



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 03/02/2021

Αριθμός απόφασης: 444

### 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 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 1064/28.04.2017 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*».

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020).

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

**3.** Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**4.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης 30/06/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ....., με έδρα το ....., οδός ....., ως καθολικής

διαδόχου της «.....», ΑΦΜ ..... , κατά: α) της υπ' αριθμ. ....../...../2020 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993-31/12/1993, και β) της υπ' αριθμ. ....../...../2020 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1994-31/12/1994, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 01/06/2020 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και άρθρων 23 έως 25 και 66, 72 ν. 4174/2014 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά.

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

Επί της από 30/06/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ....., ως καθολικής διαδόχου της «.....», 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 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993 - 31/12/1993, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **8.239,98 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β του ν. 4337/2015. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η εταιρεία «.....» κατά την ως άνω διαχειριστική περίοδο ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε τα βιβλία της τα εξής εικονικά και πλαστά τιμολόγια που είχε εκδώσει η επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ ....., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 7 παρ. 1, 11 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 2, 7 και 9 και 36 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992:

| Αριθμ./ημ/νία Τιμ. Πωλ. | Καθαρή Αξία                               | ΦΠΑ                                      | ΣΥΝΟΛΟ                                    |
|-------------------------|-------------------------------------------|------------------------------------------|-------------------------------------------|
| ...../93                | 4.360.500,00 δρχ.<br>(12.796,77€)         | 784.890,00 δρχ.<br>(2.303,42€)           | 5.145.390,00 δρχ.<br>(15.100,19€)         |
| ...../93                | 1.643.424,00 δρχ.<br>(4.822,96€)          | 295.816,00 δρχ.<br>(868,13€)             | 1.939.240,00 δρχ.<br>(5.691,09€)          |
| ...../93                | 1.015.512,00 δρχ.<br>(2.980,23€)          | 182.792,00 δρχ.<br>(536,44€)             | 1.198.304,00 δρχ.<br>(3.516,67€)          |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>           | <b>7.019.436,00 δρχ.<br/>(20.599,96€)</b> | <b>1.263.498,00 δρχ.<br/>(3.707,99€)</b> | <b>8.282.934,00 δρχ.<br/>(24.307,95€)</b> |

β) Με την υπ' αριθμ. ....../...../2020 πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, διαχειριστικής περιόδου 01/01/1994 - 31/12/1994, επιβλήθηκε σε βάρος της

προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **2.450,83 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β του ν. 4337/2015. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η εταιρεία «.....» κατά την ως άνω διαχειριστική περίοδο ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε τα βιβλία της το παρακάτω εικονικό και πλαστό τιμολόγιο που είχε εκδώσει η επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ ....., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 7 παρ. 1, 11 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 2, 7 και 9 και 36 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992:

| Αριθμ./ημ/νία Τιμ. Πωλ. | Καθαρή Αξία                      | ΦΠΑ                            | ΣΥΝΟΛΟ                           |
|-------------------------|----------------------------------|--------------------------------|----------------------------------|
| ...../94                | 2.087.800,00 δρχ.<br>(6.127,07€) | 375.804,00 δρχ.<br>(1.102,87€) | 2.463.604,00 δρχ.<br>(7.229,95€) |

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 01/06/2020 οικείας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και άρθρων 23 έως 25 και 66, 72 ν. 4174/2014 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. ....../2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. Η εν λόγω εντολή εκδόθηκε, στα πλαίσια επανάληψης διαδικασίας για 2η φορά βάσει των αποφάσεων ....../2019 και ....../2019 του Διοικητικού Πρωτοδικείου ....., με τις οποίες ακυρώθηκαν ως νομικώς πλημμελείς οι Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (ΑΕΠ) ....../2010 και ....../2010, ώστε να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας της σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης, τυπική πλημμέλεια η οποία δεν θεραπεύτηκε κατά την 1η επανάληψη διαδικασίας, καθώς η φορολογική αρχή δεν συμμορφώθηκε με την απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά αλλά, αντίθετα, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη με την ίδια τυπική πλημμέλεια, ήτοι χωρίς τη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης, χωρίς να επικαλείται ειδικούς αντικειμενικούς λόγους που κατέστησαν πρακτικώς ανέφικτη την τήρηση της διαδικασίας αυτής.

## **ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Στις 12/06/2000 εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά οι Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (ΑΕΠ) ....../2000 και ....../2000, διαχειριστικών περιόδων 01/01/1993 - 31/12/1993 και 01/01/1994 - 31/12/1994 αντίστοιχα, για λήψη πλαστών και εικονικών στοιχείων από την επιχείρηση ....., με Α.Φ.Μ. ...., συνολικής καθαρής αξίας 7.019.436,00 δρχ (20.599,96 ευρώ) και 2.087.800,00 δρχ (6.127,07 ευρώ), βάσει του με αριθμ. πρωτ. ....../1998 σχετικού πληροφοριακού δελτίου που διαβιβάστηκε από την Δ.Ο.Υ. Β' Πατρών (αριθμ. πρωτ. Φ.Α.Ε. Πειραιά ....../98). Το πρόστιμο που επιβλήθηκε με αυτές ήταν το διπλάσιο της καθαρής αξίας των φορολογικών στοιχείων βάσει του άρθρου 5 του ν.2523/97.

