



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25.05.2021

Αριθμός απόφασης: 1654

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), όπως αναριθμήθηκε τροποποιήθηκε και ισχύει».

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), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την από 26.11.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στην, επί της αρ. Τ.Κ. κατά της υπ. αρ./2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και παρ. 5 του Ν.4337/2015 χρήσης 01.01.2013 - 31.12.2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την ως ανωτέρω αναφερόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση και την από 12.10.2020 έκθεση μερικού έλεγχου εφαρμογής διατάξεων Ν. 4091/2012 (ΚΦΑΣ) & Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.
5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26.11.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ 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.αρ...../2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 και παρ.5 του Ν.4337/2015 χρήσης 01.01.2013 - 31.12.2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο γιατί έλαβε επτά (7) φορολογικά στοιχεία εικονικά στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 210.000,00 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 48.300,00 ευρώ, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ.5 του Κ.Φ.Δ., από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:..... (συναλλακτικά ανύπαρκτη, ως σελ. 9-11 έκθεσης έλεγχου Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής) παραβαίνοντας τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και του άρθρου 2 παρ.3 του ΚΦΑΣ, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του ν. 2523/1997 όπως ισχύουν με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015, ήτοι συνολικό ποσό προστίμου για καταβολή ύψους 84.000,00 ευρώ. (καθαρή αξία 210.000,00 ευρώ χ 40%).

Αιτία του παρόντος έλεγχου, αποτέλεσε η έρευνα των συναλλαγών της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., σε σχέση με τους πελάτες της, μεταξύ των οποίων είναι και η προσφεύγουσα εταιρεία. Ο έλεγχος, διενεργήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και διαπιστώθηκε, ότι η ανωτέρω εταιρεία ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη εταιρεία (έκανε έναρξη εργασιών το έτος 2009 με διάρκεια δέκα έτη αρ. φύλλου/2009 ΦΕΚ και μέχρι την σύνταξη (12.10.2020) της έκθεσης έλεγχου δεν τηρήθηκαν οι νόμιμες διατυπώσεις ώστε να παραταθεί η

διάρκεια της εταιρείας η οποία έληξε την 11-08-2019, ουδέποτε είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., δεν λειτούργησε ποτέ στην δηλωθείσα διεύθυνση, έγινε αυτοψία και διαπιστώθηκε ότι επρόκειτο για ισόγεια κατοικία στην οποία δεν υπήρχε μισθωμένος χώρος, ούτε έχει μισθωθεί ποτέ ο χώρος από το έτος 1985 κατά υπεύθυνη δήλωση του ιδιοκτήτη, ούτε εντοπίστηκε από τον έλεγχο να ασκεί δραστηριότητα σε οποιαδήποτε άλλη διεύθυνση, δεν απασχόλησε ποτέ εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, δεν έχει απογραφεί στο αρμόδιο υποκατάστημα ΕΦΚΑ, ούτε υπέβαλε δηλώσεις φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών, δεν κατείχε μηχανήματα έργου, οχήματα και λοιπό εξοπλισμό απαραίτητα για την εκτέλεση των εργασιών της τα οποία να έχουν ταξινομηθεί και απογραφεί από την αρμόδια Δ.Τ.Ε. περιφερειακής ενότητας της χώρας. Επίσης, δεν διέθετε τραπεζικούς λογαριασμούς σε κανένα τραπεζικό ίδρυμα, διαπιστώθηκαν εξοφλήσεις από φερόμενους πελάτες οι οποίες διενεργήθηκαν προς τρίτα πρόσωπα που δεν έχουν καμία σχέση με την εκδότρια εταιρεία, ενώ πλήθος επιταγών οπισθογραφούνταν και επέστρεφαν στους εκδότες αυτών δηλαδή στους φερόμενους πελάτες-λήπτριες εταιρείες, χρησιμοποιούσε παραποιημένα δελτία αποστολής τρίτων επιχειρήσεων ως προς τα στοιχεία του πελάτη τα οποία εν συνεχεία χρησιμοποίησε (παραπάνω από μια φορά) προκειμένου να τιμολογήσει τους φερόμενους πελάτες της, εξέδωσε πλήθος φορολογικών στοιχείων προς φερόμενους πελάτες όπου αναγράφεται επ' αυτών μεταφορικό μέσο(ΙΧΕ, αρ. κυκλ.) που δεν ανήκει στην εκδότρια εταιρεία, ο ιδιοκτήτης του οποίου, όπως δήλωσε στον έλεγχο, δεν γνώριζε την ανωτέρω εταιρεία. Ακόμη, διαπιστώθηκε αναντιστοιχία δηλωθέντων αντικειμένων δραστηριοτήτων και τιμολογημένων εργασιών.

