



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 30 / 06 / 2021

Αριθμός Απόφασης **2032**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 04/03/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της τελούσας σε καθεστώς αδρανείας επιχείρησης με την επωνυμία , ως καθολικής διαδόχου της επιχείρησης , που εδρεύει στο και στην οδό αριθ., θέση , με ΑΦΜ: , κατά των υπ' αριθμ. /2021 /2021 και /2021 Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α χρήσεων 1994, 1995 και 1996 αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Παλλήνης λόγω επανάληψης διαδικασίας, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Παλλήνης, καθώς και την από 02/02/2021 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου ΚΦΔ κατ' επανάληψη διαδικασίας της ίδιας ΔΟΥ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,
Επί της από **04/03/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης με την επωνυμία, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **03/02/2021**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Όπως προκύπτει από την από **6.12.1999** έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της υπαλλήλου της ΔΟΥ Ιλίου,, και την από **18.8.2015** έκθεση ελέγχου ειδικού τριπλάσιου προστίμου ΦΠΑ της υπαλλήλου της ΔΟΥ Αγίων Αναργύρων, η προσφεύγουσα, ως καθολική διάδοχος της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με αντικείμενο εργασιών «χονδρικό εμπόριο αιθυλικής αλκοόλης και άλλων μετουσιωμένων αποσταγμάτων με οποιαδήποτε περιεκτικότητα σε οινόπνευμα», είχε έδρα αρχικά στο (επί της οδού αρ.) και στη συνέχεια, όπως προκύπτει από την/1997 δήλωση μεταβολής ενώπιον της ΔΟΥ Ν. Λιοσίων, μετέφερε την έδρα της στο (επί της οδού αρ., θέση «.....»), τηρούσε δε για την παρακολούθηση των εργασιών της βιβλία και στοιχεία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ.

Από έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην επιχείρηση για τις διαχειριστικές περιόδους 1.1.1994 - 31.12.1994, 1.1.1995 - 31.12.1995 και 1.1.1996 - 31.2.1996 διαπιστώθηκαν τα εξής:

α) Κατά τη **χρήση 1994** η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε, καταχώρησε και εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ τεσσάρων (4) φορολογικών στοιχείων (υπ' αριθμ./1994,/1994,/1994 και/1994), εκδόσεως του, συνολικού ΦΠΑ **15.666,47€**.

β) Κατά τη **χρήση 1995** η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε, καταχώρησε και εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ πέντε (5) φορολογικών στοιχείων (υπ' αριθμ. .../1995,/1995,/1995,/1995 και/1995), εκδόσεως του, συνολικού ΦΠΑ **19.455,32€**,

γ) Κατά τη **χρήση 1996** η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε, καταχώρησε και εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ δύο (2) φορολογικών στοιχείων (υπ' αριθμ./1996 και/1996), εκδόσεως του, συνολικού ΦΠΑ **19.316,07€**.

Η φορολογική Αρχή θεώρησε, σύμφωνα με την ως άνω από **6.12.1999** έκθεση ελέγχου της **ΔΟΥ Ιλίου**, ότι **τα πιο πάνω τιμολόγια ήταν εικονικά**, καθώς αφορούσαν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Για τον λόγο αυτό ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ Ιλίου εξέδωσε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τις υπ' αριθμ./1999,/1999 και/1999 αποφάσεις επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, αντίστοιχα. Ακολουθώντας με τις/2014,/2014 και/2014 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου οι αποφάσεις αυτές επιβολής προστίμου **ακυρώθηκαν για τυπικό λόγο** και, ειδικότερα, διότι πριν από την έκδοσή τους η προσφεύγουσα εταιρεία δεν είχε κληθεί προς ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις της επί των παραβάσεων που της αποδίδονταν.

