



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17-5-2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Αριθμός απόφασης: 1568

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604514
E-mail : ded.ath@aaade.gr

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
- 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' αριθ. Α 1049/2021 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021).

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 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **7-12-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ κάτοικο κατά της με αριθ. /5-11-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, της με αριθ. /5-11-2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου έτους 2013 άρθρ. 7 § 3&5 ν. 4337/2015, της με αρ. /5-11-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και της με αριθ. /5-11-2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014 αρθ. 7 § 3&5 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. /5-11-2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, την με αριθ. /5-11-2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου έτους 2013 άρθρ. 7 § 3&5 ν. 4337/2015, την με αρ. 247/5-11-2020 Οριστική Πράξη

Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και την με αριθ./5-11-2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014 αρθ. 7 § 3&5 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 5-11-2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της από **7-12-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθ./**5-11-2020** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 30.606,63€ πλέον προστίμου αρθ.58 & 53 ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ύψους 33.847,87€ και ποσού εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 4.487,28€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **68.941,78€**,

-Με την υπ' αριθ./**5-11-2020** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **40.899,96€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015 διότι εξέδωσε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 102.249,91€.

-Με την υπ' αριθ./**5-11-2020** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 20.970,76€ πλέον προστίμου αρθ.58 ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ύψους 10.485,38€ και ποσού εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 2.280,32€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **33.736,46€**,

-Με την υπ' αριθ./**5-11-2020** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **25.628,10€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015 διότι εξέδωσε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 64.070,25€.

Ιστορικό: Τα ως άνω πρόστιμα και διαφορές φόρου προέκυψαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 21 παρ 4 του ν 4172/2013 και του άρθρου 48 παρ 3 του ν 2238/1994, της εγκυκλίου ΠΟΛ 1095/2011 και του άρθρου 39 του ν 4174/2013 για τα έτη 2013 και 2014 από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες ασφαλιστικού πράκτορα, δυνάμει της με αρ./13-5-2019 εντολής

ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εξέδωσε προς την επιχείρηση με ΑΦΜ, κατά δήλωση υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρίας, ένα (1) φορολογικό στοιχείο την χρήση 2013 και ένα (1) φορολογικό στοιχείο την χρήση 2014, για την αιτιολόγηση φερομένων ως καταβεβλημένων προμηθειών, τα οποία δεν ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές – δαπάνες και είναι **ΕΙΚΟΝΙΚΑ** στο σύνολό τους, εκδοθέντα προς συναλλακτικά ανύπαρκτο στην Ελλάδα υποκατάστημα επιχείρησης. Τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση κατά τις φορολογικές περιόδους 01/01 – 31/12/2013 και 01/01 – 31/12/2014, εμφανίζονται αναλυτικά ως κάτωθι:

ΧΡΗΣΗ 2013

Α/Α	ΛΗΠΤΡΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	ΑΦΜ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1			1	102.249,91

ΧΡΗΣΗ 2014

Α/Α	ΛΗΠΤΡΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	ΑΦΜ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1			1	64.070,25

Κατόπιν των ως άνω διαπιστώσεων, ο υπό κρίση έλεγχος προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα με την προσθήκη στα δηλωθέντα αποτελέσματα (κέρδη) της αξίας των εικονικών δαπανών- προμηθειών που παρανόμως εξέπεσε τα έτη 2013 και 2014 και του επέβαλε πρόστιμα του άρθρου 7 παρ 3,5 του ν 4337/2015 για την παράβαση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας του κάτωθι λόγους:

1. Παραγραφή δικαιώματος δημοσίου για τη χρήση έτους 2013
2. Πλήρης ουσιαστική αβασιμότητα-Μη εικονικότητα συναλλαγών – καλή πίστη
3. Νομική πλημμέλεια ένεκα αντισυνταγματικότητας, λόγω παράβασης των αρχών της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 § 1, 5 Συντ.)
4. Νομική πλημμέλεια ένεκα ασυμβατότητας προς την ΕΣΔΑ, λόγω παραβίασης του δικαιώματος στην περιουσία (άρθρο 1 1ου Π.Π. Ε.Σ.Δ.Α.)

