



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604538
ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 17-12-2020

Αριθμός απόφασης: 2571

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

- 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
- 2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- 4.** Την από 28-7-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με έδρα στον, κατά της με αριθ. /1-7-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του ν.4337/2015, χρήσης 2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5.** Την με αριθ. / 1-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του ν.4337/2015, χρήσης 2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 1-7-2020 οικεία έκθεση ελέγχου.
- 6.** Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ.
- 7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28-7-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/1-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του ν.4337/2015, χρήσης 2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία πρόστιμο του άρθρου 7 του ν.4337/2015, συνολικού ποσού 22.089,60€.

Η προαναφερθείσα προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 1-7-2020 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, κατόπιν της με αριθ. / 9-4-2020 εντολής ελέγχου, συνεπεία του με αριθ. πρωτ. / 17-9-2018 Δελτίου Πληροφοριών καθώς και της από 14-6-2018 έκθεσης ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, σύμφωνα με την οποία, για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2010 – 31/12/2010, η προσφεύγουσα εταιρία είναι λήπτης τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 55.224,00€, πλέον Φ.Π.Α. 11.597,04€ με εκδότη την ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ Μετά την έκδοση της με αριθ. / 20-1-2020 εντολής ελέγχου σε αντικατάσταση της με αριθ. / 8-1-2019, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ κοινοποίησε στον λογιστή της προσφεύγουσας εταιρίας, κο με ΑΦΜ το με αριθ. πρωτ. / 14-1-2019 αίτημα αντιγράφων βιβλίων καθώς και την με αριθ. πρωτ. / 14-1-2019 γνωστοποίηση. Σημειωτέον, ότι τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία έχουν κατασχεθεί από το Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με την με αριθ. / 5-10-2015 έκθεση κατάσχεσης. Τα αντίγραφα των στοιχείων αλλά και της έκθεσης κατάσχεσης προσκομίστηκαν στον έλεγχο από τον διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρίας κο με ΑΦΜ, μαζί με την με αριθ. πρωτ. / 2-6-2010 υπεύθυνη δήλωση, με την οποία δηλώνει ότι είναι ακριβή αντίγραφα εκ των πρωτοτύπων.

Η Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ κατόπιν:

- του με αριθ. πρωτ. / 2-7-2012 Δελτίου αίτησης πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ,
- του με αριθ. πρωτ. / 9-10-2015 Δελτίου αίτησης πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ,
- του με αριθ. πρωτ. / 27-11-2013 εγγράφου του ΣΔΟΕ ΠΕΡΙΦ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ και της συνημμένης σε αυτό έκθεσης ελέγχου και
- του με αριθ. πρωτ. / 23-10-2015 εγγράφου του ΣΔΟΕ Π.Δ. ΔΙΩΞΗΣ ΟΙΚ. ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ ΑΤΤΙΚΗΣ-ΑΙΓΑΙΟΥ και της συνημμένης σε αυτό έκθεσης ελέγχου

διενήργησε έλεγχο στην ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ, βάσει του οποίου διαπιστώθηκε ότι η ως άνω εκδότηρια επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη, καθώς

- Η ανωτέρω επιχείρηση κατά το χρόνο έκδοσης των τιμολογίων τύποις είχε επαγγελματική εγκατάσταση χωρίς καμία συναλλακτική δραστηριότητα και απλά προέβη στην ενοικίαση ενός χώρου προκειμένου να πραγματοποιηθεί η έναρξη εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

χωρίς ωστόσο να λειτουργήσει ποτέ, όπως ανέφεραν τόσο οι περίοικοι όσο και ο ιδιοκτήτης του ακινήτου που φερόταν ως έδρα αυτής.

