



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 15/ 02/ 2021

Αριθμός Απόφαση 601

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. 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 **23-10-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης '''', με ΑΦΜ, που έχει έδρα στον-, επί της αρ....., κατά:

- Της υπ' αριθμ./...../2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5- ν. 4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013

- Της υπ' αριθμ./...../2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5- ν. 4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, για το φορολογικό έτος 01/01-31/12/2014

- Της υπ' αριθμ./...../2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5- ν. 4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, για το φορολογικό έτος 01/01-31/12/2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και η από 07-09-2020 Έκθεση Ελέγχου [(εφαρμογή διατάξεων των Ν.2238/94, Ν.4172/2013(ΚΦΕ), Ν.4174(ΚΦΔ), Ν. 4093/2013 (ΚΦΑΣ, Ν.4308/2014(ΕΛΠ)].

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 **23/10/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, που υπέβαλε η επιχείρηση “.....”, με ΑΦΜ, 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’ αριθμ./...../2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5- ν. 4337/2015) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 323.237,66€ [(249.890,00€x 40% = 99.956,00€) (522.308,24€x40%=208.923,30€), (71.791,76x20%=14.358,36)] διότι:

α) Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, δέκα έξι (16) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 249.890,00€ και συγκεκριμένα:

Είδος στοιχείου	Αριθμός/Ημερομηνία	Αξία/Φόρος	Συντελεστής/Ποσό	Σύνολο προστίμου
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	12.150,00	40,00%	4.860,00
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	12.000,00	40,00%	4.800,00
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	12.060,00	40,00%	4.824,00
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	11.880,00	40,00%	4.752,00
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	11.800,00	40,00%	4.720,00
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	12.000,00	40,00%	4.800,00
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	10.500,00	40,00%	4.200,00
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	9.600,00	40,00%	3.840,00
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	11.900,00	40,00%	4.760,00
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	37.800,00	40,00%	15.120,00
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	21.200,00	40,00%	8.480,00
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	25.000,00	40,00%	10.000,00
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	16.000,00	40,00%	6.400,00
ΤΤΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	24.000,00	40,00%	9.600,00
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	10.650,00	40,00%	4.260,00
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	11.350,00	40,00%	4.540,00

ΣΥΝΟΛΟ	249.890,00		99.956,00
---------------	-------------------	--	------------------

εκδόσεως της επιχείρησης “.....”, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ (περιλαμβάνεται στο ν. 4093/2012) 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 ίδιου νόμου.

β) Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, δέκα οκτώ (18) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 594.100,00€, εκδόσεως της επιχείρησης “.....”
....., από τα οποία:

β1) μέρος της συναλλαγής αυτών ήτοι αξίας 522.308,24€ πλέον ΦΠΑ 120.130,89€ κρίθηκε εικονική και συγκεκριμένα:

Είδος στοιχείου	Αριθμός/Ημερομηνία	Αξία/Φόρος	Συντελεστής/Ποσό	Σύνολο προστίμου
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	37.857,47	40,00%	15.142,99
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	21.482,90	40,00%	8.593,16
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	23.187,01	40,00%	9.274,80
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	23.797,47	40,00%	9.518,99
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	18.620,03	40,00%	7.448,01
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	14.140,00	40,00%	5.656,00
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	32.950,00	40,00%	13.180,00
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	22.411,07	40,00%	8.964,43
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	27.583,50	40,00%	11.033,40
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	43.531,32	40,00%	17.412,53
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	25.933,88	40,00%	10.373,55
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	15.250,00	40,00%	6.100,00
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	46.288,60	40,00%	18.515,44
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	39.753,63	40,00%	15.901,45
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	52.189,11	40,00%	20.875,64
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	29.923,00	40,00%	11.969,20
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	31.105,79	40,00%	12.442,32
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	16.303,46	40,00%	6.521,38
ΣΥΝΟΛΟ		522.308,24		208.923,30

κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ (περιλαμβάνεται στο ν. 4093/2012) 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 ίδιου νόμου.