## **ΠΡΩΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΟ ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ**

Με βάση το ανωτέρω δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Β' Πατρών, διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά περαιτέρω έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ, με την έκδοση της υπ'

αριθμ. ....../99 εντολής ελέγχου. Στα πλαίσια του ελέγχου αυτού συντάχθηκε η από 26/05/2000 έκθεση ελέγχου, με την οποία διαπιστώθηκε ότι η εταιρεία «.....» ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα θεωρημένα και τηρηθέντα βιβλία της, τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία τα οποία εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση της οποίας φορέας φέρεται να ήταν η ....., τα οποία ήταν πλαστά και εικονικά:

#### ΧΡΗΣΗ 1993

| Αριθ./ημ/νία Τιμ.<br>Πωλ. | Καθαρή Αξία                               | ΦΠΑ                                      | ΣΥΝΟΛΟ                                    |
|---------------------------|-------------------------------------------|------------------------------------------|-------------------------------------------|
| ...../93                  | 4.360.500,00 δρχ.<br>(12.796,77€)         | 784.890,00 δρχ.<br>(2.303,42€)           | 5.145.390,00 δρχ.<br>(15.100,19€)         |
| ...../93                  | 1.643.424,00 δρχ.<br>(4.822,96€)          | 295.816,00 δρχ.<br>(868,13€)             | 1.939.240,00 δρχ.<br>(5.691,09€)          |
| ...../93                  | 1.015.512,00 δρχ.<br>(2.980,23€)          | 182.792,00 δρχ.<br>(536,44€)             | 1.198.304,00 δρχ.<br>(3.516,67€)          |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>             | <b>7.019.436,00 δρχ.<br/>(20.599,96€)</b> | <b>1.263.498,00 δρχ.<br/>(3.707,99€)</b> | <b>8.282.934,00 δρχ.<br/>(24.307,95€)</b> |

#### ΧΡΗΣΗ 1994

| Αριθ./ημ/νία Τιμ.<br>Πωλ. | Καθαρή Αξία                      | ΦΠΑ                            | ΣΥΝΟΛΟ                           |
|---------------------------|----------------------------------|--------------------------------|----------------------------------|
| ...../94                  | 2.087.800,00 δρχ.<br>(6.127,07€) | 375.804,00 δρχ.<br>(1.102,87€) | 2.463.604,00 δρχ.<br>(7.229,95€) |

Για τις ως άνω παραβάσεις εκδόθηκαν οι ΑΕΠ ΚΒΣ ...../2000 και ...../2000 με ποσό προστίμου 14.038.872,00 δρχ. (41.199,92 ευρώ) και 4.175.600,00 δρχ. (12.254,15 ευρώ), χρήσεων 1993 και 1994 αντίστοιχα. Κατά των εν λόγω ΑΕΠ, ασκήθηκαν από την προσφεύγουσα οι από 11/08/2000 Προσφυγές με Αίτηση Συμβιβασμού. Δεν επήλθε διοικητική επίλυση της διαφοράς.

Οι εν λόγω προσφυγές εκδικάστηκαν από το Διοικητικό Πρωτοδικείο Πειραιά (ΔΠΠ) την 29/05/2003 και απορρίφθηκαν με τις υπ' αριθμ. ....../2003 και ...../2003 Αποφάσεις του.

Η προσφεύγουσα, κατά των εν λόγω Αποφάσεων του ΔΠΠ, άσκησε τις από 23/10/2003 Εφέσεις, οι οποίες έγιναν αποδεκτές την 20/06/2008 από το Διοικητικό Εφετείο ..... (ΔΕΠ).

Με τις υπ' αριθμ. ....../2008 και ....../2008 Αποφάσεις του ΔΕΠ, ακυρώθηκαν οι ΑΕΠ ...../2000 και ...../2000, λόγω μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της κλήσης προς ακρόαση πριν από την έκδοση των Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου και μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης, και αναπέμφθηκε η υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, προκειμένου να τηρηθούν οι ουσιώδεις τύποι που παραλείφθηκαν.

**1<sup>η</sup> ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΑΠΟ Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΥΠ' ΑΡΙΘΜ. ...., ...../2008 ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΕΦΕΤΕΙΟΥ .....**

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ η υπ' αριθμ. ....../2010 εντολή ελέγχου για διενέργεια επανάληψης διαδικασίας, βάσει των σχετικών αποφάσεων ΔΕΠ, ώστε να θεραπευτεί η νομική πλημμέλεια. Στη συνέχεια συντάχθηκε η από 11/11/2010 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (ΣΕ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ) της ελεγκτή ..... και εκδόθηκαν οι ΑΕΠ ΚΒΣ ...../2010 και ...../2010, με ποσό προστίμου 41.200,00 ευρώ (14.038.872,00 δρχ.) και 4.175.600,00 δρχ. 12.254,00 ευρώ (4.175.600,00 δρχ.) χρήσεων 1993 και 1994 αντίστοιχα. Κατά των ανωτέρω ΑΕΠ, ασκήθηκαν από την επιχείρηση «.....», ως καθολική διάδοχο της εταιρείας «.....», οι από 23/12/2010 προσφυγές ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου ..... Οι εν λόγω προσφυγές εκδικάστηκαν την 23/05/2019 από το Διοικητικό Πρωτοδικείο ..... (ΔΠΠ) και εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. ....../2019 και ...../2019 σχετικές αποφάσεις.