Μετά την έκδοση των ως άνω αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου και αφού η φορολογική Αρχή (ΔΟΥ Αγ. Αναργύρων) κάλεσε την προσφεύγουσα προς ακρόαση, συνέταξε την από **18.8.2015** έκθεση ελέγχου ειδικού τριπλάσιου προστίμου ΦΠΑ, κατ' επανάληψη της διαδικασίας, και από τον προϊστάμενο της ίδιας ΔΟΥ εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ./2015,/2015 και/2015 οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 παρ. 1 του ν. 2523/1997), με τις οποίες επιβλήθηκαν σε βάρος

της προσφεύγουσας πρόστιμα ύψους 46.999,41€ (15.666,47€ x 3) για το έτος 1994, 58.365,96€ (19.455,32€ x 3) για το έτος 1995 και 57.948,22€ (19.316,075€ x 3) για το έτος 1996, αντίστοιχα. Κατά των αποφάσεων αυτών η προσφεύγουσα εταιρεία άσκησε την υπ' αριθμ. πρωτ./25.9.2015 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., η οποία τεκμαίρεται ότι απορρίφθηκε σιωπηρώς με την άπρακτη παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας προς έκδοση απόφασης. Κατόπιν αυτών η προσφεύγουσα άσκησε δικαστική προσφυγή κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΕΔ Αθηνών και εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2020 **Απόφαση** του Διοικητικού Πρωτοδικείου (τμ. 27^ο μονομελές), η οποία **κοινοποιήθηκε στον προϊστάμενο της ΔΟΥ στις 03/02/2020**, με την οποία **ακυρώθηκε** η τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. της υπ' αριθμ. πρωτ./25.9.2015 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας κατά των υπ' αριθμ./2015,/2015 και/2015 οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 παρ. 1 του ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, καθόσον κρίθηκε ότι οι πράξεις αυτές μη νομίμως εκδόθηκαν από τον προϊστάμενο ΔΟΥ Αγ. Αναργύρων, αφού η προσφεύγουσα κατά το χρόνο έκδοσης των πράξεων είχε ήδη μεταφέρει την έδρα της στο Κορωπί Αττικής και συνεπώς αρμόδιος προϊστάμενος για την έκδοση αυτών ήταν ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Παλλήνης, στον οποίο ανέπεμψε την υπόθεση προκειμένου να ενεργήσει τα νόμιμα. Ακολούθως, με την υπ' αριθμ./2020 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της **ΔΟΥ Παλλήνης**, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα έλεγχος σε **επανάληψη διαδικασίας**, από την υπάλληλο της ίδιας ΔΟΥ, η οποία συνέταξε την από **02/02/2021** έκθεση ελέγχου ΚΦΔ και από τον προϊστάμενο της ίδιας ΔΟΥ εκδόθηκαν για τις χρήσεις **1994, 1995 και 1996** οι υπ' αριθμ./2021,/2021 και/2021 Οριστικές Πράξεις επιβολής προστίμου ΦΠΑ (προσβαλλόμενες), με τις οποίες καταλογίστηκαν τα ακόλουθα ποσά:

Με την υπ' αριθμ./2021 Πράξη, ποσό προστίμου 7.833,24€ (15.666,47€ x 50%)
Με την υπ' αριθμ./2021 Πράξη, ποσό προστίμου 9.727,66€ (19.455,32€ x 50%)
Με την υπ' αριθμ./2021 Πράξη, ποσό προστίμου 9.658,04€ (19.316,08€ x 50%)

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας ότι:

1. Το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό προστίμων στις χρήσεις 1994, 1995 και 1996 έχει υποπέσει σε **παραγραφή**. Απαραδέκτως διενεργήθηκε επανάληψη διαδικασίας, καθόσον αυτό δεν προβλέπεται από τις διατάξεις του κώδικα ΦΠΑ, ενώ από τις διατάξεις του άρθρου 84§6 του ν. 2238/1994, προκύπτει ότι επανάληψη διαδικασίας σε περίπτωση ακύρωσης της πράξης για τυπικό λόγο, δικαιολογείται **για μία μόνο φορά** εντός ενός έτους από την κοινοποίηση της σχετικής απόφασης. Επιπλέον οι προσβαλλόμενες πράξεις απαραδέκτως κοινοποιήθηκαν στις **04/02/21**, ήτοι μετά την παρέλευση έτους από την κοινοποίηση αυτών στον προϊστάμενο της ΔΟΥ,
2. Δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας και ειδικότερα η διάταξη του άρθρου 36§§3,4 του ΚΒΣ, καθόσον κατά την αφαίρεση των φορολογικών στοιχείων από την έδρα της, συντάχθηκε απόδειξη παραλαβής και όχι έκθεση κατάσχεσης.
3. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές, λόγω του παρακολουθηματικού αυτών χαρακτήρα σε σχέση προς τις αντίστοιχες (κύριες) πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ.
4. Η φορολογική αρχή **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των φορολογικών στοιχείων, καθόσον οι συναλλαγές που αναγράφονται σ' αυτά, αφορούν πραγματικές συναλλαγές, ενώ σε κάθε περίπτωση έλαβε αυτά με **καλή πίστη**.

