ 2556/2014 (7μ).] (Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. 291/2017 Πρόστιμα. Εικονικά φορολογικά στοιχεία. Εφαρμογή επιεικέστερης διάταξης).

Επειδή, σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, για παραβάσεις, επί λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, η κύρωση που επιβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 3 περ. δ΄ του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ανέρχεται στο 20% της αξίας της συναλλαγής, η οποία είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη τόσο εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10 του ν. 2523/1997, όσο και της διάταξης του άρθρου 55 του ν. 4174/2013. Συγκρινόμενη όμως με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 1-12-2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση καθίσταται λιγότερη ευνοϊκή. Παρά ταύτα όμως, με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7, του ίδιου νόμου, προβλέπονται συγκεκριμένες κυρώσεις για τις παραβάσεις αυτές, των διατάξεων του Κ. Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#),) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. [4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του ν. 4337/2015 δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων. Συνεπώς, ορθώς επιβλήθηκε η σχετική με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, κύρωση, για την παράβαση λήψης εικονικών στοιχείων, ως ευνοϊκότερη.

Επειδή, όπως έγινε δεκτό από τη νομολογία, η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης διάταξης δεν έχει έδαφος εφαρμογής όταν η ευμενέστερη διάταξη συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού φορολογικού καθεστώτος ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη για τον πρόσφορο ή αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων υπό το προηγούμενο καθεστώς (ΣτΕ 1438/2018, ΣτΕ 2403/2016, ΣτΕ 459/2013, ΔεφΑΘ 4683/2017, Δεφ Πειρ. 683/2018).

Επειδή, από την αιτιολογική έκθεση του Ν.4337/2015 προκύπτει ότι η κατάργηση με το άρθρο 3 του νόμου αυτού των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013, οι οποίες προέβλεπαν την επιβολή προστίμου για παραβάσεις έκδοσης ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν οφείλεται στην αξιολόγηση από τον νομοθέτη με επιεική κριτήρια των παραβάσεων, ούτε στη μεταβολή της αντίληψης του όσον αφορά την αναγκαιότητα κολασμού αυτών, αλλά στην καθιέρωση ενός νέου κυρωτικού καθεστώτος, που υπαγορεύτηκε από τις εκτιμήσεις σχετικά με την αποτελεσματικότητα συστήματος επιβολής ποινικών κυρώσεων, όπως αυτό διαμορφώνεται με τις διατάξεις του άρθρου 66 (Εγκλήματα Φοροδιαφυγής) του Ν.4174/2013, καθώς αυτό προστέθηκε με

το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου νόμου (Σημειώνεται ότι το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72). Άλλωστε δεν μπορεί να ενταχθεί στη διάταξη αυτή η ένδικη παράβαση προεχόντως λόγω της απαγόρευσης αναδρομικής εφαρμογής των ποινικών διατάξεων. Επομένως, στην προκειμένη περίπτωση, δεν τίθεται ζήτημα αντίθεσης με την εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης διάταξης. Επιπροσθέτως, τυγχάνει εφαρμογής το άρθρο 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015, του οποίου το καθεστώς είναι ευμενέστερο, τόσο σε σχέση με εκείνο του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, όσο και σε σχέση με εκείνο του άρθρου 55 παρ.2 του Ν.4174/2013. Συνεπώς, ορθά η φορολογική αρχή υιοθέτησε τη θέση αυτή και ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία – **Α.Φ.Μ.** και της - **Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση 1) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ.3 & 5 – Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010** και 2) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Η φορολογική υποχρέωση των προσφευγουσών με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση των προσφευγουσών με βάση τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ.3 & 5 – Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010	
Πρόστιμο / (17.066,75 X 20%)	3.413,20
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.413,20

Οριστική φορολογική υποχρέωση των προσφευγουσών με βάση τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010	
Χρεωστικό ποσό	56,88
Πρόσθετος φόρος / πρόστιμο ανακρίβειας	34,76
Σύνολο για καταβολή	91,64

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης**

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.**