**2<sup>η</sup> ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΑΠΟ Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΥΠ' ΑΡΙΘΜ. ....../2019 και ...../2019 ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΠΡΩΤΟΔΙΚΕΙΟΥ .....**

Κατόπιν των ως άνω αποφάσεων, εστάλη με συστημένη αποστολή η με αριθμ. πρωτ. ....../20 Πρόσκληση Προσκόμισης Στοιχείων του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) προς την επιχείρηση .....— Α.Φ.Μ. ...., για προσκόμιση των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων, ώστε να διενεργηθεί έκθεση κατάσχεσης. Στη συνέχεια ο έλεγχος λαμβάνοντας υπ' όψιν το με αριθμ. πρωτ. ....../20 σχετικό απαντητικό έγγραφο της προσφεύγουσας, έκρινε ότι η μη κατοχή των ζητούμενων στοιχείων από την ως άνω εταιρεία καθιστά πρακτικώς ανέφικτη την τήρηση της διαδικασίας της σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης. Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. ....../...../20 και ...../...../2020 Πράξεις Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 χρήσεων 1993 και 1994 αντίστοιχα, με τις οποίες καταλογίσθηκαν τα προβλεπόμενα πρόστιμα του Κώδικα, ήτοι 40% της καθαρής αξίας των στοιχείων αυτών.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση φύλλου ελέγχου και για επιβολή προστίμου έχει παραγραφεί – δεν είναι δυνατή η 2<sup>η</sup> επανάληψη της διαδικασίας.
- Αναδρομική εφαρμογή επιεικέστερης κύρωσης – παραβίαση αρχής της ισότητας των διοικουμένων. Η μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3β και 5 είναι ευμενέστερη των προϋφισταμένων, αλλά βαρύτερη συγκρινόμενη με τα ισχύοντα από της καταθέσεως του ν. 4337/2015 και εφεξής, οπότε και επήλθε πλήρης κατάργηση του προστίμου

- Μη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης. η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά και πάλι δεν προέβη σε έκδοση και επίδοση ή επισύναψη της έκθεσης κατάσχεσης στην ως άνω έκθεση ελέγχου της έκθεσης κατάσχεσης των βιβλίων και στοιχείων της εταιρίας ..... παρά το γεγονός ότι τα πρωτότυπα των ένδικων φορολογικών στοιχείων και τα στελέχη αυτών έχουν παραληφθεί από την φορολογική αρχή. Ακόμα και αν η παραλαβή και κατάσχεση έγινε προ πολλών ετών και πλέον είναι πρακτικά δυσχερής η εκ νέου κατάσχεσή τους, δεν αποκλείεται η τήρηση της διαδικασίας κατάσχεσης. Ως εκ τούτου, υπάρχει υποχρέωση (και βάσει των προαναφερόμενων δικαστικών αποφάσεων) της φορολογικής αρχής να συντάξει πράξη κατάσχεσης, ενώ χωρίς αυτήν δεν είναι δυνατή η επιβολή του αντίστοιχου προστίμου.
- Έλλειψη αιτιολογίας. Οι επίδικες πράξεις είναι αόριστες και ανατιολόγητες, δεδομένου ότι δεν προκύπτει ούτε από το σώμα αυτών, αλλά ούτε και από την έκθεση ελέγχου, η ακριβής παράβαση στην οποία υπέπεσε η εταιρία ..... Η αρχική έκθεση ελέγχου, στην οποία αναφέρεται και η ένδικη έκθεση ελέγχου όσον αφορά την εικονικότητα, στηρίζει την κρίση της σε στοιχεία που έχουν παρασχεθεί από τρίτους, όπως το Αστυνομικό Τμήμα ..... και την Υπεύθυνη Δήλωση του Προέδρου της Κοινότητας ....., σύμφωνα με τα οποία δεν λειτούργησε εκεί επιχείρηση στο όνομα της ..... Ωστόσο, δεν αναφέρονται τα πραγματικά περιστατικά τα οποία έλαβε υπόψη η Φορολογική Αρχή και συμφώνησε με τις ανωτέρω δηλώσεις που αυτή επικαλείται.
- Καλή πίστη της εταιρίας. Οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν, καθόσον δεν αποδείχθηκε η ανυπαρξία των επίμαχων συναλλαγών, ενώ παράλληλα η λήπτρια εταιρία διατελούσε σε απόλυτη καλή πίστη σχετικά με τις συναλλαγές, τις οποίες διατηρούσε με τις επιχειρήσεις του ..... και .....

