



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 30/10/2020

Αριθμός Απόφασης: 2236

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

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) και της Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από 01/06/2020 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της μονοπρόσωπης ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ.,

εδρευούσης στο, κατά της υπ' αρ./06-03-2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3, 4 & 5 του ν. 4337/2015 χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./06-03-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3, 4 & 5 του ν. 4337/2015 χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 17/02/2020 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας Εφαρμογής Διατάξεων των ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) και ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ Αττικής.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας.

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

Επί της από 01/06/2020 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./06-03-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, έτους 2013, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο συνολικού ύψους 75.516,75€ σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διαταξεων των παρ. 6, 10 και 11 του άρθρου 6 του ν. 4093/2012, σε συνδυασμό με τα άρθρα 5, 9, 19 και 21 του ν. 2523/1997 και της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

Ειδικότερα, δυνάμει της υπ' αριθ./2019 εντολής, διενεργήθηκε από την ΥΕΔΔΕ Αττικής έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013.

Σύμφωνα με τα στοιχεία που συμπεριλαμβάνονται στον φάκελο της παρούσας, η ΥΕΔΔΕ Αττικής, διενήργησε, σύμφωνα με την με αριθ./2019 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της, φορολογικό έλεγχο στην εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, από τον οποίο προέκυψε ότι η εν λόγω επιχείρηση εξέδιδε εικονικά φορολογικά στοιχεία. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την ανωτέρω εταιρεία ήταν και η προσφεύγουσα.

Συγκεκριμένα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι κατά τη χρήση 2013, η προσφεύγουσα επιχείρηση, έλαβε από την εταιρεία «.....» φορολογικά στοιχεία, τα οποία

κρίθηκαν από τον έλεγχο ως εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής και τα οποία απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΧΡΗΣΗ 2013					
A/A	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1		ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	/13-12-2013	ΠΛΑΚΑΚΙΑ ΔΑΠΕΔΟΥ , ΠΛΑΚΕΣ ΔΑΠΕΔΟΥ, ΜΑΡΜΑΡΑ, ΠΛΑΚΑΚΙΑ ΤΟΙΧΟΥ, ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ, ΝΕΡΟΧΥΤΗΣ, ΚΟΥΦΩΜΑΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΑ -ΕΞΩΤΕΡΙΚΑ	33.802,65
2		ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	/16-12-2013	ΚΟΥΦΩΜΑΤΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΑ, ΕΞΩΘΥΡΑ, ΘΕΡΜΟΜΟΝΩΣΕΙΣ, ΑΚΡΙΛΙΚΟ ΠΛΑΤΣΙΚΟ ΧΡΩΜΑ	34.984,10
3		ΔΑ-ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	/20-12-2013	ΞΥΛΑ ΣΤΕΓΗΣ, ΘΕΡΜΟΜΟΝΩΣΕΙΣ, ΗΛ. ΘΕΡΜΟΣΥΦΩΝΑΣ, ΝΤΟΥΛΑΠΙΑ ΚΟΥΖΙΝΑΣ, ΙΜΑΤΙΟΘΗΚΕΣ ΚΛΠ	35.803,63
4		ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	/23-12-2013	ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΟΣ ΧΩΡΟΥ, ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΓΗΠΕΔΩΝ, ΘΕΣΕΙΣ ΠΑΡΚΙΝΓΚ ΚΛΠ	20.500,00
5		ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	/24-12-2013	ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΘΕΡΜΑΝΣΗΣ, ΥΔΡΕΥΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΧΕΤΕΥΣΗΣ	24.000,00
6		ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	/27-12-2013	ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ, ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΚΛΙΜΑΤΙΣΜΟΥ, ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΠΛΑΚΙΔΙΩΝ , ΣΥΝΔΕΣΗ ΜΕ ΟΤΕ, ΔΕΗ ΔΕΥΑ	19.401,50
7		ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	/28-12-2013	ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΤΖΑΚΙΩΝ ΜΕΤΑ ΥΛΙΚΩΝ	20.300,00
					188.791,88

Μετά τις ανωτέρω διαπιστώσεις, η ΥΕΔΔΕ Αττικής, απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, τον φάκελο της υπόθεσης με το υπ' αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤ. ΕΞ 2020 διαβιβαστικό έγγραφο (αρ. πρωτ./27-02-2020 εισερχομένου Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας), προκειμένου η τελευταία να προβεί στις δέουσες ενέργειες και την έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου με βάση τις διαπιστωθείσες παραβάσεις.

Εν συνεχεία, η Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, αποδεχόμενη το πόρισμα της ανωτέρω ελεγκτικής αρχής, προχώρησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή Πράξης Επιβολής Προστίμου, την ακύρωση της οποίας ζητά η προσφεύγουσα, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

-Παραγραφή. Η αξίωση του Δημοσίου έχει υποπέσει στην πενταετή παραγραφή του αρθρ. 36 παρ.

