



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα 31.05.2021

αριθμός απόφασης 1680

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. (Φ.Ε.Κ. 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 1440/ τ. Β'/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), 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 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών

3. Την με αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 1.03.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του , ασκούντος ατομική επιχείρηση, με Α.Φ.Μ. , με έδρα την , κατά της με αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής

Προστίμου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) & άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας για τη χρήση 2012, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5. Τη με αριθ. /2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) & άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας για τη χρήση 2012, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 2.12.2020 οικεία έκθεση ελέγχου

6. Τη με αριθ. πρωτ. /19.03.2021 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας

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

Επί της από 1.03.2021 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. /2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) & άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 2.195,00 ευρώ, διότι στη χρήση 2012 έλαβε ένα (1) εικονικό στο σύνολό του φορολογικό στοιχείο (Τιμολόγιο – Invoice), καθαρής αξίας 21.950,00 ευρώ, εκδόσεως της με Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 2.12.2020 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, , η οποία συντάχθηκε κατόπιν έκδοσης της με αριθ. /11.04./2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας σε βάρος του προσφεύγοντος που διατηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο μεταχειρισμένων ενδυμάτων και υποδημάτων, για τη διαπίστωση εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.). Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η λήψη του με αριθ. πρωτ. εισ. /1.03.2018 Δελτίου Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. (ΣΔΟΕ Ε.Δ. ΑΤΤ. ΕΞ 2018 ΕΜΠ 2018) αναφορικά με την ανωτέρω επιχείρηση.

Σύμφωνα με το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών τρεις οντότητες με έδρα την ίδια διεύθυνση στο , «..... » και «..... », εξέδιδαν εικονικά τιμολόγια προς μεγάλο αριθμό ελληνικών επιχειρήσεων, μεταξύ αυτών και προς την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με σκοπό την εξαπάτηση των Εθνικών και Κοινοτικών Αρχών μέσω της είσπραξης των επιχορηγήσεων στο πλαίσιο των τριών δράσεων ψηφιακής σύγκλισης digi-lodge, digi-retail και digi-content.

Κατόπιν έκδοσης της ως άνω εντολής, ο έλεγχος απέστειλε στον προσφεύγοντα την αριθ. πρωτ. /8.09.2020 γνωστοποίηση δυνατότητας επιβολής δηλώσεων σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397-398 του ν.4512/2018. Στη συνέχεια επέδωσε στην ελεγχόμενη οντότητα

την με αριθ. /28.09.2020 πρόσκληση για την προσκόμιση πρωτότυπων βιβλίων και στοιχείων, στην οποία ο ελεγχόμενος δεν ανταποκρίθηκε ουσιαστικά αφού υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. εισ. /5.10.2020 απαντητικό σημείωμα σύμφωνα με το οποίο προέβαλε τον ισχυρισμό του περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου να επιβάλει φόρο και επιπλέον ότι αδυνατούσε να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία. Κατόπιν του ελέγχου που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη αφενός το ανωτέρω Δελτίο Πληροφοριών και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθ. /7.10.2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συν/νη την αριθ. /2020 Προσωρινή Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) για τη διαχειριστική περίοδο 2012, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας. Σε απάντηση αυτού, ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. /18.11.2020 απαντητικό σημείωμα με τις απόψεις του το οποίο δεν έγινε δεκτό από τον έλεγχο καθώς δεν προέκυψαν με σαφήνεια λόγοι, απόψεις ή ενστάσεις αναφορικά με την κρινόμενη υπόθεση με συνέπεια την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Εν συνεχεία και σύμφωνα με τις διαπιστώσεις ελέγχου της από 2.12.2020 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Π.Δ. 1896/92 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων ζήτησε και έλαβε ένα (1) εικονικό στο σύνολό του φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας 21.950,00 ευρώ άνευ Φ.Π.Α. εκδόσεως της βρετανικής εταιρείας με Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α., κατά παράβαση των συνδυαζόμενων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§§2,5,9 και 19§1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 19§§1,2,3,4, 5§§1,2,2,4,10,11,12, 9§1 και 21§1 του ν.2523/1997, επισύρουσα τις κυρώσεις όπως ισχύουν με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ε' του ν.4337/2015.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση της προσβαλλόμενης πράξης καθώς και την κλήση του σε ακρόαση προκειμένου να αναπτύξει τους ισχυρισμούς που διαλαμβάνονται στην προσφυγή του, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Ανεπίκαιρη εντολή ελέγχου, η εντολή ελέγχου ουδέποτε του κοινοποιήθηκε
- Μη νόμιμη η ανανέωση της θητείας του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και ακολούθως μη νόμιμη η εξουσιοδότηση υπογραφής στους Προϊσταμένους των Δ.Ο.Υ.
- Ο μερικός έλεγχος που πραγματοποιήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. είναι παράνομος και η εκδοθείσα πράξη είναι άκυρη
- Αντισυνταγματικά τα πρόστιμα για τα εικονικά
- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει πρόστιμο του Κ.Β.Σ. και φόρο εισοδήματος διότι δεν πληρούται η προϋπόθεση της ύπαρξης νέων στοιχείων για την εφαρμογή της δεκαετούς παραγραφής

