



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 04/02/2021

Αριθμός απόφασης: 462

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604573
ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 ΕΞ2020/23-10-2020 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.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759/τ.Β'/01-08-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 07.10.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ που εδρεύει

στην οδός αρ....., ΤΚ και έχει υποκατάστημα στο κατά, **α)** της υπ' αριθμ...../2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ), ν.4093/12(ΚΦΑΣ), ν.4174/2013(ΚΦΔ) & ν.4337/2015, διαχ. περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, **β)** της υπ' αριθμ...../2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ), Ν.4093/12(ΚΦΑΣ), ν.4174/2013(ΚΦΔ) & Ν.4337/2015, διαχ. περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, **γ)** της υπ' αριθμ...../2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ), Ν.4093/12(ΚΦΑΣ), ν.4174/2013(ΚΦΔ) & Ν.4337/2015, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις προστίμου, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 31/07/2020 έκθεση, μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/92(Κ.Β.Σ.), Ν.4093/12(Κ.ΦΑ.Σ.), ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07.10.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ...../2020 οριστική πράξη επιβολής προστίμου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, για την διαχ. περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, πρόστιμο, που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 7 Ν.4337/2015, για τις παραβάσεις που διαπράχτηκαν έως 17-10-2015, της λήψης δυο(2) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 89.100,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ, ήτοι **συνολικό ποσό προστίμου για καταβολή, ύψους 35.640,00 ευρώ.(89.100,00 χ 40%).**

β) Με την υπ' αριθμ...../2020 οριστική πράξη επιβολής προστίμου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, για την διαχ. περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, πρόστιμο, που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 7 Ν.4337/2015, για τις παραβάσεις που διαπράχτηκαν έως 17-10-2015, της λήψης είκοσι τεσσάρων(24) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 1.703.590,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ, ήτοι **συνολικό ποσό προστίμου για καταβολή, ύψους 681.436,00 ευρώ.(1.703.590,00 χ 40%).**

γ) Με την υπ' αριθμ...../2020 οριστική πράξη επιβολής προστίμου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, για την φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014, πρόστιμο, που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 7 Ν.4337/2015, για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως 17-10-2015, της λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 84.340,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ, ήτοι **συνολικό ποσό προστίμου για καταβολή, ύψους 33.736,00 ευρώ.(84.340,00 x 40%).**

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την μορφή Ανώνυμης Εταιρείας, και κύρια δραστηριότητα Συναρμολόγηση και εργασίες ανέγερσης προκατασκευασμένων κατασκευών, έκανε έναρξη εργασιών στις 04/01/2006 με έδρα επί της οδού στο με αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών. Στις 09-07-2019 έκανε μεταβολή έδρας επί της οδού αρμόδια Δ.Ο.Υ. Σπάρτης και υποκατάστημα επί της οδού στο

Από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διενεργήθηκε έλεγχος (αρ. εντολής/...../2019) στην προσφεύγουσα για τις χρήσεις 2012, 2013, 2014 και διαπιστώθηκε ότι είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ

Ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την υπ. αρ./2019 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων. Η προσφεύγουσα ζήτησε τρεις (3) διαδοχικές παρατάσεις προκειμένου να προσκομίσει τα ζητηθέντα από τον έλεγχο λογιστικά αρχεία. Ο έλεγχος έδωσε παράταση μέχρι την 08.11.2019. Η προσφεύγουσα παρά την παράταση δεν ανταποκρίθηκε και ο έλεγχος εξέδωσε και κοινοποίησε (συστημένη επιστολή ΕΛΤΑ) το με αριθμό/2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου (Σ.Δ.Ε.)- Κλήση σε ακρόαση (άρθρο 28 Ν.4174/2013 και άρθρο 6 ν. 2690/1999) και τον με αριθμό/2019 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου (Π.Π.Π.) τα οποία επεστράφησαν στην Υπηρεσία την 12.12.2019 ως «άγνωστος». Επίσης ο έλεγχος κοινοποίησε και την με αρ.πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ..... ΕΞ 2019 ΕΜΠ/06.12.2019 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, για την οποία ενέκρινε παράταση μέχρι τις 17.02.2020. Στην συνέχεια ο διευθύνων σύμβουλος της προσφεύγουσας κος προσήλθε την 07.01.2020 στην Υπηρεσία (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής) και παρέλαβε το Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου (Σ.Δ.Ε.)- Κλήση σε ακρόαση. Στις 17-02-2020 ο εκπρόσωπος της προσφεύγουσας υπέβαλε το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΙΣ.17-02-2020 έγγραφο παροχής εξηγήσεων, στο οποίο επικαλείται ότι ο εργολάβος «.....» έχει εκτελέσει τις υπεργολαβίες που του ανατέθηκαν και ότι οι συναλλαγές είναι υπαρκτές.