5. Νομική πλημμέλεια ένεκα αντισυνταγματικότητας, λόγω παράβασης των αρχών της καθολικότητας του φόρου και της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 § 1, 5 Συντ.), της προστασίας της ανθρώπινης αξιοπρέπειας (άρθρο 2 παρ. 1 Συντ.) και της αρχής του κοινωνικού κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ. 1 Συντ.).

Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος δημοσίου για το έτος 2013

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 [...]

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

α)..β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση .»

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «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.....

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «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 φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας».

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για 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 ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, 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 στο άρθρο 68 παρ. 2 του Ν 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» , ορίζονται τα εξής: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. ή

γ)περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών -Μελών της ΕΕ ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ α του ν 4203/2013 ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και.....»

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 εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα Πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, το ΣτΕ - παραπέμποντας στην υπ' αριθμό 1623/2016 απόφασή του (επταμελούς σύνθεσης), καθώς και στην υπ' αριθμό ΣτΕ 1091/2017 απόφασή του (επταμελούς σύνθεσης) - έκρινε ότι η διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997, θεσπίζοντας **ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων για παραβάσεις του ΚΒΣ**, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι δύναται η Φορολογική Αρχή να εκδόσει πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ, που διαπιστώνονται από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της, μετά την πάροδο της 5ετίας από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση, ανεξαρτήτως αν πραγματοποιήθηκε σχετική εγγραφή, αρχική ή συμπληρωματική, στη φορολογία εισοδήματος ή αν η εγγραφή αυτή οριστικοποιήθηκε ή όχι, αρκεί η πράξη επιβολής προστίμου να εκδοθεί και να κοινοποιηθεί, εντός της προβλεπόμενης από τη διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ΚΦΕ, 10ετούς προθεσμίας, από το τέλος της ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, όπως προκύπτει από την από 5-11-2020 Έκθεση ελέγχου Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) και ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, κατά τη διάρκεια του υπό κρίση ελέγχου συντάχθηκε και διαβιβάστηκε από την ως άνω αρμόδια Δ.Ο.Υ. στην Δ/νση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων (Δ.Ο.Σ.) το με αριθμό πρωτ. **ΕΜΠ/10-12-2019 έγγραφο** με το αιτούνταν την παροχή πληροφοριών, μετά από επικοινωνία με την αλλοδαπή φορολογική Αρχή, αναφορικά με την αλλοδαπή, καταχωρημένη στο Εμπορικό Μητρώο του Ειρηνοδικείου Σαρλότενμπουργκ Βερολίνου υπό τον αριθμό, και συγκεκριμένα αιτούνταν να της γνωρίσουν: εάν είναι φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση καθώς και το αντικείμενο αυτής, εάν έχει δηλώσει τη λειτουργία του ως άνω υποκαταστήματός της στην Ελλάδα με αντικείμενο εργασιών Δραστηριότητες Ασφαλιστικού Πράκτορα, εάν έχει δηλώσει εισόδημα πηγής Ελλάδος για τα έτη 2012 έως και 2017 καθώς και το ύψος του δηλωθέντος αυτού εισοδήματος ανά έτος. Η Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων (Δ.Ο.Σ.) κατόπιν επικοινωνίας με την αλλοδαπή φορολογική Αρχή, απέστειλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., το με αρ. πρωτ. **ΕΞ 2020ΕΜΠ /03-07-2020** έγγραφο με το οποίο ενημέρωσε ότι η επιχείρηση **δεν είναι πλέον καταχωρημένη στο Εμπορικό Μητρώο του Ειρηνοδικείου Σαρλότενμπουργκ Βερολίνου, με ημερομηνία διακοπής της καταχώρησης στις 09/07/2017, ενώ δεν έχει καταχωρηθεί κάποιο υποκατάστημά της στην Ελλάδα και συνεπώς, δεν υφίσταται άλλη πληροφόρηση για σχετική δραστηριότητα και δεν δηλώθηκε κάποιο εισόδημα αλλοδαπής για το 2013 και 2014, ούτε καταβλήθηκαν επιστροφές.**

Επειδή από τις προαναφερόμενες διατάξεις σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά, ήτοι των στοιχείων βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές αρχές άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε. από το οποίο αποδεικνύονται ανακριβείς συναλλαγές της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα για το έτος 2013, προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 περ.γ' του ν. 2238/94 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του αρθ. 84 παρ. 4 του ν.2238/94 και συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμου για το έτος 2013 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά την έκδοση των υπ' αρ./5-11-2020 και/5-11-2020 προσβαλλόμενων πράξεων, όπως εσφαλμένα προβάλλει με την παρούσα ο προσφεύγων.

Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί πλήρης ουσιαστικής αβασιμότητας-Μη εικονικότητας συναλλαγών – καλής πίστης

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του **άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97** ορίζεται ότι: «*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 αξίας.....»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013** όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997 : «*.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από*

εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 2§3 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ)** ορίζεται ότι: «3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 10 παρ. 6 & 8 του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ)** ορίζεται:

«6. Για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιογράφων, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.

...8. 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.1 παρ. 2 περ. γ του **ν. 4308/2014 (ΕΛΠ)** « γ. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)..., β)..., γ) Η ετερόρρυθμη επιχείρηση, η ομόρρυθμη επιχείρηση, η ατομική οντότητα και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη, ..»

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση **1404/2015 ΣτΕ**, : «αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης 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 τιμολογίου.».

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση **116/2013 ΣτΕ** όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η

συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, καταρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την από 5-11-2020 έκθεση ελέγχου Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, ο υπό κρίση έλεγχος αφού έλαβε υπόψη το με αρ. πρωτ. **ΕΞ 2020ΕΜΠ /03-07-2020** έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων (Δ.Ο.Σ.) αναφορικά με την γερμανική επιχείρηση και μετά τη διασταύρωση στοιχείων και πραγματικών περιστατικών στην ημεδαπή και στην αλλοδαπή, έκρινε ότι η συνεργαζόμενη επιχείρηση με τον ελεγχόμενο, ήτοι το υποκατάστημα της αλλοδαπής επιχείρησης είναι μη συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση, καθώς στερείται προσωπικού, εγκατάστασης, δεν αναγνωρίζεται-δεν είναι δηλωμένο ως υποκατάστημα από την επιχείρηση στην αλλοδαπή, ενώ καμία πληρωμή ή συναλλαγή του δεν προκύπτει. Συνεπώς ο έλεγχος ορθά έκρινε ότι η παραπάνω επιχείρηση ουδέποτε πραγματικά λειτούργησε υποκατάστημα ή άλλη εγκατάσταση στην Ελλάδα, δεν είχε καμία δραστηριότητα στην Ελλάδα, ούτε σχετική υποδομή, αλλά μόνον δημιούργησε τεχνητά, παραπλανώντας τη φορολογική Αρχή, τις απαραίτητες προϋποθέσεις έναρξης εργασιών υποκαταστήματος & εμφάνισης εικονικά φορολογικά υπαρκτής επιχείρησης με προφανή σκοπό την πλασματική – εικονική εμφάνιση εικονικών δαπανών - προμηθειών από τον ελεγχόμενο, ώστε αυτός, μειώνοντας μέσω των δήθεν καταβληθεισών προμηθειών τα ακαθάριστα έσοδά του, να αποφύγει την καταβολή του αναλογούντος φόρου εισοδήματος μέσω της μείωσης των καθαρών κερδών του.

Περαιτέρω, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο ελεγχόμενος δεν επιβεβαίωσε καμία πληρωμή του, ούτε την είσπραξη ασφαλιστρών από την ενώ επικαλείται πως τα εισπραττόμενα ασφάλιστρα από την επιχείρηση δεν κατατίθεντο σε λογαριασμό της με την είσπραξη αλλά αποδίδονταν σ' αυτόν τοις μετρητοίς (χωρίς τις αναλογούσες προμήθειες) και όχι μέσω τραπεζικού λογαριασμού.

Επειδή ενόψει των ως άνω διαπιστώσεων του ελέγχου καθίσταται σαφές ότι τα φορολογικά στοιχεία, τα οποία εξέδωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση για την αιτιολόγηση φερομένων ως

καταβεβλημένων προμηθειών προς την επιχείρηση με ΑΦΜ δεν ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές και είναι **εικονικά στο σύνολό τους**, εκδοθέντα προς συναλλακτικά ανύπαρκτο στην Ελλάδα υποκατάστημα της ως άνω γερμανικής επιχείρησης, ενώ σε κάθε δε περίπτωση δεν αποδεικνύεται η επικαλουμένη καλοπιστία του προσφεύγοντος ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ούτε με την κατάθεση της παρούσας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 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) ...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...»