- Αναρμόδιος ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας για τον έλεγχο και την έκδοση της αριθ. /2020 ΑΕΠ πράξεως διότι για τη χρήση 2012 υπαγόταν στην αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. Λευκάδας
- Απαραίτητη η έκθεση κατάσχεσης επίσημων βιβλίων και στοιχείων για τα οποία υπάρχει υπόνοια απόκρυψης φορολογητέας ύλης
- Πράξη ΦΕ χωρίς ημερομηνία καταχώρησης στα επίσημα βιβλία των Δ.Ο.Υ. παράνομη και ανύπαρκτη
- Μη νόμιμη – αναιτιολόγητη – αναπόδεικτη η κρίση του φορολογικού ελέγχου περί εικονικότητας του ληφθέντος φορολογικού στοιχείου
- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει πρόστιμο Κ.Β.Σ. διότι δεν πληρούται η προϋπόθεση της ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων για την εφαρμογή της δεκαετούς παραγραφής
- Επιβαρύνεται οικονομικά με αδικαιολόγητη επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ.

Επειδή, δεν προσκομίστηκαν νέα στοιχεία ούτε έγινε επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, δεν κλήθηκε απαραίτητη η κλίση του προσφεύγοντος σε ακρόαση από την Υπηρεσία μας.

Επειδή, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας εξέδωσε την με αριθ. /2018 εντολή ελέγχου δυνάμει του με αριθ. πρωτ. Α ΕΞ 2018 ΕΜΠ/22.02.2018 Δελτίου Πληροφοριών της Ειδικής Γραμματείας του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος. Στη συνέχεια κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η με αριθ. πρωτ. /25.04.2018 επιστολή, στη διεύθυνση άσκησης της επαγγελματικής του δραστηριότητας στην , με την οποία ενημερώθηκε για την έκδοση της ως άνω εντολής καθώς για τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων για την ελεγχόμενη χρήση.

Επειδή, σύμφωνα με την αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31.07.2017 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής “Με εντολή Διοικητή” σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης»:

«... άρθρο 1

Στήλη 12 Α. Για τον φορολογικό, πλήρη και μερικό, έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων/φορολογικών ετών/υποθέσεων

1. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία ο φορολογούμενος υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις περιπτώσεις 121 & 122 της παρούσας απόφασης κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου.».

Επειδή, από την ανωτέρω απόφαση προκύπτει ότι ορθά εκδόθηκε η με αριθ. /11.04.2018 Εντολή Μερικού Ελέγχου Γραφείου από τη Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, δεδομένου ότι κατά το χρόνο έκδοσης αυτής ο προσφεύγων ασκούσε ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα στην ελεγκτική χωρική αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66), ορίζεται ότι: «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 τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 :

«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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων 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. 1 του άρθρου 62 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.):

« Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου ,την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. »

Επειδή, στην παρ. 5 του άρθρου 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής του Ν. 4174/2013, (ΦΕΚ Α' 170/26-07- 2013), ορίζεται ότι: «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 αυτουργός 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 ι. 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 Σελίδα 4 από 11 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, στην παρ. 27 α του άρθρου 66 Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη εφαρμογής 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 στο άρθρο 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, στην υπό εξέταση υπόθεση, η Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, λόγω αρμοδιότητας εξέδωσε την προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στο διαβιβασθέν με αριθ. ΣΔΟΕ Ε.Δ. ΑΤΤ. Α ΕΞ 2018 ΕΜΠ 2018 Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής και την από 2.12.2020 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., δυνάμει του πορίσματος της οποίας, ο προσφεύγων κατά τη διαχειριστική περίοδο 1.01.2012-31.12.2012 υπέπεσε στην εξής παράβαση: ζήτησε και έλαβε ένα (1) εικονικό στο σύνολό του φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας 21.950,00 ευρώ άνευ Φ.Π.Α. εκδόσεως της βρετανικής εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α.