Η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ απέρριψε τις απόψεις της προσφεύγουσας και συνέταξε την από 31.07.2020 έκθεση μερικού επιτόπιου έλεγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ), ν.4093/12 (ΚΦΑΣ) & Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), την οποία διαβίβασε με το υπ. αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ..... ΕΞ 2020 ΕΜΠ/31.08.2020 έγγραφο, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, για την επιβολή των κυρώσεων και την έκδοση των οριστικών πράξεων προστίμου.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου,. Επίσης, από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διενεργήθηκε έλεγχος (αρ./...../2019 εντολής έλεγχου), και για την ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ που εξέδωσε τα φορολογικά στοιχεία.

Η προσφεύγουσα, μετά την έκδοση των οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου και συμπληρωματικά προς την με αρ. πρωτ. (Δ.Ο.Υ. Σπαρτής)/07.10.2020 ενδικοφανή προσφυγή, υπέβαλε το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ2020 ΕΜΠ 26.10.2020 συμπληρωματικό υπόμνημα με τις τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος και τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ που υποβλήθηκαν στην Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών και αφορούν τα ελεγχόμενα έτη 2012, 2013, 2014 (σχετ.9^α,9β,9γ,10^α,10β,10γ).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν άλλως τροποποιηθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου προς επιβολή προστίμου για τις διαχειριστικές περιόδους 2012 και 2013.
2. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εξαιτίας της μη διενέργειας έλεγχου και μη σύνταξης έκθεσης έλεγχου από την Δ.Ο.Υ. που εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου και τη μη κλήσης της εταιρείας σε προηγούμενη ακρόαση από την ίδια Δ.Ο.Υ.
- 3.Υπαρκτες οι συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκαν τα ένδικα τιμολόγια.
4. Μη εφαρμογή της γενικής αρχής του φορολογικού δικαίου περί της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης
- 5.Εφαρμογή λανθασμένης νομικής βάσης.

1. Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί Παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου προς επιβολή προστίμου για τις διαχειριστικές περιόδους 2012 και 2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 72 του ν.4174/2013**, ορίζεται ότι:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων» προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι

διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

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 έκδοση 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 του **άρθρου 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013**(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

Άρθρο 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

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. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που 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 ιδίου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 66 παρ. 27^α 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, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διενεργήθηκε έλεγχος (αρ. εντολής/...../2019) στην προσφεύγουσα εταιρεία αναφορικά με τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ) & Ν.4174/2013 (ΚΦΔ)

κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2012, 2013, 2014, και διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε από την ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, δύο (2) φορολογικά στοιχεία στην χρήση 2012, είκοσι τέσσερα (24) φορολογικά στοιχεία στην χρήση 2013 και δύο (2) φορολογικά στοιχεία στην χρήση 2014. Ο έλεγχος (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής) με την από 31.07.2020 έκθεση έλεγχου, η οποία διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Σπάρτης με το υπ. αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ..... ΕΞ 2020 ΕΜΠ/31.08.2020 έγγραφο, έκρινε ότι τα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά στο σύνολο τους και δεν αφορούν πραγματικές συναλλαγές.