β2) ενώ μέρος της συναλλαγής αυτών ήτοι 71.791,76€ πλέον ΦΠΑ 16.512,11€ κρίθηκε εικονική ως προς το πρόσωπο του εκδότη και συγκεκριμένα:

Είδος στοιχείου	Αριθμός/Ημερομηνία	Αξία/Φόρος	Συντελεστής/Ποσό	Σύνολο προστίμου
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	5.142,53	20,00%	1.028,51
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	1.517,10	20,00%	303,42
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	38.812,99	20,00%	7.762,60
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	1.002,53	20,00%	200,51
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	579,97	20,00%	115,99
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	13.860,00	20,00%	2.772,00
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	3.050,00	20,00%	610,00
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	1.588,93	20,00%	317,79
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	416,50	20,00%	83,30
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	2.468,68	20,00%	493,74
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	66,12	20,00%	13,22
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	750,00	20,00%	150,00

ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	11,40	20,00%	2,28
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	946,37	20,00%	189,27
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	410,89	20,00%	82,18
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	77,00	20,00%	15,40
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	894,21	20,00%	178,84
ΤΙΜ. ΠΩΛΗΣΗΣ	/2013	196,54	20,00%	39,31
ΣΥΝΟΛΟ		71.791,76		14.358,36

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 ίδιου νόμου.

-Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5-ν.4337/2015) για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12-2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 62.740,00€ (156.850,00€x 40%), διότι: ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, δώδεκα (12) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους συνολικής καθαρής αξίας 156.850,00€ και συγκεκριμένα:

Είδος στοιχείου	Αριθμός/Ημερομηνία	Αξία/Φόρος	Συντελεστής/Ποσό	Σύνολο προστίμου
ΤΙΜ.ΠΩΛΗΣΗΣ	/2014	5.000,00	40,00%	2.000,00
ΤΙΜ.ΠΩΛΗΣΗΣ	/2014	5.000,00	40,00%	2.000,00
ΤΙΜ.ΠΩΛΗΣΗΣ	/2014	5.000,00	40,00%	2.000,00
ΤΙΜ.ΠΩΛΗΣΗΣ	/2014	5.000,00	40,00%	2.000,00
ΤΙΜ.ΠΩΛΗΣΗΣ	/2014	5.000,00	40,00%	2.000,00
ΤΙΜ.ΠΩΛΗΣΗΣ	/2014	19.800,00	40,00%	7.920,00
ΤΙΜ.ΠΩΛΗΣΗΣ	/2014	15.150,00	40,00%	6.060,00
ΤΙΜ.ΠΩΛΗΣΗΣ	/2014	42.900,00	40,00%	17.160,00
ΤΙΜ.ΠΩΛΗΣΗΣ	/2014	5.000,00	40,00%	2.000,00
ΤΙΜ.ΠΩΛΗΣΗΣ	/2014	25.600,00	40,00%	10.240,00
ΤΙΜ.ΠΩΛΗΣΗΣ	/2014	18.400,00	40,00%	7.360,00
ΤΙΜ.ΠΩΛΗΣΗΣ	/2014	5.000,00	40,00%	2.000,00
ΣΥΝΟΛΟ		156.850,00		62.740,00

εκδόσεως της επιχείρησης ".....", κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§3 του ΚΦΑΣ(περιλαμβάνεται στο ν. 4093/2012), που 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 ίδιου νόμου.

Την υπ' αριθμ./...../2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5-ν.4337/2015), για το φορολογικό έτος 01/01-16/10/2015, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 25.962,56€ (64.906,40€x 40%), διότι: ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 156.850,00€ και συγκεκριμένα:

Είδος στοιχείου	Αριθμός/Ημερομηνία	Αξία/Φόρος	Συντελεστής/ Ποσό	Σύνολο προστίμου
ΔΑ-ΤΙΜ	/2015	18.600,00	40,00%	7.440,00
ΔΑ-ΤΙΜ	/2015	24.700,00	40,00%	9.880,00
ΔΑ-ΤΙΜ	/2015	21.606,40	40,00%	8.642,56
ΣΥΝΟΛΟ		64.906,40		25.962,56