Επειδή η λήψη του παραπάνω ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, συνιστά φοροδιαφυγή σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013.

Επειδή από τον συνδυασμό των παραπάνω αναφερομένων συνάγεται ότι η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής για διενέργεια ελέγχου και επιβολή προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 στην κρινόμενη χρήση 2012, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 και της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997, καθίσταται, κατ' εξαίρεση, με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ 27α του άρθρου 66 του Ν. 4646/2019 δεκαετής, λόγω της διαπιστωθείσας φοροδιαφυγής. Επομένως, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου στη χρήση 2012 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης (2.12.2020) πράξης, καθόσον παραγράφεται, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά το πέρας δεκαετίας και συγκεκριμένα την 31/12/2023. Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 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 φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».*

Επειδή, με την παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι: *«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσόμενων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. γ' 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: 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, στο κεφάλαιο «πραγματικά περιστατικά – διαπιστώσεις ελέγχου» της από 2.12.2020 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, στην οποία παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά και αυτούσιο το περιεχόμενο του Δελτίου Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε., αναφέρονται τα εξής:

«... η Υπηρεσία μας, έχει ήδη διαπιστώσει την έκδοση εικονικών τιμολογίων από τρία συγκεκριμένα πρόσωπα προς μεγάλο αριθμό ελληνικών επιχειρήσεων, χρησιμοποιώντας ως εκδότες – προμηθευτές τρεις ιδρυθείσες προς τούτο βρετανικές οντότητες (.....) , οι οποίες είχαν μεν ως καταστατική έδρα την ίδια διεύθυνση στο Ηνωμένο Βασίλειο (.....) , αλλά χρησιμοποιούσαν ως εν τοις πράγμασι επαγγελματική εγκατάσταση συγκεκριμένους μισθωμένους χώρους στην Αττική από το 2011 (.....) , με τελικό στόχο την εξαπάτηση των εθνικών και κοινοτικών Αρχών μέσω της είσπραξης των επιχορηγήσεων στο πλαίσιο των τριών δράσεων ψηφιακής σύγκλισης digi-lodge, digi-retail και digi-content. Σημειώνεται δε το γεγονός ότι οι ανωτέρω αλλοδαπές οντότητες έχουν ήδη διαλυθεί νομικά από τις αρμόδιες βρετανικές Αρχές μέσω της διαγραφής τους από το βρετανικό Εμπορικό Μητρώο (Companies House) τα έτη 2016 και 2017, λόγω μη ανταπόκρισής τους σε τυπικές υποχρεώσεις που απορρέουν από την τοπική εμπορική νομοθεσία. Τούτο δε συνέβη πιθανότατα λόγω μη ύπαρξης πλέον αντικειμένου δραστηριότητας εκ μέρους τους, κατόπιν των ελέγχων που διεξήχθησαν από τις εκάστοτε Περιφερειακές Διευθύνσεις της Υπηρεσίας μας, αλλά και από την OLAF (Ευρωπαϊκό Γραφείο για την Καταπολέμηση της Απάτης), οι οποίοι και ανέδειξαν τον πραγματικό σκοπό λειτουργίας τους.

Συγκεκριμένα, όπως προέκυψε α) από τους ελέγχους που διενήργησε η Υπηρεσία μας σε πελάτες-λήπτες των σχετικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, β) από τα ευρήματα της κατάσχεσης που έγινε το 2013 στην έδρα της οντότητας - Α.Φ.Μ. στην οδό και η οποία ανήκει στα ίδια τρία υποκρυπτόμενα πρόσωπα, γ) από τις πληροφορίες που τους χορηγήθηκαν από τον ενδιάμεσο φορέα πληρωμών των σχετικών επιχορηγήσεων (.....), δ) από τις πληροφορίες που τους χορηγήθηκαν από τις αρμόδιες φορολογικές Αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου, της Κύπρου και των Η.Π.Α. στο πλαίσιο αιτημάτων διοικητικής συνδρομής, ε) από τα ευρήματα των ελέγχων της OLAF (Ευρωπαϊκό Γραφείο για την Καταπολέμηση της Απάτης) στο Ηνωμένο Βασίλειο και την Κύπρο, στ) από τις πληροφορίες που δόθηκαν στο πλαίσιο δικαστικής συνδρομής από τις Αρχές της Κύπρου και της Νέας Ζηλανδίας, ζ) από τις πληροφορίες που τους χορηγήθηκαν από τις ελληνικές Τράπεζες, η) από τις ένορκες καταθέσεις και τα υπομνήματα πρώην εν τοις πράγμασι υπαλλήλων των υποκρυπτόμενων και θ) από τα υπομνήματα που κατέθεσαν στην Υπηρεσία μας οι τρεις υποκρυπτόμενοι στο πλαίσιο της με αριθ. /02.11.2016 Παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος,