1. Ως προς την παραγραφή

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι από το συνδυασμό των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997, της παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000, της παρ.1 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 και της παρ.19 του άρθρου 19 του Ν.3091/2002, προκύπτει ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για τον καταλογισμό παραβάσεων διατάξεων του Φ.Π.Α. που ανάγονται στις χρήσεις 1994, 1995 και 1996 και την επιβολή προστίμων, έχει υποκύψει σε παραγραφή,

Επίσης ισχυρίζεται ότι, στη φορολογία προστιθέμενης αξίας, δεν περιλαμβάνεται διάταξη όμοια προς εκείνη του άρθρου 84§6 του ν. 2238/1994 που να επιτρέπει την επανάληψη της σχετικής διαδικασίας, έπειτα από την ακύρωση της αρχικώς εκδοθείσας πράξης ως νομικώς πλημμελούς, όπως απαραδέκτως ενεργήθηκε από την φορολογική Αρχή. Αλλά, ακόμη κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι τυγχάνει εν προκειμένω (αναλογικής) εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 84§6 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 2238/1994), οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν και πάλι ακυρωτές, ως απαραδέκτως κοινοποιηθείσες στις 04.02.21, ήτοι μετά την παρέλευση της ενιαύσιας προθεσμίας που προβλέπεται από την εν λόγω διάταξη,

Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι, η διενεργηθείσα επανάληψη διαδικασίας έγινε για δεύτερη φορά, ενώ από την εξαιρετική διατύπωση της διάταξης της παρ. 6 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., προκύπτει ότι επανάληψη διαδικασίας σε περίπτωση ακύρωσης της πράξης για τυπικό λόγο δικαιολογείται για μία μόνο φορά εντός ενός έτους από την κοινοποίηση της σχετικής απόφασης με αποκλειστικό σκοπό τη θεραπεία του συγκεκριμένου τυπικού λόγου που την κατέστησε ακυρωτέα.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **36 § 1** του **ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι «η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης», με τις διατάξεις του άρθρου **72 § 11** του **ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι «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», και με τις διατάξεις του άρθρου **67** του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»,

Περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου **84** του **ν. 2238/1994** (Α' 151) ορίζεται μεταξύ άλλων 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, ..., **6)** Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης», ενώ με τις διατάξεις του **άρθρου 57§1** του **ν. 2859/2000** (Α' 248) ότι: «Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης,... Μετά την πάροδο της

πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου», με τις διατάξεις του **άρθρου 59§1** του ίδιου νόμου ότι: «Διατάξεις νόμων που αφορούν θέματα διαδικασίας για την επιβολή του φόρου εισοδήματος ισχύουν αναλόγως και για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, εφόσον στις διατάξεις του δεν ορίζεται διαφορετικά» και με τις διατάξεις του **άρθρου 9§5** του **ν.2523/1997** (Α' 179), ότι: «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. ...».

Επειδή, κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου **84§6** του **ν. 2238/1994**, η ακύρωση καταλογιστικής του φόρου πράξης, με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, λόγω διαγνωσθείσας νομικής πλημμέλειας συνιστά ακύρωση για τυπικό λόγο, εφόσον η φύση της νομικής αυτής πλημμέλειας δεν καταλείπει περιθώριο ουσιαστικής εκτίμησης των δεδομένων της υπόθεσης στο δικάσαν δικαστήριο, αλλά υποχρεώνει το τελευταίο, μόλις διαπιστώσει τη συνδρομή της, να προβεί στην ακύρωση της προσβαλλόμενης ενώπιόν του πράξης (πρβλ. **ΣτΕ 1240/2008** και **ΣτΕ 3670/1983 7μ.**).