εκδόσεως της επιχείρησης “.....”, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3,5 &8 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) 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 ίδιου νόμου.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5-ν. 4337/2015) εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, κατόπιν της από 07-09-2020 Έκθεσης Ελέγχου [(εφαρμογή διατάξεων των Ν.2238/94, Ν.4172/2013 (ΚΦΕ), Ν.4174 (ΚΦΔ), Ν. 4093 /2013 (ΚΦΑΣ, Ν.4308/2014 (ΕΛΠ)] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), η οποία συντάχθηκε από τους ελεγκτές της εν λόγω υπηρεσίας, α) & β), ύστερα από έλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα επιχείρηση, και η οποία διαβιβάστηκε στην ανωτέρω Δ.Ο.Υ.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, των παραπάνω Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παράνομη έκδοση της καταλογιστικής πράξεως που αφορά στη χρήση 2013, διότι το δικαίωμα του δημοσίου έχει υποπέσει σε παραγραφή.
- Ανεπαρκής-πλημμελής αιτιολογία, αοριστία έκθεσης ελέγχου.

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

Επειδή, 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 αυτουργός 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 έκφανση 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. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, λόγω αρμοδιότητας, εξέδωσε την προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην αποσταλείσα με ημερομηνία θεώρησης 07-09-2020 Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής, δυνάμει του πορίσματος της οποίας, η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέπεσε σε δέκα έξι (16) παραβάσεις. Ειδικότερα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, διαπιστώθηκε η λήψη εκ μέρους της προσφεύγουσας επιχείρησης δέκα έξι (16) εικονικών, για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 249.890,00€, εκδόσεως της εταιρείας εκδόσεως της επιχείρησης “.....”
.....

Επειδή η λήψη των παραπάνω δέκα έξι (16) 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 (25/09/2020) 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, στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον, στην από 07-09-2020 Έκθεση Ελέγχου [(εφαρμογή διατάξεων των Ν.2238/94, Ν.4172/2013(ΚΦΕ), Ν.4174(ΚΦΔ), Ν.4093 /2013 (ΚΦΑΣ,Ν.4308/2014(ΕΛΠ)] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου στις Πράξεις Επιβολής Προστίμου περιέχονται στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία της. **(ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001)**. Επιπλέον, πλην της μνείας των παραβάσεων και των επιβαλλόμενων γι' αυτές πρόστιμα, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της κάθε πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στην συνοδεύουσα της πράξης έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. **ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218.**

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα των κάθε πράξεων επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου **(ΣτΕ 949, 950/2012)**, η αιτιολογία των πράξεων μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου **(ΣτΕ 2695/1993)**, στις κάθε πράξεις επιβολής προστίμου αναφέρονται οι παραβάσεις και τα πρόστιμα, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογία δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτές **(ΣτΕ 962/2012)**, και επομένως οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας επιχείρησης απορρίπτονται, καθόσον η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για λήπτη και εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 07-09-2020 Έκθεση Ελέγχου [(εφαρμογή διατάξεων των Ν.2238/94, Ν.4172/2013(ΚΦΕ), Ν.4174(ΚΦΔ), Ν.4093/2013 (ΚΦΑΣ, Ν.4308/2014(ΕΛΠ)] της Υπηρεσίας Ερευνών Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), η οποία συντάχθηκε από τους ελεγκτές της εν λόγω υπηρεσίας, α) & β), επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. /23-10-2020 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση “.....”, με ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδο: 01/01-31/12-2013

Πρόστιμο του άρθρου 7§3 περ. β' & δ' του Ν. 4337/2015: $(249.890,00\text{€} \times 40\% = 99.956,00\text{€})$, $(522.308,24\text{€} \times 40\% = 208.923,30\text{€})$, $(71.791,76\text{€} \times 20\% = 14.358,36\text{€})$] = 323.237,66€

Φορολογική περίοδο: 01/01-31/12-2014

Πρόστιμο του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015: $156.850,00\text{€} \times 40\% = 62.740,00\text{€}$

Φορολογική περίοδο: 01/01-31/12-2015

Πρόστιμο του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015: $64.906,40\text{€} \times 40\% = 25.962,56\text{€}$

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

1

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.