1) Οι τρεις βρετανικές οντότητες εξέδωσαν τα έτη 2011- 2014 μερικώς ή πλήρως εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς εκατοντάδες ελληνικές επιχειρήσεις για έργα (κατασκευή και λειτουργία ιστοτόπων), τα οποία είτε εκτελέστηκαν μόνο υποτυπωδώς είτε δεν εκτελέστηκαν καθόλου, με αποκλειστικό στόχο την είσπραξη της προβλεπόμενης επιχορήγησης από την στο πλαίσιο

υλοποίησης των ψηφιακών δράσεων που αναφέρονται ανωτέρω. Οι οντότητες αυτές αναλάμβαναν στη συνέχεια τη συγκρότηση και υποβολή του σχετικού φακέλου ολοκλήρωσης της επένδυσης στην για λογαριασμό των πελατών τους. 2) Για το λόγο αυτό, κατασκευάστηκαν στην πραγματικότητα εξοφλήσεις των τιμολογίων αυτών μέσω εικονικών καταθέσεων στην Τράπεζα Πειραιώς, όπου ως καταθέτες στη μεγάλη πλειοψηφία των περιπτώσεων εμφανίζονταν είτε οι υποκρυπτόμενοι, είτε οι εν τοις πράγμασι υπάλληλοί τους. Υπήρξαν δε αρκετές περιπτώσεις, όπου έγινε κατάτμηση της παρασχεθείσας υπηρεσίας σε δεκάδες τιμολόγια με ημερομηνία έκδοσης την ίδια ημέρα κάθε φορά, προκειμένου να παρακαμφθεί για λόγους εξυπηρέτησης της μεθόδευσης η υποχρέωση εμφάνισης της πληρωμής μέσω του τραπεζικού συστήματος. Για την κατασκευή των καταθέσεων χρησιμοποιήθηκε σε μεγάλη έκταση και μία άλλη βρετανική οντότητα με επωνυμία «.....», συμφερόντων ενός εκ των Ελλήνων υποκρυπτόμενων, η οποία διοχέτευε τεχνητά τα απαραίτητα κάθε φορά ποσά για τη δημιουργία καταθετηρίων. Η οντότητα αυτή διεγράφη την 30-12-2014 από τις βρετανικές Αρχές για τον ίδιο ως άνω λόγο (μη εκπλήρωση τυπικών υποχρεώσεων προς το βρετανικό Εμπορικό Μητρώο).

3) Σε εκατό είκοσι μία (121) περιπτώσεις επενδυτικών σχεδίων στο πλαίσιο της δράσης digi-lodge, όπου οι ελληνικές επιχειρήσεις κατόρθωσαν να εισπράξουν την επιχορήγηση είτε στο σύνολό της (118) είτε ως προκαταβολή (3), προέκυψε ότι στη συντριπτική πλειοψηφία τους τα χρήματα αυτά επιστράφηκαν σχεδόν άμεσα στην ανωτέρω βρετανική οντότητα «.....» δια οπισθογραφήσεως της σχετικής επιταγής έκδοσης της , επιβεβαιώνοντας με αυτό τον τρόπο την όλη μεθόδευση.

4) Όπως προέκυψε από τους ελέγχους της Υπηρεσίας μας και από τα ευρήματα της κατάσχεσης που αναφέρεται ανωτέρω, συντάσσονταν από την αρχή της συνεργασίας ιδιωτικά ανεπίσημα συμφωνητικά μεταξύ της και των πελατών-υποψηφίων, βάσει των οποίων η τελευταία μετά από την εκταμίευση της επιχορήγησης θα εισέπραττε το μεγαλύτερο μέρος αυτής, με το ποσοστό όμως να είναι διαφορετικό ανά περίπτωση. Συνολικά, ως ποσοστό επί της συνολικής καθαρής αξίας του εκδοθέντος τιμολογίου και βάσει των ευρημάτων μας, αυτό κυμαινόταν από 57% έως και 100%.