1 ΚΦΔ, που εφαρμόζεται και σε περίπτωση επιβολής προστίμων κατ' άρθρ. 62 παρ. 1 ΚΦΔ, δεδομένου ότι η χρήση στην οποία αφορούν οι επίδικες παραβάσεις είναι του 2013 και ότι για το λόγο αυτό η πενταετής παραγραφή, η οποία άρχισε την 1/1/2014, συμπληρώθηκε την 31/12/2019, ενώ η επίδικη πράξη εκδόθηκε στις 6/3/2020 (και κοινοποιήθηκε αργότερα), δηλ. μετά την παρέλευση της πενταετίας, ενώ παράλληλα δεν συντρέχει οποιαδήποτε περίπτωση παράτασης.

- Μη συνδρομή των ουσιαστικών προϋποθέσεων για την επιβολή προστίμου – έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας. Η κρίση της φορολογικής αρχής είναι προδήλως εσφαλμένη αφού, εκ του διενεργηθέντος ελέγχου, δεν προέκυψε ούτε απεδείχθη εικονικότητα των ως άνω τιμολογίων ή οιαδήποτε άλλων στοιχείων. Αντιθέτως, αυτό το οποίο απεδείχθη ήταν ότι οι επίδικες (7) συναλλαγές ήταν πραγματικές και υπαρκτές και τα τιμολόγια δεν είναι εικονικά.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία, με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της παρούσας, ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του δημοσίου για έλεγχο και επιβολή προστίμου για την επίμαχη χρήση 2013, παραγράφηκε στην πενταετία και συγκεκριμένα την 31/12/2019.

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66), ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋποθέσεων 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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που

έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, στην παρ. 5 του άρθρου 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής του Ν. 4174/2013, (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζεται ότι: «5. **Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία**, καθώς και **όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία** ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτοουργός ή συμμετοχος [...]».

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι: «1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]

*Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων i. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., **έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία**, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).[...]*». Το άρθρο 66, τέθηκε όπως 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 ίδιου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή, στην παρ. 27 α του άρθρου 66 Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη εφαρμογής του Ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ορίζεται ότι: «27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του

άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. **Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.**».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «Με σειρά αποφάσεων του ΣτΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφραση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣτΕ Ολομ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣτΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη.... Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.» Επί δε του άρθρου 66 αναφέρονται τα εξής: «Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι μεταβατικές ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται αναλυτικά λόγος στις επιμέρους διατάξεις του παρόντος. Επίσης, περιλαμβάνεται ανά διάταξη ο χρόνος έναρξης εφαρμογής τους, όταν δεν συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή στην υπό εξέταση υπόθεση, η Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, λόγω αρμοδιότητας, εξέδωσε την προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην αποσταλείσα με ημερομηνία θεώρησης 17/02/2020 Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, δυνάμει του πορίσματος της οποίας, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέπεσε σε επτά (7) παραβάσεις. Ειδικότερα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, διαπιστώθηκε η λήψη εκ μέρους της προσφεύγουσας επτά (7) εικονικών, για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 188.791,88€, πλέον ΦΠΑ 42.422,13€ ήτοι συνολικού ποσού 232.214,00€, εκδόσεως της εταιρείας «.....».

Επειδή η λήψη των παραπάνω επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνιστά φοροδιαφυγή σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013.

Επειδή από τον συνδυασμό των παραπάνω αναφερομένων συνάγεται ότι η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής για διενέργεια ελέγχου και επιβολή προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 στην κρινόμενη χρήση 2013, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 και της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997, καθίσταται, κατ' εξαίρεση, με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ 27α του άρθρου 66 του Ν. 4646/2019 δεκαετής, λόγω της διαπιστωθείσας φοροδιαφυγής. Επομένως, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου στη χρήση 2013 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης (06/03/2020) πράξης, καθόσον παραγράφεται, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά το πέρας δεκαετίας και συγκεκριμένα την 31/12/2024. Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή η προσφεύγουσα με τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο ισχυρίζεται ότι οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές και η κρίση της Φορολογικής Αρχής περί εικονικότητας είναι αβάσιμη, αυθαίρετη και σε κάθε περίπτωση ανατιολόγητη.

Επειδή σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 17/02/2020 Έκθεση Ελέγχου του Τμήματος Α3 της Α' Υποδιεύθυνσης της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) διαπιστώθηκαν, κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση, τα παρακάτω:

Η προσφεύγουσα επιχείρηση προέβη σε έναρξη εργασιών την 06/03/2013 με αντικείμενο δραστηριότητας «Υπηρεσίες Ενοικίασης έως επτά (7) επιπλωμένων δωματίων για μικρή διάρκεια» και έδρα την περιοχή Το έτος 2017 φέρεται να μετέφερε την έδρα της επί της οδού

Στις 26/09/2019 συνεργείο ελέγχου της ΥΕΔΔΕ μετέβη στην ανωτέρω διεύθυνση όπου διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν δραστηριοποιείται στην εν λόγω έδρα, ούτε φέρεται να άσκησε δραστηριότητα στη διεύθυνση αυτή.

Στη συνέχεια εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε στον διαχειριστή της εταιρείας η με αρ. πρωτ./2019 πρόσκληση προκειμένου να τεθούν τα λογιστικά αρχεία στη διάθεση του ελέγχου, στην οποία η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε, προσκομίζοντας ωστόσο μέρος και όχι το σύνολο των ζητηθέντων.