- Δεν διέθετε προσωπικό, γραφεία, μηχανολογικό εξοπλισμό, μεταφορικά μέσα και γενικότερα καμίας μορφής υλικοτεχνική υποδομή.
- Δεν είχε υποβάλει ποτέ δηλώσεις εισοδήματος, δηλώσεις Φ.Π.Α. από ενάρξεως λειτουργίας της μέχρι και τη διενέργεια του ελέγχου, μη τηρώντας ουσιαστικά καμία φορολογική της υποχρέωση από ενάρξεως λειτουργίας της.
- Δεν επέδειξε στον έλεγχο το με Π.Θ. / 23-12-2009 βιβλίο εσόδων-εξόδων.
- Εξέδιδε κατά βούληση πλαστά στοιχεία μη καταχωρημένα στα βιβλία της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.
- Είχε εμπλακεί στην έκδοση και διοχέτευση στο εμπόριο πλαστών φορολογικών στοιχείων, τα οποία απεικόνιζαν επιπλέον και εικονικές συναλλαγές.

Ως εκ τούτου, τόσο τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε όσο και τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ, κατά τις χρήσεις 2010 και 2011, αντίστοιχα, είναι εικονικά στο σύνολό τους, εκ των οποίων τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε

A/A	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
1	ΤΙΜ.-ΠΥ	135	10/04/2010	22.500,00	4.725,00	27.225,00
2	ΤΙΜ.-ΠΥ	145	20/04/2010	22.500,00	4.725,00	27.225,00
3	ΤΙΜ.-ΠΥ	164	07/05/2010	6.816,00	1.431,36	8.247,36
4	ΤΙΜ.-ΠΥ	178	28/05/2010	3.408,00	715,68	4.123,68
ΣΥΝΟΛΟ				55.224,00	11.597,04	66.821,04

έχουν ληφθεί από την προσφεύγουσα εταιρία, σύμφωνα με τον υποβληθέντα πίνακα πελατών-προμηθευτών της ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜ, για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2010 – 31/12/2010.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ κοινοποίησε την 6-5-2020 στον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας εταιρίας με ΑΦΜ

- το με αριθ. / 10-4-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.)
- τον με αριθ. /1 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος, χρήσης 2010,
- τον με αριθ. /2 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α., χρήσης 2010,

- τον με αριθ./3 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Προστίμου άρθρου 7§3 του ν.4337/2015, χρήσης 2010,
- τον με αριθ./4 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 του ν.2523/1997, χρήσης 2010.

Η προσφεύγουσα εταιρία ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ./21-5-2020 έγγραφο.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ προέβη στην έκδοση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης καθώς και της από 1-7-2020 οικείας έκθεσης ελέγχου.

Η προσφεύγουσα εταιρία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της με αριθ./ 1-7-2020 προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση, κατά το έτος 2020, πράξης επιβολής προστίμου για την χρήση 2010.
2. Παραβίαση των προθεσμιών του άρθρου 28 του ν.4174/2013.
3. Έλλειψη νόμιμης και επαρκούς αιτιολογίας.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΒΟΛΗ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, ΓΙΑ ΤΗΝ ΧΡΗΣΗ 2010

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 του ν.4174/2013 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων» ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου «,την παραγραφή» και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:

α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.11 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις

ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 68 «Έκδοση φύλλων ελέγχου» 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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994 ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 9 «Επιβολή προστίμων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179) ορίζεται ότι: «5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 34 του Π.Δ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/26-05-1992): «... Οι περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος διατάξεις, όπως ισχύουν κάθε φορά, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή του προστίμου του άρθρου αυτού. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1100/10-4-2001 με θέμα: «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων» αναφέρεται ότι:

«... Ωσαύτως, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, "συμπληρωματικά" στοιχεία 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 βάση 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).

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 οικονομικής εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στη διάθεση του οικονομικού εφόρου, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά τη συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο και "τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία", αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ.1426/2000 αδημ.) ...».