Η ανωτέρω εταιρεία, δεν ανταποκρίθηκε, στην με αρ./2019 πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών αρχείων και στο με αριθμό/2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου (ΣΔΕ)-Κλήση προς ακρόαση, του ελεγχου (σελ.9-11 της παρούσης έκθεσης έλεγχου).

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, για την ανωτέρω εταιρεία «.....» με ΑΦΜ:....., εκδότρια των φορολογικών στοιχείων, συνέταξε την από 24/04/2020 έκθεση έλεγχου. (σελ. 9 της παρούσης έκθεσης έλεγχου).

Από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα με κύρια δραστηριότητα υπηρεσίες παροχής γευμάτων και ποτών από σνακ-μπαρ, την χρήση 01.01.2013 - 31.12.2013, έλαβε επτά (7) φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια) εκδόσεως «.....» συνολικής καθαρής αξίας 210.000,00 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 48.300,00 ευρώ.

Ο έλεγχος (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), ζήτησε από την προσφεύγουσα εταιρεία να τεθούν στην διάθεση του, τα λογιστικά αρχεία και ειδικότερα τα φορολογικά στοιχεία των συναλλαγών με την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ κα τον τρόπο πληρωμής αυτών (extrait τραπεζών, κίνηση λογαριασμών).

Η προσφεύγουσα, προσκόμισε, αντίγραφο καρτέλας προμηθευτή (από την οποία προκύπτει ότι τα εν λόγω τιμολόγια είναι ανεξόφλητα), ιδιωτικό συμφωνητικό με την ανωτέρω εταιρεία (αρ......./2013 Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας) στο οποίο δεν αναφέρονται τα φυσικά πρόσωπα τα οποία συνεβλήθησαν και υπέγραψαν για λογαριασμό των συμβαλλόμενων εταιρειών, και

φωτοαντίγραφα (όχι τα πρωτότυπα όπως της ζητήθηκαν) των φορολογικών στοιχείων που έλαβε από την εταιρεία «.....»

Ο έλεγχος, κατάσχεσε τα εν λόγω στοιχεία (αρ./2019 έκθεση κατάσχεσης) και έκρινε σκόπιμο να ζητήσει (αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2020 ΕΜΠ/25-05-2020 **1^η πρόσκληση** και αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2020 ΕΜΠ/10-07-2020 **2^η πρόσκληση**) περισσότερα στοιχεία (σελ. 5-6 έκθεσης) για τις εν λόγω συναλλαγές. Επίσης, κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την υπ. αρ./...../2019 εντολή έλεγχου και το αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2020 ΕΜΠ/25-05-2020 έγγραφο Γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε όσα ζητήθηκαν από τον έλεγχο (σελ. 6 έκθεσης έλεγχου).

Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων, προέκυψε ότι τα τιμολόγια που έλαβε η προσφεύγουσα, από την εταιρεία «.....» αφορούσαν κατασκευαστικές εργασίες και υλικά (παροχή υπηρεσιών και αγορά αγαθών) που ανατέθηκαν στην ανωτέρω εταιρεία κατ' αποκοπή. Τα εν λόγω τιμολόγια που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της προσφεύγουσας, εκδόθηκαν από χειρόγραφο στέλεχος με συνεχόμενη αρίθμηση (291-293, 301-304), ενώ το τιμολόγιο που εκδόθηκε στις 29.07.2013 δεν φέρει αρίθμηση.

Στα τιμολόγια αναγράφονται αριθμοί σχετικών παραστατικών (δελτία αποστολής), οι οποίοι ίδιοι αριθμοί, αναγράφονται και σε τιμολόγια με άλλες αντισυμβαλλόμενες εταιρείες της εκδότριας (σελ. 11 έκθεσης έλεγχου).