**Επειδή** στην **παρ. 11 εδάφιο 1<sup>ο</sup> του άρθρου 72 του ν. 4174/2013**, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται: *«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προΐσχύουσες 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 το **άρθρο 68 παρ. 1 του ν.δ. 3323/1955**, όπως ίσχυε κατά την χρήση 1993:

*«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 52, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης [...]. Με την επιφύλαξη των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της δεκαετίας.»*

**Επειδή**, στη συνέχεια, η διάταξη αυτή αντικαταστάθηκε με την **παρ. 2 του άρθρου 13 του ν.2065/1992** ως εξής:

*«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 52, 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** με το **άρθρο 35 παρ. 1 του ν. 2648/1998 (Α` 238)**, με την οποία αντικαταστάθηκε το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 13 του ν. 2065/1992:

*«Οι διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 4 αυτού του άρθρου εφαρμόζονται σε υποθέσεις των οικονομικών ετών 1996 και μετά, για τις οποίες η προθεσμία υποβολής δηλώσεων αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 1996 και μετά».*

**Επειδή** σύμφωνα με το **άρθρο 34 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.)**:

*«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**, με το **άρθρο 9 παρ. 5 του ν.2523/97** ορίζεται επίσης:

*«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».*

**Επειδή**, με βάση τις ανωτέρω διατάξεις για τις επίμαχες χρήσεις 1993 και 1994 ισχύει δεκαετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου και να επιβάλει πρόστιμο, η οποία εκκινεί από το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου στην οποία αφορά η παράβαση. Συνεπώς το εν λόγω δικαίωμα του Δημοσίου παραγραφόταν, για την χρήση 1993 στις 31/12/2004 και για την χρήση του 1994 στις 31/12/2005.

**Επειδή** σύμφωνα με το **άρθρο 68 παρ. 6 ν. 3323/1955**:

*«Όταν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη λήξη του χρόνου της παραγραφής ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δύναται να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.».*

**Επειδή**, επίσης, με το **άρθρο 84 παρ. 6 του ν.2238/1994** ορίζεται:

*«Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της*

δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 72 παρ. 7 του ν. 4174/2013**:

«Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 36 του ν. 4174/2013** ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

.....

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο με **αριθμ. πρωτ. 114813/780/0015/28.11.2007 έγγραφο** της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων (Δ/νη 15 Βιβλίων και Στοιχείων) με θέμα: «Επανάληψη διαδικασίας λόγω ακύρωσης απόφασης επιβολής προστίμου, για νομική πλημμέλεια»:

«Με το ...../2007 έγγραφο της ..... Δ.Ο.Υ. Αθηνών, το οποίο μας διαβιβάστηκε μέσω της Γενικής Διεύθυνσης Επιθεώρησης και της Διεύθυνσης Ελέγχου και το οποίο αφορά θέμα επανάληψης διαδικασίας λόγω ακύρωσης απόφασης επιβολής προστίμου για νομική πλημμέλεια και ειδικότερα για μη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης αλλά απόδειξης παραλαβής, κατά παράβαση των διατάξεων των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 36 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), στην περίπτωση κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων επιτηδευματία προς έλεγχο ερωτάται: ο) εάν η ανωτέρω νομική πλημμέλεια θεραπεύεται με την αντικατάσταση της απόδειξης παραλαβής από έκθεση κατάσχεσης η οποία συντάσσεται από άλλο υπάλληλο, σε μεταγενέστερο χρόνο και όχι στην έδρα της επιχείρησης αλλά στη Δ.Ο.Υ., β) εάν επιτρέπεται δεύτερη επανάληψη διαδικασίας μετά την απόρριψη της πρώτης για τους ίδιους λόγους και γ) εάν είναι δυνατή η επανάληψη της διαδικασίας σε περίπτωση που η επιχείρηση έχει κάνει διακοπή εργασιών με ημερομηνία 1.5.2004. Επί των θεμάτων, λοιπόν, αυτών σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Με την εγκύκλιό μας 1081774/638/0015/18.9.2006 (η οποία επισυνάπτεται), έχουν παρασχεθεί οδηγίες για τη διενέργεια επανάληψης διαδικασίας στην περίπτωση ακύρωσης απόφασης επιβολής

προστίμου λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων κ.λπ., αφού λήφθηκε υπόψη σχετική νομολογία του Σ.Τ.Ε. και η άποψη του Ειδικού Νομικού Γραφείου Φορολογίας. Όπως προκύπτει από την ανωτέρω εγκύκλιο, η επανάληψη της διαδικασίας πραγματοποιείται στην έδρα της επιχείρησης με πραγματική παράδοση και εκ νέου κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων, οπότε και συντάσσεται η σχετική έκθεση στο χρόνο αυτό. Περαιτέρω, η επανάληψη της διαδικασίας δεν απαιτείται να διενεργείται από τους ίδιους υπαλλήλους που είχαν διενεργήσει την αρχική κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων.

Εξάλλου, εφόσον υπάρχει δικαστική απόφαση που ακυρώνει την πράξη προστίμου λόγω νομικής πλημμέλειας είναι δυνατή η επανάληψη της διαδικασίας απαλλαγμένη από τη νομική πλημμέλεια, χωρίς να τίθεται περιορισμός ως προς το πλήθος των επαναλήψεων που τυχόν διενεργηθούν.»

**Επειδή,** στην υπό εξέταση υπόθεση, σε εκτέλεση των δικαστικών αποφάσεων ...../2019 και ...../2019 του Διοικητικού Πρωτοδικείου ..... και κατόπιν της με αριθμ. ..../2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, διενεργήθηκε έλεγχος **σε επανάληψη διαδικασίας** σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), προκειμένου να τηρηθεί η διαδικασία της σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης, όπως συνάγεται και από την από 01/06/2020 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά. Η Προϊσταμένη της εν λόγω Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις υπ' αριθ. ..../...../2020 και ..../...../2020 προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου για τις χρήσεις 1993 και 1994 αντίστοιχα, διότι, αφενός, σε περίπτωση ακύρωσης πράξεων επιβολής προστίμου για τυπικούς λόγους, επιτρέπεται να εκδοθεί νέα πράξη, αφού προηγουμένως τηρηθεί ο νόμιμος τύπος που κατά τη δικαστική απόφαση παραβιάστηκε, αφετέρου δεν τίθεται περιορισμός ως προς το πλήθος των επαναλήψεων που τυχόν θα διενεργηθούν κατ' επιταγήν σχετικής δικαστικής απόφασης.