Επειδή, εξάλλου, όπως συνάγεται τόσο από τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 59 του ν. 2859/2000 (Α' 248) Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας στην οποία ορίζεται ότι «Διατάξεις νόμων που αφορούν θέματα διαδικασίας για την επιβολή του φόρου εισοδήματος ισχύουν αναλόγως και για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, εφόσον στις διατάξεις του δεν ορίζεται διαφορετικά», η προαναφερόμενη διάταξη του Κ.Φ.Ε. εφαρμόζεται αναλόγως και στις περιπτώσεις επιβολής ΦΠΑ (πρβλ. **ΣτΕ 1240/2008** και **ΣτΕ 3670/1983 7μ.**).

Επειδή εφόσον υπάρχει δικαστική απόφαση που ακυρώνει την πράξη προστίμου λόγω νομικής πλημμέλειας είναι δυνατή η επανάληψη της διαδικασίας απαλλαγμένη από τη νομική πλημμέλεια, χωρίς να τίθεται περιορισμός ως προς το πλήθος των επαναλήψεων που τυχόν διενεργηθούν **Υπ.Οικ. 114813/780/0015/28.11.2007**,

Επειδή τέλος, όπως προκύπτει από τα αποδεικτικά κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων, αυτές κοινοποιήθηκαν στις 03/02/2021, ήτοι πριν την παρέλευση της ενιαύσιας προθεσμίας που προβλέπεται από τη διάταξη του άρθρου 84§6 του ν. 2238/1994,

Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, **απορρίπτονται** ως αβάσιμοι.

2. Ως προς τη μη τήρηση του ουσιώδους τύπου κατ' άρθρο 36§§3,4 του ΚΒΣ

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες διοικητικές πράξεις είναι πλημμελείς και αυτοδικαίως άκυρες, για τους εξής επιμέρους λόγους:

α) Η υπ' αριθ./2019 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, αφενός μεν γιατί φέρει ημερομηνία έκδοσης (12.4.2019) πρωθύστερη του από 26.3.2019 ακριβούς αντιγράφου που της επιδόθηκε και αφετέρου γιατί φέρεται να βασίσθηκε στην από 15/3/2019 έκθεση ελέγχου, ενώ η έκθεση ελέγχου που της επιδόθηκε φέρει ημερομηνίες σύνταξής της την 26.3.2019, ελέγχου της από τον επόπτη την 29.3.2019, θεώρησής της από τον υποδιευθυντή την 8.4.2019 και θεώρησής της από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ την 12.4.2019.

β) Η υπ' αριθ./2019 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., αφενός μεν γιατί δεν φέρει ειδικότερη ημεροχρονολογία έκδοσης και αφετέρου γιατί φέρεται να βασίσθηκε και αυτή στην από 15/3/2019 έκθεση - επανάληψης διαδικασίας, ενώ η έκθεση ελέγχου που της επιδόθηκε φέρει επίσης διαφορετικές ημερομηνίες σύνταξής της (19.3.2019), ελέγχου της από τον επόπτη (29.3.2019), θεώρησής της από τον υποδιευθυντή (8.4.2019) και θεώρησής της από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ (12.4.2019).

Επιπλέον, εφόσον η σχετική έκθεση ελέγχου φέρει ημερομηνία θεώρησής της από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ την 12.4.2019, οπότε και έκτοτε η επ' αυτής ερειδόμενη διοικητική πράξη θα πρέπει να απέκτησε νομική υπόσταση, δεν δικαιολογείται το πρωθύστερο της επίδοσης του από 26.3.2019 ακριβούς αντιγράφου αυτής.

γ) Τέλος, η υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, γιατί φέρεται ομοίως να βασίσθηκε στην από 18/3/2019 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, λόγω επανάληψης διαδικασίας, ενώ η έκθεση ελέγχου που της επιδόθηκε φέρει επίσης τις ως άνω διαφορετικές ημερομηνίες σύνταξής της (19.3.2019), ελέγχου της από τον επόπτη (29.3.2019), θεώρησής της από τον υποδιευθυντή (8.4.2019) και θεώρησής της από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ (12.4.2019).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **36** του **Π.Δ 186/1992** (Α' 84), όπως ίσχυε κατά την κρίσιμη **χρήση 1998**, ορίζονταν μεταξύ άλλων: «**3)** Αν κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων που σχετίζονται με τον έλεγχο, από τα οποία είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, κατάσχονται από τον υπάλληλο που ενεργεί τον φορολογικό έλεγχο και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο της ΔΟΥ, ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα διαφυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής. Για τις κατασχέσεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των πέντε τελευταίων εδαφίων της επομένης παραγράφου. **4).** ... Τα βιβλία, έγγραφα και λοιπά στοιχεία που βρίσκονται, κατάσχονται και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ, ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα φυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής. Για την έρευνα και την κατάσχεση συντάσσεται έκθεση, η οποία υπογράφεται από αυτούς που διενεργούν την κατάσχεση και τον επιτηδευματία. Αντίγραφο της έκθεσης επιδίδεται στον υπόχρεο, ο οποίος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων με δαπάνες του. **5)** Στις περιπτώσεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου αυτού επιτρέπεται η κατάσχεση και των βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται με βάση τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ...».