Επειδή, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διενεργήθηκε έλεγχος (αρ. εντολής/...../2019 Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής) και στην ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, με κύρια δραστηριότητα χονδρικό εμπόριο επισωτρών (ελαστικών οχημάτων), διεύθυνση επί της οδού και αρ., η οποία εξέδωσε τα φορολογικά στοιχεία και διαπιστώθηκε ότι είναι **φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο** (έχει κάνει έναρξη εργασιών 04-03-2010 και έχει ΑΦΜ, έχει θεωρήσει χειρόγραφο Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων και χειρόγραφα φορολογικά στοιχεία (σελ.3-5 έκθεσης έλεγχου), αλλά από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και την υλικοτεχνική υποδομή της, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να παρέχει τις υπηρεσίες, για τα οποίες εξέδωσε τα φορολογικά στοιχεία (από τον έλεγχο που έγινε στις 25-09-2019 διαπιστώθηκε ότι η ατομική επιχείρηση δεν λειτουργεί στην δηλωθείσα επαγγελματική έδρα, πέραν της πενταετίας, το φυσικά πρόσωπο δεν κατοικεί στην δηλωθείσα διεύθυνση και δεν κατέστη δυνατόν να εξακριβωθεί η νέα διεύθυνση κατοικίας του, η ατομική επιχείρηση δεν έχει δηλώσει άλλες εγκαταστάσεις (αποθηκευτικούς χώρους ή υποκαταστήματα) πλην της έδρας, δεν βρέθηκε απογεγραμμένος στο Μητρώο Εργοδοτών του ΕΦΚΑ και συνεπώς ουδέποτε φαίνεται να έχει απασχολήσει προσωπικό, εμφανίζεται να διαθέτει τέσσερα επιβατικά αυτοκίνητα (ΕΙΧ) τα οποία όμως δεν είναι επαγγελματικά οχήματα που να σχετίζονται με την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης, από την άρση του τραπεζικού απορρήτου για την χρονική περίοδο 01/01/2011-31/12/2014 που προεβη ο έλεγχος διαπιστώθηκε ότι η εξόφληση των συναλλαγών (πωλήσεις σε πελάτες της, εν προκειμένω και η προσφεύγουσα) δεν διενεργήθηκε μέσω τραπεζικών λογαριασμών της ατομικής επιχείρησης). Επίσης, για τα ελεγχόμενες χρήσεις 2012, 2013, 2014 η ατομική επιχείρηση (εκδότης των φορολογικών στοιχείων δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, ΜΥΦ, δεν ανταποκρίθηκε και δεν έθεσε στην διάθεση του έλεγχου τα βιβλία και φορολογικά στοιχεία. Συνεπώς, **δεν αποδεικνύεται, ότι η ατομική επιχείρηση ήταν συναλλακτικά υπαρκτό πρόσωπο** και ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές για τις οποίες εξέδωσε τα φορολογικά στοιχεία τις χρήσεις 2012, 2013 και 2014.

Επειδή, η προσφεύγουσα είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως εκ τούτου η προθεσμία παραγραφής για διενέργεια έλεγχου και επιβολή προστίμου του άρθρου 7 του Ν.

4337/2015, καθίσταται με βάση τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 27α του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 δεκαετής, λόγω διαπίστωσης φοροδιαφυγής του άρθ. 66 του ν. 4174/2013.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Σπάρτης εξέδωσε τις υπ. αρ./2020 και/2020, προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου των χρήσεων 2012 και 2013 αντίστοιχα στις 03.09.2020 και τις κοινοποίησε με το αρ. πρωτ./2020 έγγραφο της με συστημένη επιστολή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 ν.4174/2013, ήτοι μέσα στην δεκαετή προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμου.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή προστίμου για τις διαχειριστικές περιόδους 01.01.2012 - 31.12.2012 και 01.01.2013 - 31.12.2013 απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

2. Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εξαιτίας της μη διενέργειας έλεγχου και μη σύνταξης έκθεσης έλεγχου από την Δ.Ο.Υ. που εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου και τη μη κλήσης της εταιρείας σε προηγούμενη ακρόαση από την ίδια Δ.Ο.Υ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4174/2013(ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

« Άρθρο 23 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς»

που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013(ΚΦΔ) ορίζεται ότι

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου», και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση]
«ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος».

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

2.... 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση έλεγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση έλεγχου 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 62 του Ν. 4174/2013(ΚΦΔ) ορίζεται ότι

«Άρθρο 62

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.**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Ν. 2690/1999(ΚΔΔ) ορίζεται ότι

« Άρθρο 17 Αιτιολογία

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.