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, με αριθ./1-7-2020 προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 1-7-2020 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, κατόπιν της με αριθ./9-4-2020 εντολής ελέγχου, συνεπεία του με αριθ. πρωτ./17-9-2018 Δελτίου Πληροφοριών καθώς και της από 14-6-2018 έκθεσης ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, σύμφωνα με την οποία, για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2010 – 31/12/2010, η προσφεύγουσα εταιρία είναι λήπτης τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 55.224,00€, πλέον Φ.Π.Α. 11.597,04€ με εκδότη την ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ Μετά την έκδοση της με αριθ./ 20-1-2020 εντολής ελέγχου σε αντικατάσταση της με αριθ./ 8-1-2019, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ κοινοποίησε στον λογιστή της προσφεύγουσας εταιρίας, κο με ΑΦΜ το με αριθ. πρωτ./14-1-2019 αίτημα αντιγράφων βιβλίων καθώς και την με αριθ. πρωτ./ 14-1-2019 γνωστοποίηση. Σημειωτέον, ότι τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία έχουν κατασχεθεί από το Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με την με αριθ./5-10-2015 έκθεση κατάσχεσης. Τα αντίγραφα των στοιχείων αλλά και της έκθεσης κατάσχεσης προσκομίστηκαν στον έλεγχο από τον διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρίας κο με ΑΦΜ, μαζί με την με αριθ. πρωτ./ 2-6-2010 υπεύθυνη δήλωση, με την οποία δηλώνει ότι είναι ακριβή αντίγραφα εκ των πρωτοτύπων.

Η Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ κατόπιν:

- του με αριθ. πρωτ./ 2-7-2012 Δελτίου αίτησης πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ,
- του με αριθ. πρωτ./ 9-10-2015 Δελτίου αίτησης πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ,
- του με αριθ. πρωτ./ 27-11-2013 εγγράφου του ΣΔΟΕ ΠΕΡΙΦ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ και της συνημμένης σε αυτό έκθεσης ελέγχου και
- του με αριθ. πρωτ./ 23-10-2015 εγγράφου του ΣΔΟΕ Π.Δ. ΔΙΩΞΗΣ ΟΙΚ. ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ ΑΤΤΙΚΗΣ-ΑΙΓΑΙΟΥ και της συνημμένης σε αυτό έκθεσης ελέγχου

διενήργησε έλεγχο στην ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ, βάσει του οποίου διαπιστώθηκε ότι η ως άνω εκδότρια επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη, καθώς

- Η ανωτέρω επιχείρηση κατά το χρόνο έκδοσης των τιμολογίων τύποις είχε επαγγελματική εγκατάσταση χωρίς καμία συναλλακτική δραστηριότητα και απλά προέβη στην ενοικίαση ενός χώρου προκειμένου να πραγματοποιηθεί η έναρξη εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. χωρίς ωστόσο να λειτουργήσει ποτέ, όπως ανέφεραν τόσο οι περίοικοι όσο και ο ιδιοκτήτης του ακινήτου που φερόταν ως έδρα αυτής.
- Δεν διέθετε προσωπικό, γραφεία, μηχανολογικό εξοπλισμό, μεταφορικά μέσα και γενικότερα καμίας μορφής υλικοτεχνική υποδομή.
- Δεν είχε υποβάλει ποτέ δηλώσεις εισοδήματος, δηλώσεις Φ.Π.Α. από ενάρξεως λειτουργίας της μέχρι και τη διενέργεια του ελέγχου, μη τηρώντας ουσιαστικά καμία φορολογική της υποχρέωση από ενάρξεως λειτουργίας της.
- Δεν επέδειξε στον έλεγχο το με Π.Θ./23-12-2009 βιβλίο εσόδων-εξόδων.
- Εξέδιδε κατά βούληση πλαστά στοιχεία μη καταχωρημένα στα βιβλία της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.
- Είχε εμπλακεί στην έκδοση και διοχέτευση στο εμπόριο πλαστών φορολογικών στοιχείων, τα οποία απεικόνιζαν επιπλέον και εικονικές συναλλαγές.