.....

Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω ευρήματα των διενεργηθέντων ελέγχων της Υπηρεσίας μας, η ελεγχόμενη οντότητα – Α.Φ.Μ. , με διεύθυνση: έλαβε ένα (1) τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, τουλάχιστον μερικώς εικονικό στο πλαίσιο δράσης digi-lodge, έκδοσης της βρετανικής οντότητας – Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α. με στοιχεία /02/02/2012 και συνολικής καθαρής αξίας 21.950,00 ευρώ, χωρίς να δύναται να προσδιοριστεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλήρως αιτιολογημένη, καθόσον, στο με αριθ. πρωτ. ΣΔΟΕ Ε.Δ. ΑΤΤ. Α ΕΞ 2018 ΕΜΠ 2018 Δελτίο Πληροφοριών της Ε.Γ. Σ.Δ.Ο.Ε. (αριθ. πρωτ. εις. Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας /1.03.2018) και στην από 2.12.2020 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, αναγράφονται όλα τα απαραίτητα στοιχεία, με βάση την οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου στην Πράξη Επιβολής

Προστίμου περιέχονται στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία της. (ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001). Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και της επιβαλλόμενης γι' αυτήν πρόστιμο, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της κάθε πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στην συνοδεύουσα της πράξης έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην με αριθ. /28.09.2020 πρόσκληση της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής για την προσκόμιση των πρωτότυπων βιβλίων και στοιχείων, προκειμένου για την διευκόλυνση των ελεγκτικών επαληθεύσεων, επικαλούμενος διατάξεις περί παραγραφής και άλλους λόγους, γεγονός που δηλώνει την άρνησή του να συνεργαστεί και να διευκολύνει τον έλεγχο. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του για μη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης των επίσημων βιβλίων τυγχάνει αβάσιμος καθόσον αυτά ουδέποτε προσκομίστηκαν στον έλεγχο αν και ζητήθηκαν.

Επειδή, ο έλεγχος μετέβη στην τελευταία δηλωθείσα γνωστή επαγγελματική έδρα του προσφεύγοντος βάσει των στοιχείων του υποσυστήματος μητρώου TAXIS, ήτοι στην οδό πλην όμως δεν κατέστη δυνατή η επικοινωνία, δεδομένου ότι το μαγαζί ήταν κλειστό και άδειο παρουσιάζοντας εικόνα μη άσκησης επαγγελματικής δραστηριότητας. Σύμφωνα με τις πληροφορίες που συνέλεξε ο έλεγχος από παρακείμενα μαγαζιά, το κατάστημα ήταν άδειο και χωρίς δραστηριότητα καιρό, ενώ δεν γνώριζαν την τύχη της επαγγελματικής εγκατάστασης.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που πραγματοποίησε ο έλεγχος, κατόπιν αναζήτησης και προσκόμισης στοιχείων από την εκμισθώτρια του ακινήτου , ο προσφεύγων είχε μισθώσει το ως άνω ακίνητο, το οποίο είχε δηλώσει ως έδρα της επαγγελματικής του εγκατάστασης στην οδό , για το χρονικό διάστημα από 28.12.2017 έως και 1.10.2020.

Επειδή, εν προκειμένω η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (ΠΔ 186/92) & άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015 εκδόθηκε νόμιμα, έχει λάβει αριθμό /2020, ID και βεβαιώθηκε με τον Α.Χ.Κ. 12.2020, ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί παράνομης μη καταχώρησης πράξης επιβολής προστίμου και για το λόγο αυτό ανύπαρκτης τυγχάνουν αβάσιμοι και αόριστοι.

Επειδή, προς επίρρωση των ισχυρισμών του περί πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο που να αντικρούει ουσιαστικά τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως προσφορές από άλλες επιχειρήσεις για την δημιουργία του λογισμικού, στοιχεία διακίνησης του λογισμικού από την Μεγάλη Βρετανία, κ.α.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη 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 στην από 2.12.2020 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 1.03.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , ασκούντος ατομική επιχείρηση, με Α.Φ.Μ. , με έδρα την , και την επικύρωση της με αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) & άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας για τη χρήση 2012.

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

Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας για τη χρήση 2012 (α/α /2020)

Ποσό προστίμου αρ. 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 (10% επί της καθαρής αξίας) 2.195,00 €

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
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.