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 5 του ως άνω άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, «οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/ 2013 (Α'170)».

Επειδή σύμφωνα και με την Εγκύκλιο ΠΟΛ 1252/2015, όπου ορίζεται ότι «για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 (μέχρι 1.1.2014) και 55 (μέχρι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του ν. 4174/2013), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του Ν. 4337/2015, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α... β. Για την έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και την καταχώρηση στα βιβλία ανύπαρκτων αγορών ή εξόδων, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Στην περίπτωση που η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας...

Τα ανωτέρω πρόστιμα των περιπτώσεων α' έως στ' εφαρμόζονται και για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 (άρθρο 7 παρ. 5 ν. 4337/2015)».

Επειδή από τις προαναφερόμενες διατάξεις σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά όπως αυτά αποτυπώνονται στην από 5-11-2020 σχετική έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ με την οποία διαπιστώθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος η παράβαση της έκδοσης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου

κατά το έτος 2013 συνολικής καθαρής αξίας 102.249,91€ και ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας 64.070,25€ κατά το έτος 2014, προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση στοιχειοθετείται πλήρως η επιβολή προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.7 ν. 4337/2015, ήτοι επιβολή προστίμου ίσου με το 40% της συνολικής καθαρής αξίας των εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η μη έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των υπό κρίση ετών της αξίας αυτών ως φερόμενες καταβεβλημένες προμήθειες προς το υποκατάστημα της αλλοδαπής επιχείρησης, καθόσον αυτές αντιμετωπίστηκαν από τον ελεγχόμενο αφαιρετικά από τα έσοδά του και μείωσαν τα έσοδά του και συνεπώς τα κέρδη του.

Ως προς τους λοιπούς προβαλλόμενους ισχυρισμούς περί νομικής πλημμέλειας ένεκα αντισυνταγματικότητας και ασυμβατότητας προς την ΕΣΔΑ,

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Όπως γίνεται παγίως δεκτό από τη νομολογία, επιτάσσοντας ο συνταγματικός νομοθέτης (άρθρα 4 παρ. 1 και 5 και 78 παρ. 1) να συνεισφέρουν οι πολίτες στα δημόσια βάρη αναλόγως της Φοροδοτικής τους ικανότητας, παρέχει ταυτοχρόνως ευρεία ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη να διαμορφώνει το εκάστοτε κατάλληλο φορολογικό σύστημα προς επιβολή και είσπραξη των φορολογικών επιβαρύνσεων, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές ρυθμίσεις γίνονται βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων, καθώς και να φορολογεί ή να μη φορολογεί ορισμένη κατηγορία προσώπων, εκτιμώντας τις εκάστοτε κρατούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες (ΣτΕ 2975/2011, 3028/2009, 3485/2007 κ.α.).

Επειδή σε κάθε περίπτωση , ο έλεγχος της συνταγματικότητας , σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ 2 και 93 παρ 4 του Συντάγματος , ανήκει στην δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 5-11-2020 εκθέσεις ελέγχου ΚΦΑΣ και ΚΦΕ της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ./7-12-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αρ./5-11-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, της με αριθ./5-11-2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου έτους 2013 άρθρ. 7 § 3&5 ν. 4337/2015, της με αρ./5-11-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και της με αριθ./5-11-2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014 αρθ. 7 § 3&5 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης. **Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

Οικονομικό έτος 2014

- Υπ' άρ./5-11-2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος:
Σύνολο φόρου για καταβολή: **68.941,78€**
- Υπ' άρ./5-11-2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρ. 7 § 3&5 ν. 4337/2015
Σύνολο προστίμου: **40.899,96€**

Φορολογικό έτος 2014

- Υπ' άρ./5-11-2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος
Σύνολο φόρου για καταβολή: **33.736,46€**
- Υπ' άρ./5-11-2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρ. 7 § 3&5 ν. 4337/2015
Σύνολο προστίμου: **25.628,10€**

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η 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 .