**Επειδή** οι παραβάσεις για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ανάγονται στις χρήσεις 1993 και 1994, το δικαίωμα του δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου των εν λόγω χρήσεων δεν έχει παραγραφεί. Και αυτό διότι, οι με αριθμ. οι ΑΕΠ ΚΒΣ ...../2000 και ...../2000 με ποσό προστίμου 14.038.872,00 δρχ. (41.199,92 ευρώ) και 4.175.600,00 δρχ. (12.254,15 ευρώ), χρήσεων 1993 και 1994 αντίστοιχα, κοινοποιήθηκαν εμπρόθεσμα στους προσφεύγοντες το έτος 2000, δηλαδή μέσα στη δεκαετία που είχε δικαίωμα το δημόσιο για κοινοποίηση απόφασης επιβολής προστίμου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ισχύουσες διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 68 του ν.δ. 3323/1955 περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, που εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή προστίμου για παράβαση του Κ.Β.Σ.

Με τις υπ' αριθμ. ..../2008 και ...../2008 Αποφάσεις του ΔΕΠ, ακυρώθηκαν οι ΑΕΠ ...../2000 και ...../2000 λόγω μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της κλήσης προς ακρόαση πριν από την έκδοση των Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου και μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης, και αναπέμφθηκε η υπόθεση στην φορολογική αρχή, προκειμένου να τηρηθούν οι ουσιώδεις τύποι που παραλείφθηκαν. Οι εν λόγω αποφάσεις κοινοποιήθηκαν στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά στις 28/01/2010.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε από ως άνω Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθμ. ....../2010 εντολή ελέγχου για διενέργεια επανάληψης διαδικασίας βάσει των σχετικών αποφάσεων ΔΕΠ, ώστε να θεραπευτεί η νομική πλημμέλεια και στη συνέχεια εκδόθηκαν οι ΑΕΠ ΚΒΣ ....../2010 και ....../2010 με ποσό προστίμου 41.200,00 ευρώ (14.038.872,00 δρχ.) και 4.175.600,00 δρχ. 12.254,00 ευρώ (4.175.600,00 δρχ.), χρήσεων 1993 και 1994, αντίστοιχα. Οι ΑΕΠ αυτές κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις 16/11/2010, ήτοι εντός της προθεσμίας του ενός (1) έτους από την κοινοποίηση των με αριθμ. ....../2008 και ....../2008 δικαστικών αποφάσεων.

Στη συνέχεια οι παραπάνω ΑΕΠ ακυρώθηκαν με τις υπ' αριθμ. ....../2019 και ....../2019 Αποφάσεις του ΔΕΠ. Οι εν λόγω αποφάσεις, με τις οποίες αναπέμφθηκε η υπόθεση εκ νέου στη φορολογική αρχή, προκειμένου να τηρηθεί η νόμιμη διαδικασία, κοινοποιήθηκαν στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά στις **12/06/2019**, οπότε η προθεσμία κοινοποίησης των νέων πράξεων επιβολής προστίμου λήγει την 12/06/2020.

Εξάλλου, όπως προαναφέρθηκε, η ανωτέρω διαδικασία της επανάληψης της έκδοσης πράξης από τον Προϊστάμενο της φορολογικής αρχής ακολουθείται κάθε φορά που ακυρώνεται για λόγους τυπικούς μία διοικητική πράξη κι αναπέμπεται στη Διοίκηση, προκειμένου να επαναλάβει τη διαδικασία χωρίς τη νομική πλημμέλεια, χωρίς να τίθεται θέμα εξάντλησης του σχετικού δικαιώματος της Διοίκησης.

Με βάση τα ανωτέρω, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, με τη διάταξη του **άρθρου 5 παρ. 1 του ν. 2523/1997**, όπως ίσχυε μέχρι την κατάργησή της με το ν. 4337/2015, ορίζεται:

*«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.....»*

**Επειδή**, με το **άρθρο 5 παρ. 10 του ν. 2523/1997**, όπως ίσχυε μέχρι την κατάργησή του με το ν. 4174/2013, ορίζεται:

*«10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:... β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. ».*

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 72 παρ. 30 του ν. 4174/2013**:

«30. Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος».

**Επειδή**, με το **άρθρο 55 παρ. 2 του ν. 4174/2013**, όπως ίσχυε μέχρι την κατάργησή του στις 17/10/2015, ορίζεται ότι:

« ... .. β ) Σε περίπτωση έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της αξίας του στοιχείου. γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. ».

**Επειδή**, με το **άρθρο 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015** ορίζεται ότι:

«Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου. β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. ».

**Επειδή**, σύμφωνα με την **παρ. 6 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015**:

«Οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 (Α'179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30 , 32 , 33 , 34 και 48 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος».