Ως εκ τούτου, τόσο τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε όσο και τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ατομική επιχείρηση του με ΑΦΜ, κατά τις χρήσεις 2010 και 2011, αντίστοιχα, είναι εικονικά στο σύνολό τους, εκ των οποίων τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε

A/A	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
1	ΤΙΜ.-ΠΥ	135	10/04/2010	22.500,00	4.725,00	27.225,00
2	ΤΙΜ.-ΠΥ	145	20/04/2010	22.500,00	4.725,00	27.225,00
3	ΤΙΜ.-ΠΥ	164	07/05/2010	6.816,00	1.431,36	8.247,36
4	ΤΙΜ.-ΠΥ	178	28/05/2010	3.408,00	715,68	4.123,68
ΣΥΝΟΛΟ				55.224,00	11.597,04	66.821,04

έχουν ληφθεί από την προσφεύγουσα εταιρία, σύμφωνα με τον υποβληθέντα πίνακα πελατών-προμηθευτών της ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜ, για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2010 – 31/12/2010.

Επειδή, το γεγονός ότι τα ως άνω φορολογικά στοιχεία έχουν κατασχεθεί από το Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με την με αριθ./ 5-10-2015 έκθεση κατάσχεσης δεν εγείρει σε καμία περίπτωση υπόνοια εκ μέρους της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, περί της εικονικότητάς τους.

Επειδή, η κρίση των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ο με ΑΦΜ, ως εικονικών, η οποία αποτυπώνεται τόσο στο με αριθ. πρωτ. / 17-9-2018 Δελτίο Πληροφοριών όσο και στην από 14-6-2018 έκθεση ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, αποτελούν νέα στοιχεία για την Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, τα οποία ήλθαν σε γνώση της μετά το πέρας της πενταετούς παραγραφής της χρήσης 2010 και τα οποία δικαιολογούν την εφαρμογή των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 84 παρ.4 και 68 παρ.2 του ν.2238/1994.

Επειδή, στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η δεκαετής προθεσμία παραγραφής, συμπληρώνεται ως προς την χρήση 2010, την **31-12-2021**.

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, η με αριθ. / 1-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του ν.4337/2015, χρήσης 2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, εκδόθηκε την 1-7-2020, ήτοι εντός της προβλεπόμενης, από τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 84 παρ.4 και 68 παρ.2 του ν.2238/1994 και του άρθρου 9 παρ.5 του ν.2523/1997, δεκαετίας.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας, ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση, κατά το έτος 2020, πράξης επιβολής προστίμου για την χρήση 2010, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΚΔΟΣΗ ΤΗΣ ΜΕ ΑΡΙΘ. / 1-7-2020 ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΠΡΑΞΗΣ
ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΠΑΡΟΔΟ ΤΗΣ ΠΡΟΒΛΕΠΟΜΕΝΗΣ ΣΤΟ ΑΡΘΡΟ 28 ΠΑΡ.2 ΤΟΥ Ν.4174/2013
ΠΡΟΘΕΣΜΙΑΣ**

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013 η φορολογική διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου....».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η ως άνω τεθείσα προθεσμία δεν είναι αποκλειστική αλλά ενδεικτική και δεν άγει σε καμία περίπτωση σε ακύρωση των πράξεων της φορολογικής διοίκησης καθώς έχει τεθεί από το νομοθέτη προκειμένου να προσδιοριστεί ένα εύλογο χρονικό διάστημα εντός του οποίου θα πρέπει να δρα η φορολογική διοίκηση γεγονός που σε κάθε περίπτωση εξαρτάται από το πλήθος των υποθέσεων προς διεκπεραίωση. Εξάλλου σύμφωνα με την παγία αρχή του δημοσίου δικαίου, η οποία αποτυπώνεται στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Αντιστοίχως, νομολογιακά γίνεται παγίως δεκτό ότι οι προθεσμίες που τάσσονται από το νόμο στη Διοίκηση προς ενέργεια

είναι, κατά κανόνα, ενδεικτικές, αν δεν ορίζονται ρητώς ως αποκλειστικές ή δεν προκύπτει σαφώς αντίθετη βούληση του νομοθέτη, δηλαδή η Διοίκηση δύναται να ενεργήσει και μετά τη λήξη των πιο πάνω προθεσμιών μέσα σε εύλογο χρόνο (ενδεικτικά ΣτΕ 2993/2014, 2809/2012, βλ. επίσης ΣτΕ 3762/2009, 4311, 4876/2012).