3. **Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου....»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 4174/2013(ΚΦΔ) ορίζεται ότι

«1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται, με απόφαση του, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντα του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, [τα οποία δεν μπορούν να μεταβιβάσουν περαιτέρω τις αρμοδιότητες της παρούσας παραγράφου].

«Επίσης, δύναται, με απόφαση του, να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενο του "όργανα" να "υπογράφουν", με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του.»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ. αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1139240 ΕΞ 2015/27.10.2015 (ΦΕΚ Β' 2329/29-10-2015) Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014/8.4.2014 (Β' 865, 1079 και 1846) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς την σύσταση, ανασυγκρότηση και ανακαθορισμό των αρμοδιοτήτων υπηρεσιών που θα ασκούν αρμοδιότητες που μεταφέρονται στην Γ.Γ.Δ.Ε. από το Σ.Δ.Ο.Ε., καθώς και ως προς την Γ' Χημική Υπηρεσία Αθηνών της Γενικής Διεύθυνσης Γενικού Χημείου του Κράτους, ορίζεται ότι:

«1 α) Η Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (Δι.Π.Α.Ε.Ε.) και **οι Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), κατά τον τομέα των αρμοδιοτήτων τους, ασκούν τις αρμοδιότητες επί των ελέγχων πρόληψης για την**

εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, οι οποίες μεταβιβάστηκαν στην Γ.Γ.Δ.Ε. με τις διατάξεις των υποπεριπτώσεων β' και γ' της περίπτωσης 3 της υποπαραγράφου Ε.2 της παραγράφου Ε' του άρθρου πρώτου του Ν. [4093/2012](#) (Α' 222), όπως προστέθηκε με την περίπτωση 1 της υποπαραγράφου Β1 της παραγράφου Β' του άρθρου πρώτου του Ν. [4152/2013](#) (Α' 107), όπως ισχύει και εξειδικεύθηκαν με την αριθμ. Δ6Α 1166403 ΕΞ 2013/ 31-10-2013 (Β' 2775) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Υφυπουργού Οικονομικών, τις σχετικές κατά τα προαναφερθέντα έρευνες, καθώς και όλες τις αρμοδιότητες και τα καθήκοντα που άπτονται φορολογικών και τελωνειακών υποθέσεων, οι οποίες μεταφέρονται στην Γ.Γ.Δ.Ε. από την Ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε., με τις διατάξεις της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Δ.7 της παραγράφου Δ' του άρθρου 2 του Ν. [4336/2015](#) (Α' 94). **β) Οι Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) είναι οι κατωτέρω:(αα) Αττικής**

β) Στο πλαίσιο άσκησης των αρμοδιοτήτων τους οι Προϊστάμενοι της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. έχουν και όλα τα δικαιώματα που ορίζονται από τις σχετικές διατάξεις για τους Προϊσταμένους των Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.), των Ελεγκτικών Κέντρων και των Τελωνείων.

5. Οι πράξεις καταλογισμού φόρων και προστίμων, που προκύπτουν από τα πληροφοριακά δελτία και τις εκθέσεις των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εκδίδονται από τις Δ.Ο.Υ. υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του φορολογουμένου, στον οποίο αφορούν, σύμφωνα με την αριθμ. [Δ6Α 1036682 ΕΞ/2014 25.2.2014](#) (Β' 478) απόφασή μας, που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του [άρθρου 4](#) του Ν. [4174/2013](#), όπως αυτή ισχύει, ή τα κατά τόπον αρμόδια Τελωνεία».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως ανωτέρω αναφέρεται, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διενεργήθηκε έλεγχος (αρ. εντολής/...../2019) στην προσφεύγουσα για τις χρήσεις 2012, 2013, 2014 και διαπιστώθηκε ότι είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ

Ο έλεγχος, όπως αναφέρεται ανωτέρω, κατά την διενέργεια του ελέγχου κοινοποίησε στην προσφεύγουσα, πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, καθώς και το με αριθμό/2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου (Σ.Δ.Ε.)- Κλήση σε ακρόαση (άρθρο 28 Ν.4174/2013 και άρθρο 6 ν. 2690/1999) και τον με αριθμό/2019 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου(Π.Π.Π.)

