



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02-02-2021

Αριθμός Απόφασης: 539

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), 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 Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55B/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της – **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου επί της οδού, κατά: 1) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009, και 2) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της – **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **6.100,00 ΕΥΡΩ**. Το πρόστιμο επιβλήθηκε διότι διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις: Έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία, ως προς το πρόσωπο του εκδότη κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 11 και 12 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992). Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του Ν.4337/2015. Τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, που λήφθηκαν και το συνολικό επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους **6.100,00 ΕΥΡΩ** αναλύονται ως ακολούθως:

Είδος στοιχείου	Αρ. / Ημ/νία	Καθαρή Αξία	Συντελεστής	Σύνολο Ποσού
Τ.Π.Υ. έκδοσης		12.000,00	20,00%	2.400,00
Τ.Π.Υ. έκδοσης		18.500,00	20,00%	3.700,00
	Σύνολο	30.500,00		6.100,00

Με τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **8.350,00 ΕΥΡΩ**. Το πρόστιμο επιβλήθηκε διότι διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις: Έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία, ως προς το πρόσωπο του εκδότη κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 11 και 12 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992). Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του Ν.4337/2015. Τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, που λήφθηκαν και το συνολικό επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους **8.350,00 ΕΥΡΩ** αναλύονται ως ακολούθως:

Είδος στοιχείου	Αρ. / Ημ/νία	Καθαρή Αξία	Συντελεστής	Σύνολο Ποσού
Τ.Π.Υ. έκδοσης		5.800,00	20,00%	1.160,00
Τ.Π.Υ. έκδοσης		4.850,00	20,00%	970,00
Τ.Π.Υ. έκδοσης		5.800,00	20,00%	1.160,00
Τ.Π.Υ. έκδοσης		4.200,00	20,00%	840,00
Τ.Π.Υ. έκδοσης		4.800,00	20,00%	960,00
Τ.Π.Υ. έκδοσης		9.500,00	20,00%	1.900,00
Τ.Π.Υ. έκδοσης	8/22-12-2010	6.800,00	20,00%	1.360,00
	Σύνολο	41.750,00		8.350,00

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν: 1) Η από 12/06/2017 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), με ελεγχόμενο τον - Α.Φ.Μ., 2) Η από Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), με ελεγχόμενο τον - Α.Φ.Μ. και 3) Η από Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), με ελεγχόμενο τον - Α.Φ.Μ., του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, σύμφωνα με τις οποίες οι ως άνω στις ελεγχόμενες χρήσεις εξέδωσαν εικονικά φορολογικά στοιχεία και μεταξύ των ληπτών ήταν και η προσφεύγουσα.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της **Δ.Ο.Υ.** η υπ. αριθ. εντολή ελέγχου. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, σε εκτέλεση της προαναφερόμενης εντολής ελέγχου, συντάχθηκε, η από Έκθεση Ελέγχου Προστίμου (άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015). Απόρροια των διαπιστώσεων της έκθεσης αυτής ελέγχου ήταν η έκδοση της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009 και της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, που προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα είχε περαιώσει τις χρήσεις 2005 – 2009 (οικ. Έτη 2006 – 2010) με την αποδοχή του από εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης Ν.3888/2010) και εξοφλήθηκε το σύνολο της οφειλής που προέκυψε από αυτό.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, για τους ακόλουθους λόγους:

1. Η ίδια αν και είχε προβεί σε έναρξη επιτηδεύματος ως πολιτικός μηχανικός δεν ασχολούταν με την επιχείρηση της (εκτός από ένα μικρό χρονικό διάστημα το 2006) αλλά τη λειτουργία της επιχείρησης είχε αναλάβει ο πατέρας της (.....) που ήταν και ο ίδιος Πολιτικός μηχανικός και η ίδια ελλείπει χρόνου και ενδιαφέροντος ενεργούσε μόνο διεκπεραιωτικά. Συνεπώς δεν έχει

καμία ευθύνη για τυχόν λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων στο όνομα της από τον πατέρα της, τον οποίο είχε απόλυτη εμπιστοσύνη. Τα τεχνικά έργα με τα οποία σχετίζονται τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία ανέλαβε, ολοκλήρωσε και παρέδωσε ο πατέρας της στους Ο.Τ.Α., ο οποίος πίστευε ότι έπρεπε να διενεργούνται στο όνομα της, για να κτίζεται η καριέρα της ως πολιτικού μηχανικού.