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

«Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται».

**Επειδή**, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι από έναρξη ισχύος του ν. 4337/2015, ήτοι από 17/10/2015, για παραβάσεις που διαπράχθηκαν κατά το χρόνο εφαρμογής του Κ.Β.Σ. επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται από την παρ. 3 του άρθρου 7 του ίδιου νόμου, τα οποία τυγχάνουν επιεικέστερα έναντι όλων των θεσμοθετημένων κυρώσεων από το χρόνο διάπραξης έως την εξέταση της παρούσας ενδικοφανούς. Περαιτέρω, δεν τίθεται θέμα αναδρομικής ισχύος, διότι σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι

κατά το χρόνο έκδοσής της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά το χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης [Κ. ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗΣ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ, ΕΚΔ. ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ 1999, σελ. 286]. Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του και όχι ο χρόνος έκδοσης της καταλογιστικής πράξης. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009, 3935/2012).

Εν προκειμένω, δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της μη επιβολής φορολογικής κύρωσης επί παραβάσεων λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου νόμου. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις αποφάσεις του ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η εν λόγω αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ορθά εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά οι υπ' αριθμ. ....../...../2020 και ....../...../2020 πράξεις επιβολής προστίμου, βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015, και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί επιβολής επεικέστερης κύρωσης δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

**Επειδή** με τις διατάξεις των **άρθρων 24 και 25 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** προβλέπονται τα εξής:

*«Άρθρο 24. Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία*

*1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπο του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και*

να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.....

3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπο του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησης τους ή φορολογικό εκπρόσωπο τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.

Άρθρο 25

.....

6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οριζόμενος υπάλληλος δεν δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεση του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Κώδικα.».

**Επειδή**, σύμφωνα με πάγια νομολογία «σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάλληλοι δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου σε ορισμένο τόπο και δη στην επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία, αφαιρούν από αυτήν βιβλία, έγγραφα και λοιπά εν γένει στοιχεία, απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζομένης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξεως ή πράξεως περί επιβολής προστίμου της φορολογικής αρχής, η τήρηση της διαγραφόμενης στις διατάξεις αυτές διαδικασίας κατασχέσεως, ήτοι απαιτείται να συντάσσεται επί τόπου από τους ελεγκτές σχετική έκθεση κατασχέσεως και να υπογράφεται αυτή από τους τελευταίους και από τον επιτηδευματία, στον οποίο πρέπει να επιδίδεται αντίγραφο της εν λόγω εκθέσεως. Περαιτέρω, στην περίπτωση κατά την οποία η προσβληθείσα με την προσφυγή πράξη της φορολογικής αρχής περί επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. ακυρωθεί από το δικαστήριο ως νομικώς πλημμελής για τον τυπικό λόγο ότι δεν έχει συνταχθεί νόμιμη έκθεση κατασχέσεως, για το

νόμιμο της εκδόσεως νέας πράξεως με το ίδιο περιεχόμενο απαιτείται η εκ νέου τήρηση της κατά τα ανωτέρω διαδικασίας, ήτοι αναγκαστική αφαίρεση των βιβλίων και στοιχείων στην επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου και σύνταξη της οικείας εκθέσεως κατασχέσεως (ΣΤΕ 2458/2015, 3343/2011, 1283-4/2011, 1752/2011, 1119/2010, 274/2010, 283-5/2010, 1295-8/2009, 1375-8/2009, 2039/2008, 1422/2008 επταμ.). Κατ' εξαίρεση, εάν η φορολογική αρχή επικαλεσθεί και αποδείξει τη συνδρομή ειδικών αντικειμενικών λόγων ένεκα των οποίων κατέστη πλέον στη συγκεκριμένη περίπτωση πρακτικώς ανέφικτη η εκ νέου αναγκαστική αφαίρεση των ήδη παραληφθέντων βιβλίων και στοιχείων από την επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία, νομίμως εκδίδεται από τη φορολογική αρχή νέα πράξη επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. με το αυτό περιεχόμενο, χωρίς να επαναληφθεί η υλική πράξη της ως άνω αφαιρέσεως» (ΣΤΕ 424/2017).

**Επειδή,** εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 01/06/2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και άρθρων 23 έως 25 και 66, 72 ν.4174/2014 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, ο έλεγχος για την διόρθωση της νομικής πλημμέλειας κατόπιν της με αριθμ. ....../2019 εντολής έλεγχου, απέστειλε με συστημένη επιστολή τη με αριθμ. πρωτ. ....../2020 πρόσκληση προσκόμιση στοιχείων του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) προς την προσφεύγουσα εταιρεία, ως καθολική διάδοχο της εταιρείας «.....», με την οποία την καλούσε εντός πέντε (5) ημερών να θέση στη διάθεσή του τα στελέχη των τιμολογίων Νο ...../93, ...../93, ...../93 και ...../94 εκδόσεως ..... ΑΦΜ ..... Σκοπός της πρόσκλησης ήταν με την προσκόμιση των ζητηθέντων στοιχείων, να συνταχθεί έκθεση κατάσχεσης αυτών, παραδίδοντας αντίγραφο αυτής στην προσφεύγουσα επιχείρηση.