Επειδή όπως συνάγεται από τις ανωτέρω διατάξεις, σε κάθε περίπτωση κατά την οποία υπάλληλοι δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου σε ορισμένο τόπο και δη στην επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία, αφαιρούν από αυτήν βιβλία, έγγραφα και λοιπά εν γένει στοιχεία, απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζομένης στα εν λόγω στοιχεία καταλογιστικής πράξεως ή πράξεως περί επιβολής προστίμου της φορολογικής αρχής, η τήρηση της διαγραφόμενης στις διατάξεις αυτές διαδικασίας κατασχέσεως, ήτοι απαιτείται να συντάσσεται επί τόπου από τους ελεγκτές σχετική έκθεση κατασχέσεως και να υπογράφεται αυτή από τους τελευταίους και από τον επιτηδευματία, στον οποίο πρέπει να επιδίδεται αντίγραφο της εν λόγω εκθέσεως. (**Πρβλ ΣτΕ 424/2017**),

Επειδή με την **ΠΟΛ 1110/18-09-2006** διαταγή δόθηκαν οδηγίες σχετικά με το τρόπο έκδοσης της απόφασης επιβολής προστίμου σε περίπτωση που διενεργείται επανάληψη διαδικασίας επί ακύρωσης απόφασης επιβολής προστίμου λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης, στην οποία μεταξύ άλλων διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«Σύμφωνα με την άποψη του Ειδικού Νομικού Γραφείου Φορολογίας, στην περίπτωση που διοικητικό δικαστήριο ακυρώνει ως νομικώς πλημμελή πράξη της φορολογικής αρχής λόγω παράλειψης σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης για την παραλαβή των οικείων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. (είχε συνταχθεί απόδειξη παραλαβής), πρέπει να γίνεται επανάληψη της διαδικασίας, τηρουμένου και του ουσιώδους τύπου που παραλείφθηκε (σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης), ως εξής:

α) Δύο αρμόδιοι φοροτεχνικοί υπάλληλοι της οικείας φορολογικής αρχής, εφοδιασμένοι με δύο εντολές του Προϊσταμένου αυτής (μία για την παράδοση των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. και μία για την εκ νέου διενέργεια κατάσχεσης αυτών), θα μεταβαίνουν στην έδρα του επιτηδευματία. Εκεί θα συντάσσουν έκθεση παράδοσης των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. προς αυτόν (στην περίπτωση επιτηδευματία νομικού προσώπου προς το νόμιμο εκπρόσωπό του), ο οποίος και θα υπογράψει την έκθεση. Στην περίπτωση