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας, ως προς την έκδοση της με αριθ./ 1-7-2020 προσβαλλόμενης πράξης μετά την πάροδο της προβλεπόμενης στο άρθρο 28 παρ.2 του ν.4174/2013 προθεσμίας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΛΛΕΙΨΗ ΝΟΜΙΜΗΣ ΚΑΙ ΕΠΑΡΚΟΥΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ

Επειδή, η έκδοση της με αριθ./ 1-7-2020 προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου, χρήσης 2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ στηρίχθηκε σε ορθή ερμηνεία και εφαρμογή, των διατάξεων του άρθρου 7 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α΄ 129), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ιδίου νόμου, τις διατάξεις του άρθρου 62 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α΄ 141), ορίζεται ότι: *«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»*.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»*.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: *«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»*.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 «Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων» του ΠΔ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992), όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 2 του ΠΔ.134/1996 (ΦΕΚ Α' 105/ 04-06-1996): *«1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο <επιτηδευματίας>, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 «Τιμολόγια-Καταστάσεις-Εκκαθαρίσεις-Στοιχεία απαλλαγής» του ΠΔ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992) ορίζεται ότι: *«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου*

2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 «Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων» του ΠΔ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 19 του ν.3842/2010: «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. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιόγραφων στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ μητρικής εταιρείας και θυγατρικών εταιρειών.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 «Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων» του ΠΔ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 10 του ΠΔ.134/1996 (ΦΕΚ Α' 105/ 04-06-1996): «9. 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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων» του Π.Δ.186/1992, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276), ορίζεται ότι: «2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7. ...

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) ...,

β) ...,

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή **λαμβάνει** ανακριβή ή **εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία**, ...

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ. ...

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου (7 του άρθρου 30 του ΚΒΣ) ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου (7 του άρθρου 30 του ΚΒΣ), τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού (άρθρου 30 του Π.Δ. 186/192)».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997), όπως ίσχυε μέχρι και 16-10-2015: «4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» 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 την απόφαση 116/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «η) Όποιος γνωρίζει το σκοπό της επιχειρούμενης πράξης και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην κατασκευή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή γνωρίζει ότι τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην έκδοσή τους ή αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, 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, στην υπό κρίση προσφυγή, σύμφωνα με την από 1-7-2020 έκθεση Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Ε' ΠΕΙΡΑΙΑ, τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρίας, χρήσης 2010, ανέρχονται σε ποσό 392.777,35€, ενώ τα δε εικονικά φορολογικά στοιχεία ανέρχονται σε ποσό 55.224,00€, ήτοι ποσοστό 14,05% επί των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων. Συνεπώς το κύρος των βιβλίων κρίνεται με βάση τις γενικές διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/1992.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.10 του άρθρου 5 «Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.)-Αντικειμενικό σύστημα» του ν.2523/1997, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 9 του ν.3052/2002 (ΦΕΚ Α' 221), ορίζεται ότι:

«10. ... 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 ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρηση, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των "χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ.».

Επειδή, σύμφωνα με τη παράγραφο 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζονται τα εξής:
«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:

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. ...».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 1-7-2020 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ επί της οποίας εδράζεται η με αριθ. / 1-7-2020 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, χρήσης 2010, της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό/28-7-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αριθμό / 1-7-2020 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΠΕΙΡΑΙΑ.

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

Πρόστιμο άρθρου 7 του ν.4337/2015 (Αριθ. Πράξης1-7-2020) (Χρήσης 2010)

55.224,00€ (καθ. αξία) * 40% = 22.089,60€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

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