Η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΙΣ.17-02-2020 έγγραφο παροχής εξηγήσεων, το οποίο ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό, και συνέταξε την από 31/07/2020 έκθεση ελέγχου.

Επειδή, ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου, η προσφεύγουσα έχει λάβει γνώση των διαπιστώσεων έλεγχου και έχει διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων έλεγχου σχετικά με τις αποδιδόμενες παραβάσεις.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου, που εξέδωσε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, εκδόθηκαν με βάση την από 31.07.2020 έκθεση ελέγχου της υπηρεσίας (ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ) που διενέργησε τον έλεγχο, όπως προβλέπεται από τις ανωτέρω αναφερόμενες διατάξεις

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

2. Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκαν τα ένδικα τιμολόγια, είναι υπαρκτές.

Επειδή, στη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι:

«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. 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 αξία...».

Επειδή, σύμφωνα με την παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 (έναρξη ισχύος 01/01/2014) ορίζεται ότι : «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. 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο..... ».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 10 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) 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 αντισυμβαλλομένου 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, φέροντες ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή, με την **ΣτΕ 1238/2018**, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, [ΣτΕ 336/2018](#)) κρίθηκε, 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο).....».

Επειδή, από τον έλεγχο (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής) διαπιστώθηκε ότι η ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, που εξέδωσε τα φορολογικά στοιχεία τις ελεγχόμενες χρήσεις 2012, 2013, 2014 είναι φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, όπως ανωτέρω αναφέρεται στην παρούσα απόφαση..

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται, ότι η συναλλαγή, για την οποία εκδόθηκαν τα επίμαχα τιμολόγια από την ατομική επιχείρηση «..... » με ΑΦΜ ήταν υπαρκτή, ότι η εκδότρια εταιρεία προεβη στην ορθή εκτέλεση των υπεργολαβιών που τις ανατέθηκαν, ότι από την πλευρά της κατέβαλε κάθε προσπάθεια, στο πλαίσιο της δέουσας επιμέλειας και προσοχής, όσον αφορά στο πρόσωπο του εκδότη των τιμολογίων, δεν ήταν σε θέση να διακρίνει οποιαδήποτε παρατυπία που να την βάλει σε υποψίες σχετικά με την εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων και τελούσε σε καλή πίστη..

Η προσφεύγουσα για την απόδειξη του ισχυρισμού της προσκομίζει το με αρ. πρωτ./2020 έγγραφο-γραπτές εξηγήσεις, το οποίο είχε θέσει υπόψη του έλεγχου, και δήλωσε ότι οι συναλλαγές είναι υπαρκτές, το οποίο ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό.

Επειδή, η προσφεύγουσα, στην υπό κρίση δεν επικαλείται ούτε προσκομίζει περαιτέρω αποδεικτικά έγγραφα στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται, ο ισχυρισμός της, ότι, όντως, πράγματι εκτελέστηκαν οι εργασίες που ανέθεσε (υπεργολαβία) στην ατομική επιχείρηση «.....» (όπως θεωρημένο ιδιωτικό συμφωνητικό που να πιστοποιεί τις παραπάνω συναλλαγές), ότι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής (έμβασμα, επιταγή κλπ).

Επειδή, εν προκειμένω, από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται, στην ανυπαρξία της αντίστοιχης συναλλαγής, δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης της προσφεύγουσας ως λήπτης του ανωτέρω φορολογικού στοιχείου (ΣτΕ 2011/2011, 1184/2010, 347/2006).

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι οι συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκαν τα ένδικα τιμολόγια, είναι υπαρκτές απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

4. Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη εφαρμογής της γενικής αρχής του φορολογικού δικαίου περί της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι από τον συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 5 παρ.10 β' του Ν.2523/1997 (πρόστιμο όσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου), του άρθρου 55 παρ. 2 γ' του Ν. 4174/2013 (πρόστιμο σε ποσοστό 50% της αξίας κάθε στοιχείου), του άρθρου 7 παρ. 3 β' του ν.4337/2015 (πρόστιμο σε ποσοστό 40% της αξίας κάθε στοιχείου) και του άρθρου 3 παρ.4 του Ν. 4337/2015 (προβλέφθηκε από 1.12.2016 μηδενικό πρόστιμο για την συγκεκριμένη παράβαση), προκύπτει, όπως ισχυρίζεται, ότι ευμενέστερη για το φορολογούμενο είναι η διάταξη του άρθρου 3 παρ. 4 του Ν. 4337/2015, σύμφωνα με την οποία από 1-2-2016 δεν επιβάλλεται πλέον διοικητικό πρόστιμο για την παράβαση της λήψης εικονικών τιμολογίων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' και παρ. 9 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:

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».