**Επειδή,** η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρινόμενη στην ανωτέρω πρόσκληση κατέθεσε το με αριθμ. πρωτ. ....../2020 σχετικό απαντητικό της έγγραφο, με το οποίο γνωστοποίησε στον έλεγχο ότι αδυνατεί να θέση στη διάθεσή του τα σχετικά τιμολόγια διότι δε βρίσκονται στην κατοχή της, ο έλεγχος έκρινε ότι η μη κατοχή των ζητούμενων στοιχείων από την προσφεύγουσα καθιστά πρακτικώς ανέφικτη την τήρηση της διαδικασίας της σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης. Επιπλέον, σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραλαβής των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων από τη φορολογική αρχή, στη σελ. 23 της οικείας έκθεσης ελέγχου αναφέρονται τα κάτωθι:

«.....Τα σημεία που αναγράφονται ανωτέρω στις απόψεις της ελεγχόμενης περί αναφοράς στην αρχική έκθεση ελέγχου της υπηρεσίας μας περί παραλαβής πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων έχουν αναγραφεί εκ παραδρομής.

Ειδικότερα, στην σελίδα 4 της από 26/05/2000 αρχικής έκθεσης ελέγχου της υπηρεσίας μας, αναγράφεται ότι: «Μετά από αυτά συνεργείο της ΥΠΕΔΑ ΑΘΗΝΩΝ μετέβη στην έδρα της ελεγχόμενης και παρέλαβε τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία με την υπ' αριθμ. ....../95 απόδειξη παραλαβής, τα οποία στην συνέχεια διαβίβασαν στις Δ.Ο.Υ. ΑΡΓΥΡΟΥΠΟΛΕΩΣ ΚΑΙ Β' ΠΑΤΡΩΝ για περαιτέρω έλεγχο και επεξεργασία.»

Από τις ενέργειες του ελέγχου της υπηρεσίας μας κατά την 1η Επανάληψη Διαδικασίας, όπως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στην ενότητα 4. ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΥΠΟΘΕΣΗΣ, της από 01/06/2020 σχετικής έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ & ΚΦΔ της υπηρεσίας μας, προέκυψε ότι με την υπ' αριθμ. ....../95 απόδειξη παραλαβής, η ΥΠΕΔΑ έχει παραλάβει φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση .....- Α.Φ.Μ. .... και όχι από την επιχείρηση ..... – ΑΦΜ: ..... Τα προαναφερόμενα τιμολόγια της ..... που έχουν εκδοθεί προς την ....., έχουν κατασχεθεί με την αριθμ. ....../96 έκθεση κατάσχεσης τη ΥΠΕΔΑ Αθηνών και ειδικότερα τα ανωτέρω τιμολόγια προέρχονται από την με α/α ..... (με την ένδειξη ..... κινητά φύλλα Τ.Π.) γραμμή της ανωτέρω κατάσχεσης, βάσει του με αρ. πρωτ. ....../10 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Β' Πατρών.

Οπότε, εκ παραδρομής αναγράφεται η σχετική πληροφόρηση περί απόδειξης παραλαβής πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων στην αρχική έκθεση ελέγχου.

Όσον αφορά στις πληροφορίες περί των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων που αναγράφονται στην από 26/05/2000 αρχική έκθεση ελέγχου της υπηρεσίας μας, αυτές έχουν αντληθεί από το με αρ. πρωτ. ....../98 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Β' Πατρών, η οποία διενέργησε έλεγχο στην εκδότρια επιχείρηση .....

Από τα ανωτέρω, δεν προκύπτει η παραλαβή των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων από την υπηρεσία μας.»

**Επειδή**, με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι υπάρχει υποχρέωση (και βάσει των προαναφερόμενων δικαστικών αποφάσεων) της φορολογικής αρχής να συντάξει πράξη κατάσχεσης, ενώ χωρίς αυτήν δεν είναι δυνατή η επιβολή του αντίστοιχου προστίμου, απορρίπτεται ως αβάσιμος, δεδομένου ότι στη σχετική έκθεση ελέγχου η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά επικαλείται και αποδεικνύει το λόγο για τον οποίο κρίνει ότι κατέστη πλέον στη συγκεκριμένη περίπτωση πρακτικώς ανέφικτη η αναγκαστική αφαίρεση των επίδικων στοιχείων από την επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)**:

*«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 ελευθέριο 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 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)** 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 επαγγέλματος 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 παρ. 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)** ορίζεται:

«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.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 19 του ν. 2523/1997** ορίζεται ότι:

«... 3. Θεωρείται ως **πλαστό** και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

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».

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/1992:**

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

**Επειδή**, το **άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του ν. 2771/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας»** ορίζει 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** από τις διατάξεις του Π.Δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ. αλλά και από τον ν. 2523/1997 δεν προκύπτει ότι η φορολογική αρχή, προκειμένου να επιβάλλει πρόστιμο για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., πρέπει να στηρίζει την απόφαση του σε έκθεση ελέγχου υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. στην οποία προΐσταται, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, είτε να τη συντάξει

αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου φορολογούμενου, κατά τον έλεγχο δε αυτόν μπορεί να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα άλλης δημόσιας φορολογικής ή μη αρχής (ΣΤΕ 876/02).