απουσίας ή μη ανεύρεσης του επιτηδευματία ή του νόμιμου εκπροσώπου του κατά περίπτωση (τούτο πρέπει να αναγράφεται στην έκθεση, διαφορετικά αυτή πάσχει από ακυρότητα) η έκθεση θα υπογράφεται από υπάλληλο, διαχειριστή, συνεργάτη ή συνεταιίρο κ.λπ. που θα βρεθεί στην έδρα του επιτηδευματία. Στη συνέχεια οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα συντάσσουν αμέσως έκθεση κατάσχεσης των ιδίων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. (αναγράφοντας πανηγυρικά σ' αυτή τον τίτλο «Έκθεση Κατάσχεσης»), η οποία θα υπογράφεται από τους ίδιους και από τον επιτηδευματία ή το νόμιμο εκπρόσωπό του ή τον υπάλληλο, διαχειριστή, συνεργάτη ή συνεταιίρο κ.λπ. κατά περίπτωση. Αντίγραφο αυτής θα επιδίδεται στο πρόσωπο που τη συνυπέγραψε και θα γίνεται μνεία αυτού στην έκθεση κατάσχεσης. Σημειώνεται ότι εάν έχει αλλάξει η διεύθυνση της έδρας του επιτηδευματία και η νέα διεύθυνση αυτής έχει γνωστοποιηθεί εγγράφως στο δικαστήριο ή τη φορολογική αρχή, οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα μεταβαίνουν για τις παραπάνω ενέργειες στη νέα έδρα. Στην περίπτωση που η αλλαγή της έδρας δεν έχει γνωστοποιηθεί, τότε εγκύρως γίνονται οι επιδόσεις στην αρχική διεύθυνση που έχει δηλωθεί (σχετική παράγραφος 3 άρθρου 45 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας). Σ' αυτή την περίπτωση (όπως και στην περίπτωση που ο επιτηδευματίας, ο νόμιμος εκπρόσωπός του, ο υπάλληλος, ο διαχειριστής, ο συνεργάτης ή συνεταιίρος κ.λπ. αρνείται να υπογράψει ή να παραλάβει την έκθεση) οι φοροτεχνικοί υπάλληλοι θα ενεργούν κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 55 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (περί θυροκόλλησης). Ειδικότερα θα συντάσσουν την έκθεση παράδοσης των βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. αναφέροντας ότι δεν ευρέθη ο επιτηδευματίας ή ο νόμιμος εκπρόσωπός του στην έδρα ούτε στην κατοικία του ούτε άλλος υπάλληλος, διαχειριστής, συνεργάτης, συνεταιίρος κ.λπ. ή ότι αρνήθηκε να υπογράψει ή να παραλάβει την έκθεση και γι' αυτό το λόγο προέβηκαν στη θυροκόλληση της έκθεσης παράδοσης. Στην προκειμένη περίπτωση ο δεύτερος φοροτεχνικός υπάλληλος θα υπογράψει την έκθεση ως μάρτυρας του ότι διενεργήθηκε θυροκόλληση του εγγράφου. Ακολούθως θα προβαίνουν αμέσως στη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης των ιδίων βιβλίων, στοιχείων κ.λπ. σύμφωνα με όσα προαναφέρονται, την οποία επίσης θα θυροκολλούν, κάνοντας μνεία στην έκθεση ότι δεν βρέθηκε ο επιτηδευματίας ή ο νόμιμος εκπρόσωπός του ούτε άλλος υπάλληλος, διαχειριστής, συνεργάτης ή συνεταιίρος κ.λπ.

β) Μετά από τα παραπάνω η έκθεση ελέγχου και οι αποφάσεις επιβολής προστίμου θα κοινοποιούνται στον επιτηδευματία».