2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων, τελών και προστίμων.
3. Δεν υφίστανται «συμπληρωματικά στοιχεία» ώστε να ενεργοποιηθεί η εξαιρετική διάταξη του άρθρου 84 παρ.4 του Ν.2238/1994 που επιμηκύνει την πενταετή παραγραφή σε δεκαετή, καθώς τα στοιχεία επί των οποίων έγινε ο έλεγχος και βάσει των οποίων κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι, και ήταν εκδότες φορολογικών στοιχείων ήταν στη διάθεση της Δ.Ο.Υ. από τις διαχειριστικές περιόδους 2009-2010. Έτσι, ενδεικτικά αναφέρεται, ότι ήταν γνωστό στη Δ.Ο.Υ. ότι οι ανωτέρω δεν είχαν υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών ή δηλώσεις Φ.Π.Α.. Συνεπώς δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτή, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει εν γνώσει της, εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας.
4. Οι υπό εξέταση χρήσεις είχαν περαιωθεί με το Ν.3888/2010 και δεν υπάρχουν νέα στοιχεία
5. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) ορίζεται ότι: «Με τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών, σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων, για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από 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 τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 6 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) ορίζεται ότι: «1. Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του. τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί: α) το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του. καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων. β) τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων. πρώτων υλών. από την παροχή υπηρεσιών και από λοιπές πράξεις, γ) τις δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, τις δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις. δ) τις επιστροφές και τις εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες. ε) το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3, του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου. β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί

η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

Επειδή, με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. καθιερώνονται για τους επιτηδευματίες και λοιπούς υπόχρεους υποχρεώσεις σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων. Οι υποχρεώσεις αυτές, σε γενικές γραμμές, οριοθετούνται από τις διατάξεις του άρθρου 2 του Κώδικα, στο οποίο, μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι ο επιτηδευματίας τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων.

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι αν ο φορολογούμενος, έχοντας υποβάλει στη φορολογική αρχή δήλωση έναρξης ασκήσεως επιτηδεύματος και θεωρήσει σχετικά βιβλία και στοιχεία, παρέδωσε αυτά οικειοθελώς, προς ελεύθερα χρήση σε τρίτο πρόσωπο, διατηρεί έναντι της φορολογικής αρχής την ευθύνη για τις περί την τήρηση των ανωτέρω βιβλίων και στοιχείων παραβάσεις και τις απορρέουσες από αυτήν φορολογικές υποχρεώσεις, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι τυχόν δεν αναμίχθηκε περαιτέρω στις δραστηριότητες της επιχείρησης, την οποία αφορούν τα εν λόγω βιβλία και στοιχεία. Άλλο, όμως, είναι το θέμα αν, συνεπεία τέλεσης αξιόποινης πράξης (π.χ. κλοπής - υπεξαγωγής - απάτης - πλαστογραφίας), αφαιρέθηκαν από τον φορολογούμενο τα βιβλία και στοιχεία ή χρησιμοποιήθηκαν παρά την θέλησή του κατ' άλλο τρόπο, οπότε στην εν λόγω περίπτωση, αυτός δεν φέρει ευθύνη για όσα στοιχεία εκδίδονται μετά την διάπραξη των αξιόποινων πράξεων (ΣτΕ 424/2013, 963/2012, 2940/2006 κ.ά.).