Η προσφεύγουσα, δεν προσκόμισε στον έλεγχο, κάποιο αποδεικτικό έγγραφο, παρά μόνο την καρτέλα προμηθευτή, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι τα τιμολόγια που έλαβε από την ανωτέρω εταιρεία (αξίας το κάθε ένα μεγαλύτερης των 3.000,00 ευρώ), έχουν εξοφληθεί με τραπεζικό μέσο πληρωμής, όπως ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 10 (Διασταυρώσεις και Απόδειξη Συναλλαγών) του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ, Ισχύς από 01.01.2013).

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως άνω οριστικής πράξης προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

Παραγραφή της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, ήδη από τις 31.12.2019, σύμφωνα με τις διατάξεις των αρ. 84 παρ. 1 του Ν.2238/1994 και της Νομολογίας του ΣτΕ (βλ. αποφάσεις 1738/2017, 2937/2017 και 2935/2017).

Δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος πέραν της πενταετίας διότι ελλείπει το νέο στοιχείο. Τα υπό κρίση τιμολόγια που εκδόθηκαν από την εταιρεία «.....» ήταν σε γνώση της φορολογικής αρχής ήδη εντός της αρχικής πενταετούς παραγραφής καθώς περιλαμβάνονταν στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών και δεν συνιστούν σε καμία περίπτωση συμπληρωματικό στοιχείο ικανό να παρατείνει την πενταετή παραγραφή σε δεκαετή. Συνεπώς, εφόσον υφίσταντο η πληροφορία

εντός της πενταετίας και μπορούσε να αξιοποιηθεί, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις νέου στοιχείου, το οποίο κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ είναι αυτό που δεν γνώριζε και με κανένα τρόπο δεν δύνατο να γνωρίζει η φορολογική αρχή. Άλλωστε, ακόμα και αν τα υπό κρίση τιμολόγια θεωρηθούν συμπληρωματικό στοιχείο, εν προκειμένω δεν δύναται να εφαρμοστεί ούτε η διάταξη του άρθρου 84 παρ. 4 σύμφωνα με την οποία: «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», καθώς δεν ήρθε σε γνώση της φορολογικής αρχής το τελευταίο έτος της παραγραφής δηλαδή το έτος 2019.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει φύλλο έλεγχου για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2013 - 31.12.2013.

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

«**11.** Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων» προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013** (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

Άρθρο 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτοουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτοουργός ή συμμετοχος»

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι: «1. *Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]*

*Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων i. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., **έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία**, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).[...]*». Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 66 παρ. 27^α του Ν. 4646/2019** (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) ορίζεται ότι:

«**27. α.** Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του [άρθρου 36](#) του ν. [4174/2013](#), όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή, στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «*Με σειρά αποφάσεων του ΣτΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφανση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣτΕ Ολομ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣτΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη.... Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.*» Επί δε του άρθρου 66 αναφέρονται τα εξής: «*Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι μεταβατικές ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται αναλυτικά λόγος στις επιμέρους διατάξεις του παρόντος. Επίσης, περιλαμβάνεται ανά διάταξη ο χρόνος έναρξης εφαρμογής τους, όταν δεν συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως*».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **1628/2019 Σ τ Ε (Τμήμα Β')** κρίθηκε ότι:

«9. Επειδή, με την απόφαση 172/2018 της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκαν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα: «Κατά την έννοια των [...] διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β) του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., ερμηνευόμενων σύμφωνα με την [...] συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, **(α)** ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την υποβολή της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, **(β)** κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με την στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτ. β της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (βλ. ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός

της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο». Λαμβάνοντας, περαιτέρω, υπόψη το Δικαστήριο ότι μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος είναι και η εξέταση του υπόλοιπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή, δυνατότητα την οποία διέθετε κατά νόμο η φορολογική αρχή ήδη από το έτος 1994, κατέληξε στο ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περίπτ. β σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περίπτ. α του Κ.Φ.Ε. (βλ. ΣτΕ 172/2018 σκέψη 12). Εν προκειμένω, ωστόσο, η αναιρεσιβαλλομένη απόφαση, όπως προκύπτει από το προεκτεθέν (στη σκέψη 7) περιεχόμενό της, δεν περιέχει ερμηνευτική κρίση αντίθετη προς τα ανωτέρω κριθέντα, ήτοι ότι δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία η φορολογική αρχή γνώριζε ή των οποίων όφειλε και μπορούσε να έχει λάβει γνώση εντός του χρόνου της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, όπως αβασίμως ισχυρίζεται η αναιρεσείουσα. **Πέραν τούτου, με την προσβαλλομένη απόφαση αντιμετωπίστηκε το νομικό ζήτημα εάν μπορεί να αποτελέσει συμπληρωματικό στοιχείο η εκ των υστέρων απόδειξη μιας συναλλαγής ως εικονικής, το οποίο διαφέρει ουσιωδώς σε σχέση με το ζήτημα των τραπεζικών λογαριασμών ημεδαπής του φορολογούμενου, που κρίθηκε με την πιο πάνω απόφαση (172/2018) του Δικαστηρίου.** Ειδικότερα, όπως συνάγεται από το προπαρατεθέν περιεχόμενο της αναιρεσιβαλλομένης, κατά την απόφαση αυτή, ως «νέα» στοιχεία, τα οποία μεταγενεστέρως περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής και δικαιολογούν την παρέκταση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, δεν θεωρήθηκαν τα επίμαχα τιμολόγια εκδόσεως του Γυμναστικού Συλλόγου «.....» καθεαυτά, όπως εσφαλμένως υπολαμβάνει η αναιρεσείουσα, αλλά η απόδειξη της εικονικότητας αυτών και, συνακόλουθα, η αποκάλυψη της απόκρυψης εισοδήματος εκ μέρους της αναιρεσείουσας, η εικονικότητα δε των τιμολογίων προέκυψε μεταγενεστέρως, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε κατ' εντολήν άλλης υπηρεσίας, και όχι από την αρμόδια για την αναιρεσείουσα Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε.(βλ. τις από 31.10.2012 και 31.12.2012 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. του Ε.Σ.Ε. και του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας), τα δε πορίσματα του ελέγχου αυτού περιήλθαν στην ως άνω αρμόδια Δ.Ο.Υ. με την από 20.1.2014 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, ήτοι μετά τη συμπλήρωση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, η οποία για την επίδικη χρήση (1.1.-31.12.2006) συμπληρώθηκε στις 31.12.2012. Υπό τα ανωτέρω δεδομένα, και λαμβάνοντας, περαιτέρω, υπόψη ότι η εμφάνιση εκ μέρους των φορολογούμενων εικονικών συναλλαγών αποτελεί παραβατική συμπεριφορά, την οποία τα εμπλεκόμενα μέρη προσπαθούν με κάθε τρόπο να μην αποκαλύψουν, καθώς και ότι η απόδειξη της εικονικότητας εκ μέρους της φορολογικής αρχής απαιτεί πολλές φορές επισταμένους διασταυρωτικούς και χρονοβόρους ελέγχους, με εμπλοκή περισσότερων υπηρεσιών, εν προκειμένω δικαιολογημένα η αρμόδια φορολογική αρχή δεν είχε διαπιστώσει την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων σε προγενέστερο χρόνο, και δη εντός του χρόνου της αρχικής πενταετούς παραγραφής. Επομένως, η ως άνω κρίση της αναιρεσιβαλλομένης απόφασης δεν έρχεται, ούτε από την άποψη αυτή, σε ερμηνευτική αντίθεση προς τα κριθέντα με την ΣτΕ 172/2018, ενώ, αντιθέτως, είναι σύμφωνη και προς την προεκτεθείσα νομολογία του Δικαστηρίου (βλ. ανωτέρω σκέψη 6), στην οποία, άλλωστε, και παραπέμπει το δικάσαν εφετείο. Με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της αναιρεσείουσας περί αντιθέσεως της αναιρεσιβαλλομένης προς την απόφαση ΣτΕ 172/2018 πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και ο οικείος λόγος αναιρέσεως ως απαράδεκτος, πέραν του ότι είναι και αβάσιμος».