Επειδή, όπως έχει κριθεί από τη νομολογία, σε κάθε περίπτωση διενέργειας φορολογικού ελέγχου, κατά την οποία υπάλληλοι ΔΟΥ αφαιρούν από ορισμένο τόπο και δη από την επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία βιβλία, έγγραφα και λοιπά εν γένει στοιχεία, απαιτείται ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας και, συνεπώς, ως προϋπόθεση της νομιμότητας της επακολουθούσης τυχόν και στηριζόμενης στα εν λόγω στοιχεία πράξεως της φορολογικής αρχής περί επιβολής προστίμου, η τήρηση της διαγραφόμενης στις διατάξεις αυτές διαδικασίας κατασχέσεως, ήτοι απαιτείται να συντάσσεται επί τόπου από τους ελεγκτές σχετική έκθεση κατασχέσεως και να υπογράφεται αυτή από τους τελευταίους και από τον επιτηδευματία, στον οποίο θα πρέπει να επιδίδεται αντίγραφο αυτής, όχι δε και σε τρίτο ή τρίτους επιτηδευματίες, στους οποίους ενδεχομένως αφορούν τα κατασχεθέντα βιβλία ή στοιχεία (**ΣτΕ 642/1987, 4043-4/1995**). Εξ άλλου, κατά την έννοια των ιδίων διατάξεων, η εν λόγω έκθεση πρέπει, για να είναι έγκυρη, να εμπεριέχει το ρητό χαρακτηρισμό της ως «εκθέσεως κατασχέσεως», δεδομένου ότι μόνο με τον τρόπο αυτό δηλώνεται επαρκώς (όπως απαιτείται για τη διασφάλιση των σχετικών δικαιωμάτων του υποχρέου) το νόημα της συγκεκριμένης αφαιρέσεως στοιχείων, ήτοι ότι διενεργείται αναγκαστικά λόγω υπονοιών αποκρύψεως φορολογητέας ύλης, με τις εντεύθεν δυσμενείς για τον επιτηδευματία ενδεχόμενες συνέπειες (**ΣτΕ 2976/2002 επταμ., 2850, 230/2015**). Για την επιβολή δε προστίμου σε βάρος του τρίτου επιτηδευματία, κατά τις διατάξεις του άρθρου 34 του ΚΒΣ, αρκεί η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη (και κοινοποίηση) σχετικής εκθέσεως (ελέγχου), καθώς και η προηγούμενη κοινοποίηση σ' αυτόν του κατ' άρθρο 36 παρ. 7 του ΚΒΣ σημειώματος (**ΣτΕ 2370/2007 Ολομ**), έστω και αν οι παραβάσεις, για τις οποίες επιβάλλεται το πρόστιμο, στηρίζονται και σε στοιχεία που προέκυψαν από τα κατασχεθέντα έγγραφα. Ο καθ' ού το πρόστιμο τρίτος αυτός επιτηδευματίας δύναται, εφ' όσον το ζητήσει, να λάβει γνώση των στοιχείων του φακέλου και, συνεπώς, και της κατά τα ανωτέρω εκθέσεως κατασχέσεως, περαιτέρω δε, επί ασκήσεως προσφυγής κατά της πράξεως επιβολής του προστίμου, να ζητήσει την ακύρωσή της για τυχόν

πλημμέλειες, στο μέτρο όμως και μόνον που αφορούν τον ίδιο ή και για παντελή έλλειψη της εκθέσεως κατασχέσεως (ΣτΕ 696-7/2011, 2676-7/2008, πρβλ. ΣτΕ 104/2008 επταμ.). Περαιτέρω, επί ακυρώσεως πράξεως της για τυπική πλημμέλεια, δεν κωλύεται η φορολογική αρχή να εκδώσει νέα πράξη με το ίδιο περιεχόμενο απαλλαγμένη από την τυπική πλημμέλεια, για την οποία εχώρησε η ακύρωση (ΣτΕ 2156, 2902/2015, 138-9/1998, 5133/1995 επταμ), οπότε η υπόθεση επανέρχεται στο χρόνο εκδόσεως της ακυρωθείσας πράξεως (ΣτΕ 3433/2010 επταμ). Επομένως, στην περίπτωση, κατά την οποία η προσβληθείσα με την προσφυγή πράξη της φορολογικής αρχής περί επιβολής προστίμου του ΚΒΣ ακυρωθεί από το δικαστήριο ως νομικώς πλημμελής, για τον τυπικό λόγο ότι δεν είχε συνταχθεί νόμιμη έκθεση κατασχέσεως, για το νόμιμο της εκδόσεως νέας πράξεως με το ίδιο περιεχόμενο απαιτείται, κατά κανόνα, εκ νέου τήρηση της κατά τα ανωτέρω διαδικασίας, ήτοι αναγκαστική αφαίρεση των βιβλίων και στοιχείων στην επαγγελματική εγκατάσταση του υποχρέου, κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου, και σύνταξη της οικείας εκθέσεως κατασχέσεως (ΣτΕ 2458/2015, 3343, 1283-4, 1752/2011, 1119, 274, 283-5/2010, 1295-8, 1375-8/2009 επταμ, 2039, 1422/2008 επταμ).

Κατ' εξαίρεση, εάν η φορολογική αρχή επικαλεσθεί και αποδείξει την συνδρομή ειδικών αντικειμενικών λόγων, ένεκα των οποίων κατέστη, πλέον, στην συγκεκριμένη περίπτωση πρακτικώς ανέφικτη η εκ νέου αναγκαστική αφαίρεση των ήδη παραληφθέντων βιβλίων και στοιχείων από την επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία, νομίμως εκδίδεται από τη φορολογική αρχή νέα πράξη περί επιβολής προστίμου του ΚΒΣ με το αυτό περιεχόμενο, χωρίς να απαιτείται να επαναληφθεί η υλική πράξη της ως άνω αφαίρεσεως. ΣτΕ 1576/2019.

