



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ

Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 30/ 09/ 2020

Αριθμός Απόφασης 2135

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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. της Α 1122/31-05-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.(Β 2088).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ Τ.Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών « Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **30/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση "....." με ΑΦΜ που έχει έδρα στο κατά:

-Της υπ' αριθμ...../31-12-2019 (**ELENXIS**) &...../2019 (**TAXIS**) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5 ν. 4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για την διαχειριστική περίοδο 01/07/2009-30/06/2010

-Της υπ' αριθμ...../31-12-2019 (**ELENXIS**)&...../2019 (**TAXIS**) Οριστικής Πράξης

Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5 ν. 4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, για την διαχειριστική περίοδο 01/07/2010-30/06/2011.

-Της υπ' αριθμ...../31-12-2019 (ELENXIS)&...../2019 (TAXIS) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7 §§3&5 ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ για την διαχειριστική περίοδο 01/07/2012-30/06/2013.

-Της υπ' αριθμ...../31-12-2019 (ELENXIS)&...../2019 (TAXIS) Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5 ν. 4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ για την διαχειριστική περίοδο 01/07/2013-30/06/2014

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **30/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης “.....” με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από το με αριθ. πρωτ. /29-08-2019 δελτίο πληροφοριών και την συνημμένη σε αυτό η από 12-07-2019 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης που διαβιβάστηκε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση “.....” με ΑΦΜ, εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους για τις χρήσεις 2010 έως και 2013. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είναι λήπτες φορολογικών στοιχείων από την ατομική επιχείρηση “.....” περιλαμβάνεται και η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ με λήψη **τεσσάρων (4) φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 39.679,20€ πλέον ΦΠΑ 8.107,35€** για την διαχειριστική περίοδο **01/07/2009-30/06/2010**, με λήψη **ενός (1) φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 8.316,00€ πλέον ΦΠΑ 1.912,68€** για την διαχειριστική περίοδο **01/07/2010-30/06/2011**, με λήψη **πέντε (5) φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 99.218,24€ πλέον ΦΠΑ 22.820,39€** για την διαχειριστική περίοδο **01/07/2012-30/06/2013** και με λήψη **τεσσάρων (4) φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 84.770,48€ πλέον ΦΠΑ 19.497,20€** για την διαχειριστική περίοδο **01/07/2013-30/06/2014**.

Β. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διενήργησε έλεγχο για τις διαχειριστικές περιόδους 01/07/2009-30/06/2014, με τις υπ. αριθ., &/02-12-2019 εντολές ελέγχου του προϊστάμενου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ-ΚΦΑΣ, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν είχε περαιώσει τις εν λόγω χρήσεις.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω έκθεση ελέγχου και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συντάχτηκε και κοινοποιήθηκε νόμιμα το υπ' αριθ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα, στις 24-12-2019 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ./2019 υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία ο ελεγκτής, εξέδωσε το πόρισμα του, το οποίο περιλαμβάνεται στην από 30/12/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΚΒΣ με βάση την οποία ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

-Την υπ' αριθμ...../31-12-2019 (ELENXIS) &...../2019 (TAXIS) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§§3&5 ν.4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/07/2009-30/06/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 7.935,84€ (39.679,20€x 20%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 39.679,20€ πλέον ΦΠΑ 8.107,35€, από την ατομική επιχείρηση “” με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§1 & 18§§1,9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.δ' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

-Την υπ' αριθμ./31-12-2019 (ELENXIS) &/2019 (TAXIS) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§§3&5 ν.4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/07/2010-30/06/2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 1.663,20€ (8.316,00€x 20%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς το πρόσωπο του εκδότη, καθαρής αξίας 8.316,00€ πλέον ΦΠΑ 1.912,68€, από την ατομική επιχείρηση “” με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§1 & 18§§1,9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.δ' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

-Την υπ' αριθμ...../31-12-2019 (ELENXIS) &...../2019 (TAXIS) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§§3&5 ν.4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/07/2012-30/06/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 19.845,45€ (99.218,24€x 20%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 99.218,24€ πλέον ΦΠΑ 22.820,39€, από την ατομική επιχείρηση “” με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18§§,2,9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ και του άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ (περιλαμβάνεται στο ν. 4093/2012 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β΄ του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ιδίου νόμου.

-Την υπ' αριθμ...../31-12-2019 (ELENXIS) &...../2019 (TAXIS) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§§3&5 ν.4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/07/2013-30/06/2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 16.954,09€ (84.770,48€x 20%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 84.770,48€ πλέον ΦΠΑ 19.497,20€, από την ατομική επιχείρηση “” με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ (περιλαμβάνεται στο ν. 4093/2012) και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.δ΄ του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ιδίου νόμου.

Η προσφεύγουσα, με την αρ. πρωτ./30-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, των παραπάνω Οριστικών Πράξεων της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου περί επιβολής προστίμων, για τις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους.

-Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και όχι εικονικές, η ελεγκτική αρχή έχει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των

προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι:

«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», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του **άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006** (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, 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.

3. Εξαιρετικώς, επίσης, δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας:

α) Αν το φύλλο ελέγχου που κοινοποιήθηκε εντός της πενταετίας ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής, γιατί ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αυτού.

β) Αν εντός της πενταετίας κοινοποιήθηκε το φύλλο ελέγχου σε πρόσωπο, που δεν έχει φορολογική υποχρέωση, συνολικά ή μερικά.

γ) Αν η έκδοση του φύλλου ελέγχου έγινε από αναρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία ή έγινε για οικονομικό έτος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο υπάγεται το φορολογητέο εισόδημα.

δ) Αν το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής.

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».

Με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), 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 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. 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...».