9. Η ισχύς των περ. α' και β' της παρ. 2 και της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 3 αρχίζει την 1.2.2016"

***Η παρ.9, όπως είχε τροποποιηθεί με τη παρ.3 του [άρθρου 51](#) Ν.[4342/2015](#), ΦΕΚ Α 143/9.11.2015, αντικαταστάθηκε ως άνω από τότε που ίσχυσε, με την παρ.1 του άρθρου 22 της από 24/12/2015 ΠΝΠ (ΦΕΚ Α'182/24-12-2015), η οποία κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν.[4366/2016](#) (ΦΕΚ Α 18/15.2.2016).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 του ν. 4174/2013(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 55 Παραβάσεις φοροδιαφυγής

«2.γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων «ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο» ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:

Άρθρο 3 Τροποποιήσεις διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

4. α. Η παράγραφος 1 του [άρθρου 55](#) του ν. [4174/2013](#) καταργείται.

β. Η παράγραφος 2 του [άρθρου 55](#) του ν. [4174/2013](#) καταργείται.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, διενεργήθηκε έλεγχος (αρ. εντολής/...../2019 Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής) και διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία τις χρήσεις 2012, 2013 και 2014, είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, εξέδωσε (μετά τις 17.10.2015 ημερομηνία που τέθηκε σε ισχύ ο ν. 4337/2015) τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου για τις παραβάσεις του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) που διαπράχτηκαν στις ελεγχόμενες χρήσεις 2012, 2013, 2014 και επέβαλε το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β', ήτοι ποσοστό 40% της αξίας κάθε

στοιχείου, επιεικέστερη κύρωση σε σχέση με το πρόστιμο που προβλεπόταν από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2532/1997.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Σπάρτης επέβαλε την επιεικέστερη κύρωση για τις παραβάσεις του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) που διαπράχτηκαν στις ελεγχόμενες χρήσεις 2012, 2013, 2014.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη εφαρμογής της γενικής αρχής του φορολογικού δικαίου περί της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης και μη επιβολής διοικητικού προστίμου για την παράβαση της λήψης εικονικών τιμολογίων απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

5. Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί εφαρμογής λανθασμένης νομικής βάσης.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι όλως επικουρικός, ακόμη και στην αδόκητη περίπτωση που η υπηρεσία μας εμείνει στη εικονικότητα των ληφθέντων από εκείνη φορολογικών στοιχείων θα πρέπει να τύχει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 7 παρ.3 περ.ε' του Ν. 4337/2015 η οποία οδηγεί σε μείωση της ποινής εφόσον συντρέχουν οι οριζόμενες σε αυτήν προϋποθέσεις. Η προσφεύγουσα επικαλείται τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ των ελεγχόμενων χρήσεων 2012, 2013, 2014 (**σχετ. 9 α, 9 β, 9 γ, 10 α, 10 β, 10 γ - συμπληρωματικό υπόμνημα αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ2020 ΕΜΠ**) που υπέβαλε με την ενδικοφανή προσφυγή στην Δ.Ο.Υ. Σπάρτης και συνεπώς, όπως ισχυρίζεται, συντρέχουν οι οριζόμενες, στην διάταξη του άρθρου 7 παρ.3 ε' του Ν. 4337/2015, προϋποθέσεις για μείωση τις ποινής.