Επειδή, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, με αφορμή την έρευνα των συναλλαγών της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., σε σχέση με τους πελάτες της, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα εταιρεία, διενεργήθηκε έλεγχος (αρ. εντολής/...../2019), στην προσφεύγουσα εταιρεία και διαπιστώθηκε ότι την διαχειριστική περίοδο 01.01.2013 - 31.12.2013 έλαβε επτά (7) φορολογικά στοιχεία εικονικά στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 210.000,00 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 48.300,00 ευρώ, κατά την έννοια των

διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ., από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:

Επειδή, από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διενεργήθηκε έλεγχος, στην επιχείρηση που εξέδωσε τα φορολογικά στοιχεία, «.....» με ΑΦΜ:, συντάχτηκε η από 24/04/2020 έκθεση έλεγχου και διαπιστώθηκε, ότι είναι φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, (έχει κάνει έναρξη το έτος 2009, έχει ΑΦΜ, ουδέποτε όμως θεώρησε βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.), ενώ από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και την υλικοτεχνική υποδομή της (δεν διέθετε επαγγελματική εγκατάσταση, δεν απασχόλησε προσωπικό, δεν διέθετε μηχανήματα, δεν τηρούσε τραπεζικό λογαριασμό σε κανένα τραπεζικό ίδρυμα, έκανε έναρξη το έτος 2009 με διάρκεια δέκα έτη αρ. φύλλου/2009 ΦΕΚ και μέχρι την σύνταξη (12.10.2020) της έκθεσης έλεγχου δεν τηρήθηκαν οι νόμιμες διατυπώσεις ώστε να παραταθεί η διάρκεια της εταιρείας η οποία έληξε την 11-08-2019), δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να παρέχει τις υπηρεσίες, για τα οποίες εξέδωσε τα φορολογικά στοιχεία, ως εκ τούτου, από τα πραγματικά γεγονότα ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η ανωτέρω εταιρεία, ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη εταιρεία.

Επειδή, ο έλεγχος στην εταιρεία «.....» με ΑΦΜ:....., δεν διενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., αλλά από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία το έτος 2019 (τελευταίο έτος της αρχικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής της χρήσης 2013) κοινοποίησε την με αρ./2019 πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών αρχείων και το με αριθμό/2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου (ΣΔΕ) - Κλήση προς ακρόαση, χωρίς η εταιρεία να ανταποκριθεί, ενώ το πόρισμα του έλεγχου, ήτοι η απόδειξη της εικονικότητας των τιμολογίων, έγινε γνωστό, μετά την 31.12.2019 (ημερομηνία που συμπληρώθηκε η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής της χρήσης 2013), ήτοι το επόμενο έτος 2020 (συντάχτηκε η από 24/04/2020 έκθεση έλεγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής), ως εκ τούτου ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας έλαβε γνώση ότι οι συναλλαγές της προσφεύγουσας με την εκδότρια εταιρεία είναι εικονικές στο σύνολο τους, μετά την 31.12.2019.

Επειδή, η προσφεύγουσα, ούτε στον έλεγχο ούτε στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε έγγραφα στοιχεία (τραπεζικά έγγραφα) από τα οποία να αποδεικνύεται ότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία(αξίας μεγαλύτερης των 3.000,00 ευρώ έκαστο) που έλαβε από την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ: έχουν εξοφληθεί και μάλιστα να έχουν εξοφληθεί με τραπεζικό μέσο πληρωμής, όπως ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 10 (Διασταυρώσεις και Απόδειξη Συναλλαγών) του ν.4093/2012(ΚΦΑΣ).

Επειδή, η προσφεύγουσα είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως εκ τούτου η προθεσμία παραγραφής για διενέργεια έλεγχου και επιβολή προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, καθίσταται με βάση τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 27α του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 δεκαετής, λόγω διαπίστωσης φοροδιαφυγής του άρθ. 66 του ν. 4174/2013.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας εξέδωσε την υπ. αρ./2020, προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου της χρήσης 2013 στις 02.11.2020, ήτοι το επόμενο έτος από την συμπλήρωση της αρχικής πενταετής προθεσμίας παραγραφής (συμπληρώθηκε στις 31.12.2019) και μέσα στην δεκαετή προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμου.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή προστίμου για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2013 - 31.12.2013 απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία 26.11.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και την **επικύρωση** της υπ. αρ...../2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και παρ. 5 του Ν.4337/2015 χρήσης 01.01.2013 - 31.12.2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

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

Διαχ. περίοδος 01.01.2013 - 31.12.2013

Πρόστιμο Άρθ. 7 παρ. 3 και 5 Ν.4337/2015

Συν. Ποσόν

84.000,00 ευρώ

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ

ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.