Από την επεξεργασία του συνόλου των διαθέσιμων στοιχείων και συγκεκριμένα από το με αρ. πρωτ./24-10-2019 έγγραφο του Ενδιάμεσου Φορέα Επιχειρησιακών Προγραμμάτων Ανταγωνιστικότητας και Επιχειρηματικότητας, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι τα επτά επίμαχα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα για την είσπραξη επιδότησης. Επιπροσθέτως, από την άρση του τραπεζικού απορρήτου στην οντότητα «.....» βρέθηκε ένας τραπεζικός λογαριασμός με αριθμό της, και οι ελέγχοντες υπάλληλοι αναφέρουν σχετικά στην έκθεσή τους (σελ. 71): «από την επισκόπηση των κινήσεων του εν λόγω τραπεζικού λογαριασμού διαπιστώνουμε ότι στη χρήση 2013 πραγματοποιήθηκαν 41 κινήσεις και ότι τα ποσά που κατατίθενται γίνονται αμέσως αναλήψεις. Στη χρήση 2013 τα χρηματικά ποσά που κατατίθενται και γίνονται άμεσα ανάληψη είναι μικρά σε σχέση με τα διακινούμενα φορολογικά στοιχεία στη χρήση αυτή».

Περαιτέρω, τα τραπεζικά παραστατικά (αποδείξεις είσπραξης της) που προσκόμισε η προσφεύγουσα και φέρεται να απεικόνιζαν τις καταθέσεις που πραγματοποίησε προς την εκδότρια επιχείρηση για την εξόφληση των εν λόγω τιμολογίων, δεν βρέθηκαν στον τραπεζικό λογαριασμό της εκδότριας. Περαιτέρω, για την επαλήθευση των εν λόγω πληρωμών, η ΥΕΔΔΕ απέστειλε στην το με αρ. πρωτ./20-11-2019 έγγραφο προκειμένου να βεβαιωθεί η γνησιότητα των τραπεζικών αποδείξεων είσπραξης που προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα. Η με το με αρ. πρωτ./10-12-2019 έγγραφο απάντησε ότι από την αναλυτική κίνηση του σχετιζόμενου λογαριασμού, δεν προκύπτουν οι επισυναπτόμενες στο έγγραφο της ΥΕΔΔΕ συναλλαγές, με αποτέλεσμα η φορολογική αρχή να κρίνει ότι τα προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα καταθετήρια ήταν πλαστά.

Επειδή με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97 ορίζεται 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 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»,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 10§8 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 §3περ.β' & § 5 του Ν. 4337/2015 (ισχύς από 17-10-2015) ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

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

γ)

.....

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'70)».

Επειδή σύμφωνα και με την Εγκύκλιο ΠΟΛ 1252/2015, ορίζεται ότι: «για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 (μέχρι 1.1.2014) και 55 (μέχρι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του ν. 4174/2013), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του Ν. 4337/2015, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

....

β. Για την έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και την καταχώρηση στα βιβλία ανύπαρκτων αγορών ή εξόδων, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Στην περίπτωση που η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας»

Επειδή στην εξεταζόμενη υπόθεση, με βάση όσα περιγράφονται στην οικεία έκθεση της ΥΕΔΔΕ και συνοπτικά αναφέρονται ανωτέρω, η προσφεύγουσα έλαβε κατά τη χρήση 2013, επτά (7) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία από την εκδότρια επιχείρηση, συνολικής καθαρής αξίας 188.791,88€.

Επειδή, η προσφεύγουσα, ως λήπτης των επτά επίμαχων φορολογικών στοιχείων, βαρύνεται να αποδείξει την πραγματοποίηση των συναλλαγών προσκομίζοντας αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να τεκμηριώνεται ότι αυτές όντως πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και της εκδότριας εταιρείας, έτσι όπως περιγράφονται στα τιμολόγια.

Επειδή τόσο κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, όσο και μέχρι την εκπνοή της προθεσμίας εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο, αναφορικά με την πραγματοποίηση των περιγραφόμενων επί

των τιμολογίων συναλλαγών αλλά και την εξόφληση αυτών, προκειμένου να τεκμηριώσει τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς της. Άλλωστε, δεν αρκεί η προσφεύγουσα, μόνο να επικαλείται ότι πραγματοποιήθηκαν οι επίμαχες συναλλαγές, αλλά, οφείλει να αποδείξει, πράγμα το οποίο δεν έπραξε, με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό της. Συνεπώς, οι προβαλλόμενοι από την προσφεύγουσα λόγοι κρίνονται αόριστοι και στερούμενοι αποδεικτικής δύναμης.

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν την κρινόμενη πράξη της φορολογικής αρχής άκυρη.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 01/06/2020 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ.Βκαι την επικύρωση της υπ' αρ./06-03-2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7 παρ. 3, 4 & 5 του ν. 4337/2015), χρήσης 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης:

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2013:

Πρόστιμο άρ. 7§§3 και 5 του Ν. 4337/2015: **75.516,75€** (188.791,88 x 40%)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.