Επειδή, σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ε' του Ν. 4337/2015, προβλέπεται πρόστιμο ανερχόμενο στο 10% της αξίας του κάθε στοιχείου, εφόσον «η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, εικονικά φορολογικά στοιχεία, στην χρήση 2012 καθαρής αξίας 89.100,00 ευρώ, στην χρήση 2013 καθαρής αξίας 1.703.590,00 ευρώ, στην χρήση 2014 καθαρής αξίας 84.340,00 ευρώ και έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (αρχικές) για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2012, 2013, 2014 με τις οποίες δήλωσε (σελ. 7 έκθεσης έλεγχου ΥΕΔΔΕ Αττικής) τα αποτελέσματα ως εξής:

Χρήση	Ακαθάριστα έσοδα	Κέρδη χρήσης	Ζημία χρήσης
2014	4.444.035,00	391.540,52	0,00
2013	2.000.610,08	41.711,67	0,00
2012	474.834,00	0,00	2.625,77

Η προσφεύγουσα, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, συμπεριέλαβε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων ετών 2012, 2013, 2014 τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, τα οποία δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της, με αποτέλεσμα την μείωση των

καθαρών αποτελεσμάτων και κατά συνέπεια την μείωση του φόρου εισοδήματος που πρόέκυψε με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Συνεπώς, το επιβαλλόμενο πρόστιμο ανέρχεται σε ποσοστό 40% της καθαρής αξίας των ληφθέντων εικονικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«**3.α.** Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από την Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα (αρ. εντολής/...../2019) από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και κοινοποιήθηκε (αρ.πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2019 ΕΜΠ) γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού (κατ εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18,19 και 72 παρ.18 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018) και την δυνατότητα για περιορισμό του προστίμου των άρθρων 58, 58^Α, παρ.2, 59 ή 72 παρ.17 του ν. 4174/2013 ή του προσθετού φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 κατά περίπτωση, στο εξήντα τοις εκατό (60%), σε περίπτωση που η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και δήλωσε (φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων) την καθαρή αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων, των ελεγχόμενων χρήσεων 2012, 2013, 2014 μετά την έκδοση και κοινοποίηση των οριστικών πράξεων προστίμου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, και συγκεκριμένα συμπληρωματικά της υπό κρίση με αρ. πρωτ./7.10.2020 ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, σύμφωνα με την Πολ. 1119/2018, (κεφάλαιο ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ, παρ.1.3 Λοιπά θέματα) ορίζεται ότι: α) «Με την υποβολή εκπρόθεσμων δηλώσεων μετά την κοινοποίηση της εντολής δεν θίγονται τα πρόστιμα που επιβάλλονται για λοιπές παραβάσεις όπως ενδεικτικά τα πρόστιμα του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 που επιβάλλονται του ΚΒΣ (Π.Δ.186/1992), του ΚΦΑΣ (ν.4093/2012) ή του άρθρου 55

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εφαρμογής λανθασμένης νομικής βάσης και θα πρέπει να τύχει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 7 παρ.3 περ.ε' του Ν. 4337/2015 η οποία οδηγεί σε μείωση της ποινής (πρόστιμο σε ποσοστό 10% της καθαρής αξίας των τιμολογίων) και ότι συντρέχουν οι οριζόμενες σε αυτήν προϋποθέσεις, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του ν.4174/2013(ΚΦΔ)** -Βάρος απόδειξης, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 07.10.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, και **την επικύρωση: α)** της υπ' αριθμ...../2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ), ν.4174/2013 (ΚΦΔ) & Ν.4337/2015, διαχ. περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012, **β)** της υπ' αριθμ...../2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ), ν.4174/2013 (ΚΦΔ) & Ν.4337/2015, διαχ. περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, **γ)** της υπ' αριθμ...../2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ), ν.4174/2013 (ΚΦΔ) & Ν.4337/2015, φορολογικής περιόδου 01/01/2014 - 31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης.

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

Πρόστιμο Άρθρο 7 ν.4337/2015	01.01.2012- 31.12.2012	Συν. Ποσόν	35.640,00 ευρώ
Πρόστιμο Άρθρο 7 ν.4337/2015	01.01.2013- 31.12.2013	Συν. Ποσόν	681.436,00 ευρώ
Πρόστιμο Άρθρο 7 ν.4337/2015	01.01.2014- 31.12.2014	Συν. Ποσόν	33.736,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 από την κοινοποίησή της.