**Επειδή, το άρθρο 64 του ν.4174/2013** ορίζει 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 του φόρου».*

**Επειδή** όταν αποδίδεται από την φορολογική αρχή σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται αρκεί, καταρχήν, να αποδείξει 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της (ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010).

**Επειδή** όταν αποδίδεται από την φορολογική αρχή σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται αρκεί, καταρχήν, να 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 να 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** (ΣΤΕ 116/2013 ,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). Σύμφωνα με την νομολογία (βλ. ΣΤΕ 116/2013, κ.α.) συναλλακτική ανυπαρξία του εκδότη προκύπτει όταν ο φερόμενος ως εκδότης των ένδικων τιμολογίων έκανε έναρξη επιτηδεύματος και θεώρησε τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία της ατομικής του επιχειρήσεως χρησιμοποιώντας ψευδή διεύθυνση κατοικίας, όταν κατά τη μετάβαση των ελεγκτών στο μισθωμένο ακίνητο, που φαίνεται ως έδρα του, δεν ανευρέθηκαν επαγγελματικές εγκαταστάσεις, γεγονός που επιβεβαιώθηκε και από πληροφορίες από τις παρακείμενες επιχειρήσεις ότι δεν λειτούργησε καθόλου στην δηλωθείσα έδρα, όταν δεν έχει τη δυνατότητα να εκτελέσει τις εργασίες που αναγράφονται στα τιμολόγια παροχής κλπ.

**Επειδή,** σύμφωνα με την απόφαση **1404/2015 του ΣΤΕ** «....Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη

παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.....».

**Επειδή**, εν προκειμένω, η διαπίστωση ότι τα επίμαχα εκδοθέντα από την .....  
....., με Α.Φ.Μ. ...., φορολογικά στοιχεία είναι πλαστά και εικονικά προκύπτει με βάση το με αριθμ. πρωτ. ..../98 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Β' Πατρών, η οποία διενέργησε έλεγχο στην εν λόγω εκδότρια επιχείρηση. Συγκεκριμένα, από την επεξεργασία των πρωτότυπων τιμολογίων πώλησης – δελτίων αποστολής, των τιμολογίων πώλησης – δελτίων αποστολής της ..... που απεστάλησαν στην Δ.Ο.Υ. Β' Πατρών τόσο από την ΥΠΕΔΑ όσο και από άλλες Δ.Ο.Υ., με τα στοιχεία (στελέχη αυτών) και τα βιβλία που κατασχέθηκαν προέκυψε η έκδοση πλαστών στοιχείων. Επιπλέον τα στοιχεία αυτά κρίθηκαν και εικονικά, γιατί δε λειτούργησε ποτέ επιχείρηση της ..... στο ..... και τα φορολογικά στοιχεία ή δεν ανταποκρίνονται καθόλου στο περιεχόμενό τους (είδος – ποσότητα – αξία) ή έγιναν συναλλαγές (ή μέρος συναλλαγών) από τρίτη επιχείρηση (από πρόσωπα τα οποία είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία). Επομένως, ο εκδότης των ληφθέντων από τη «.....» φορολογικών στοιχείων είναι πρόσωπο συναλλακτικά ανύπαρκτο και το βάρος της απόδειξης ότι οι συναλλαγές όντως πραγματοποιήθηκαν με τον συγκεκριμένο εκδότη ανήκει στην προσφεύγουσα (ΣτΕ 4037-4039/2011, 1498/2011, 3528/2011, 1184/2010).

Ο παρών έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, αφού έλαβε υπόψη του το ως άνω δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Β' Πατρών, διενήργησε το δικό της έλεγχο, εξέτασε τα διαλαμβανόμενα γεγονότα και λοιπά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης της προσφεύγουσας, και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των συναλλαγών, συνέταξε την από 01/06/2020 σχετική έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και άρθρων 23 έως 25 και 66, 72 ν. 4174/2014 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά για τη λήπτρια επιχείρηση της «.....», ΑΦΜ ....., η οποία περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα πραγματικά περιστατικά, τα οποία τεκμηριώνουν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων.

**Επειδή** σύμφωνα με το **άρθρο 65 του ν. 4174/2013** σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα δικαιολογητικό στοιχείο που να αποδεικνύει ότι έχουν πραγματοποιηθεί οι συναλλαγές και η απορροφούμενη εταιρεία

«.....»,  
ΑΦΜ ....., τελούσε σε καλή πίστη ως προς τις συναλλαγές αυτές, π.χ. αποδείξεις πληρωμών, παραστατικά τραπεζών, επιταγές, συμφωνητικά. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί της μη εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και καλής πίστης στο πρόσωπό της, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 01/06/2020 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και άρθρων 23 έως 25 και 66, 72 ν. 4174/2014 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### **Αποφασίζουμε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 30/06/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ....., ως καθολικής διαδόχου της «.....», ΑΦΜ ....., και την επικύρωση των υπ' αριθμ. ....../...../2020 και ....../...../2020 προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά.

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

#### **Α) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/1993 - 31/12/1993**

- **Κ.Β.Σ.**

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. β ν. 43372015: **8.239,98 ευρώ**

#### **Β) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/1993 - 31/12/1993**

- **Κ. Β.Σ.**

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. β ν. 43372015: **2.450,83 ευρώ**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Αναπληρώτρια Προϊστάμενη της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης  
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**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.