Οι ανωτέρω διατάξεις ερμηνεύτηκαν με την **ΠΟΛ 1052/2007** σύμφωνα με την οποία «το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **1738/2017** απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη σκέψη 8 της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών λόγω αρμοδιότητας, το με αριθ. πρωτ./29-08-2019 δελτίο πληροφοριών και την συνημμένη σε αυτό η από 12-07-2019 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, τα οποία αφορούσαν τις διαχειριστικές περιόδους 01/07/2009-30/06/2014 που ήταν ανέλεγκτες.

Για τις διαχειριστικές περιόδους 01/07/2009-30/06/2010, 01/07/2010-30/06/2011 & 01/07/2012-30/06/2013, τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ λόγω νέων στοιχείων παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την διαχειριστική περίοδο 01/07/2009-30/06/2010 στις 31-12-2020, για την διαχειριστική περίοδο

01/07/2010-30/06/2011 στις 31-12-2021 και για την διαχειριστική περίοδο 01/07/2012-30/06/2013 στις 31-12-2023.

Για την διαχειριστική περίοδο 01/07/2013-30/06/2014 το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ (συνδέεται άμεσα με τη φορολογία εισοδήματος άρθρο 7 ν 2523/97) παραγράφεται μετά την πάροδο πέντε (5) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ήτοι την 31-12-2019.

Ο έλεγχος εξέδωσε την από 30/12/2019 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΚΒΣ και τις:

α) υπ' αριθμ./31-12-2019 (ELENXIS)&/2019 (TAXIS) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§§3&5 ν. 4337/2015), , για την διαχειριστική περίοδο 01/07/2009-30/06/2010, β) υπ' αριθμ./31-12-2019 (ELENXIS) &/2019 (TAXIS) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/07/2010-30/06/2011, γ) υπ' αριθμ./31-12-2019 (ELENXIS) &/2019 (TAXIS) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/07/2012-30/06/2013, δ) υπ' αριθμ./31-12-2019 (ELENXIS) &/2019 (TAXIS) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/07/2013-30/06/2014, οι οποίες κοινοποιήθηκαν νόμιμα στις 31/12/2019 στην έδρα τις επιχείρησης με έκθεση επίδοσης, ήτοι εντός της χρήσης 2019

και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής, για τις κρινόμενες πράξεις, των διαχειριστικών περιόδων 01/07/2009-30/06/2010, 01/07/2010-30/06/2011 & 01/07/2012-30/06/2013, απορρίπτεται.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997** (Α' 179), όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση οριζόταν ότι: *«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 νομικό 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 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** 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 τις διατάξεις του **άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** ορίζεται ότι :

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου. ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 §§2,9 του ΚΒΣ** ορίζεται ότι :

«2.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.....»

«9. 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 με τις διατάξεις του **άρθρου 2§3 του Κ.Φ.Α.Σ** (Άρθρο πρώτο, παρ. Ε', υποπαρ. Ε1, του ν. 4093/2012 - Α' 222) όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση οριζόταν ότι: *«Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία»*, και με τις διατάξεις του **άρθρου 10§8** του ίδιου νόμου ότι: *«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο 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. Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου.»*

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 επιτηδευμάτος 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**)).

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών για την προσφεύγουσα (λήπτρια επιχείρηση), με αφορμή όπως προκύπτει από την από 30-12-2019 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΚΒΣ, της ίδιας ΔΟΥ, **κρίθηκε** (ως σελ. 28 της έκθεσης ελέγχου) **ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997, **για συναλλαγές από καλόπιστο λήπτη**, σύμφωνα με τα ισχύοντα στις παραπάνω χρήσεις (ΠΟΛ. 1097/2016 περ. α') και κατόπιν αυτών:

α) Στη φορολογία εισοδήματος, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1071/2015**, αναγνώρισε ως εκπιπτόμενες, τις σχετικές δαπάνες που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που αυτές αφορούν,

β) Στη φορολογία ΦΠΑ, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1097/2016**, αναγνώρισε ότι ο φόρος εισροών που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, εκπίπτει από το φόρο των εκροών της αντίστοιχης φορολογικής περιόδου, και

γ) Ως προς το πρόστιμο ΚΦΣ – ΚΦΑΣ, κατ' εφαρμογή του **άρθρου 7§3 περ. δ' του ν. 4337/2015**, καταλόγισε πρόστιμο ίσο με το 20% της αξίας της συναλλαγής κάθε στοιχείου.

Επειδή η φορολογική αρχή **έκρινε για τις επίμαχες συναλλαγές την καλοπιστία του λήπτη** (της προσφεύγουσας),

Επειδή σύμφωνα με τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού

τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας και ο λήπτης απαλλάσσεται της ευθύνης αν αποδείξει καλοπιστία, ΣτΕ 972/2020,

Επειδή η φορολογική αρχή με τις προσβαλλόμενες πράξεις καταλόγισε στην προσφεύγουσα πρόστιμο για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, πλην όμως, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα κατά την λήψη αυτών ενεργούσε ως **καλόπιστη, απαλλάσσεται της ευθύνης (ΣτΕ 972/2020)** και ως εκ τούτου **τα καταλογισθέντα πρόστιμα πρέπει να διαγραφούν.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/30-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ και την ακύρωση των **προσβαλλόμενων πράξεων.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 1/7/2009-30/6/2010

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ.δ' του ν.4337/2015: 0,00€

Διαχειριστική περίοδος 1/7/2010-30/6/2011

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ.δ' του ν.4337/2015: 0,00€

Διαχειριστική περίοδος 1/7/2012-30/6/2013

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ.δ' του ν.4337/2015: 0,00€

Διαχειριστική περίοδος 1/7/2013-30/6/2014

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ.δ' του ν.4337/2015: 0,00€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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 .