Επειδή περαιτέρω, ο επιτηδευματίας που παραδίδει τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία, που έχει θεωρήσει, οικειοθελώς σε τρίτο πρόσωπο, για ελεύθερη χρήση, ευθύνεται έναντι της φορολογικής αρχής για τις φορολογικές υποχρεώσεις από τις δραστηριότητες της επιχείρησης και υπόκειται στις διοικητικές κυρώσεις για παραβάσεις της επιχείρησης, ακόμα και αν δεν αναμείχθηκε στις δραστηριότητες της επιχείρησης και ανεξάρτητα παράλληλης ευθύνης του υποκρυπτόμενου αληθινού φορέα της επιχείρησης (ΣτΕ 3159/2007).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα είχε προβεί σε έναρξη επιτηδεύματος ως πολιτικός μηχανικός ήταν υπεύθυνη έναντι της φορολογικής αρχής για την ορθή τήρηση των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης της. Λαμβάνοντας υπόψη ότι ο έλεγχος διαπίστωσε με εμπεριστατωμένο και τεκμηριωμένο τρόπο, όπως αυτός καταγράφεται στη σχετική από Έκθεση Ελέγχου Προστίμου (άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., τη λήψη εκ μέρους της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας εικονικών

φορολογικών στοιχείων, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, ορθώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις σε βάρος της προσφεύγουσας.

Αναφορικά με το δεύτερο, τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 11 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, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1, 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. 4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «5.Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι:
2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010 ορίζεται ότι:
«4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί».

Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 68 του ΚΦΕ, «συμπληρωματικά» στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣτΕ 279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμοδίου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπ' όψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ 2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ 588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣτΕ 2985-88/1981).

Επειδή, συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 Ν.1914/1990),

εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/1990).

Επειδή, με την υπ' αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. 1020145/ΠΟΛ1100/10-04-2001, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ ύπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων».

Επειδή, ιδιαίτερα δε, συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή **στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας**, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000).

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (π.δ.186/1992) που αφορά τον, για τη χρήση 2009, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο καθώς περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής της χρήσης 2009 και συγκεκριμένα το 2017, συνεπώς η Δ.Ο.Υ. είχε τη δυνατότητα να εκδώσει πράξη επιβολή προστίμου μέχρι τις 31/12/2020. Η από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (π.δ.186/1992) που αφορά τον, για τις χρήσεις 2009 και 2010, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο καθώς περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής των χρήσεων 2009 και 2010 και συγκεκριμένα το 2017, συνεπώς η Δ.Ο.Υ. είχε τη δυνατότητα να εκδώσει πράξη επιβολή προστίμου μέχρι τις 31/12/2020 για τη χρήση 2009 και μέχρι τις 31/12/2021 για τη χρήση 2010. Επιπρόσθετα, η από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (π.δ.186/1992) που αφορά τον, για τη χρήση 2010, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο

καθώς περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής της χρήσης 2010 και συγκεκριμένα το 2019, συνεπώς η Δ.Ο.Υ. είχε τη δυνατότητα να εκδώσει πράξη επιβολή προστίμου μέχρι τις 31/12/2021 για τη χρήση 2010.

Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό

Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα ως αντικείμενη ευθέως στην αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο αντίδικος, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να άρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος. Αρχικά, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Έχει κριθεί, ωστόσο, ότι οι διατάξεις των

νόμων βάσει των οποίων επιβάλλονται οι φορολογικές κυρώσεις, μολονότι περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δε θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας, ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής της – **Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση 1) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009, και 2) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Η οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας διαμορφώνεται ως εξής:

Με βάση τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009	
Πρόστιμο ($30.500,00 \times 20,00\% = 6.100,00$)	6.100,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.100,00

Με βάση τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 – Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 – 31/12/2010, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010	
Πρόστιμο ($41.750,00 \times 20,00\% = 8.350,00$)	8.350,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.350,00

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον προσφεύγοντα.

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

ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.