Επειδή με το υπ' αριθμ. **ΔΕΔ.....ΕΞ2021ΕΜΠ/01-06-2021** έγγραφό μας, ζητήσαμε από την αρμόδια ΔΟΥ Παλλήνης να μας γνωρίσει αν τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία που παρελήφθησαν με την υπ' αριθμ./1997 **Απόδειξη Παραλαβής** της ΥΠΕΔΑ Αθηνών, υπάρχουν στο αρχείο της υπηρεσίας και σε αντίθετη περίπτωση **αν είναι δυνατή η εφαρμογή της ΠΟΛ 1110/18-09-2006 διαταγής** (έκθεση παράδοσης των στοιχείων και έκθεση κατάσχεσης των ιδίων στοιχείων), αναφέροντάς μας την συνδρομή των ειδικών λόγων που τυχόν καθιστούν στη συγκεκριμένη περίπτωση την παράδοση και εκ νέου κατάσχεση πρακτικώς ανέφικτη (βλ. ΣτΕ 1576/2019).

Επειδή η ΔΟΥ Παλλήνης απάντησε με το υπ' αριθμ. **ΕΜΠ/2021** έγγραφό της (**ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠ/15-06-2021**), σύμφωνα με το οποίο τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία που παρελήφθησαν από την προσφεύγουσα, με την υπ' αριθμ./1997 Απόδειξη Παραλαβής της ΥΠΕΔΑ Αθηνών, διαβιβάστηκαν από την ίδια υπηρεσία, στις αρμόδιες ΔΟΥ των εκδοτών των στοιχείων, ενώ στη ΔΟΥ Παλλήνης κοινοποιήθηκαν απλά φωτοαντίγραφα αυτών. Περαιτέρω, μας διαβίβασε **1)** το υπ' αριθμ./1997 έγγραφο της ΥΠΕΔΑ Αθηνών προς την αρμόδια ΔΟΥ ΣΤ' Αθηνών του εκδότη, **2)** το υπ' αριθμ./1997 έγγραφο της ΥΠΕΔΑ Αθηνών προς την αρμόδια ΔΟΥ Ζ' Αθηνών του εκδότη, και **3)** το υπ' αριθμ./1997 έγγραφο της ΥΠΕΔΑ Αθηνών προς την αρμόδια ΔΟΥ ΙΕ' Αθηνών του εκδότη, από τα οποία προκύπτει ότι τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία διαβιβάστηκαν στις ανωτέρω ΔΟΥ, ενώ στη ΔΟΥ της προσφεύγουσας κοινοποιήθηκαν απλά φωτοαντίγραφα.

Επειδή οι ανωτέρω ΔΟΥ στις οποίες εστάλησαν τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία έχουν συγχωνευτεί και ειδικότερα οι ΔΟΥ Ζ' Αθηνών και ΔΟΥ ΙΕ' Αθηνών συγχωνεύτηκαν με τη ΔΟΥ ΣΤ' Αθηνών, και περαιτέρω η ΔΟΥ ΣΤ' Αθηνών συγχωνεύτηκε με τη ΔΟΥ Α' Αθηνών, συνεπεία δε αυτού καθώς και του γεγονότος ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είχαν παραληφθεί από την ΥΠΕΔΑ Αθηνών πριν από 24 έτη, καθιστούν στη συγκεκριμένη περίπτωση **την εκ νέου αναγκαστική αφαίρεση των ήδη παραληφθέντων βιβλίων και στοιχείων από την επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία πρακτικώς ανέφικτη.** Ως εκ τούτου νομίμως εκδόθηκαν από τη φορολογική αρχή οι προσβαλλόμενες νέες

πράξεις με το ίδιο περιεχόμενο με τις αρχικές, χωρίς να απαιτείται να επαναληφθεί η υλική πράξη της ως άνω αφαιρέσεως (βλ. ΣτΕ 1576/2019).

3. Ως προς τον ισχυρισμό ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, καθόσον οι συναλλαγές που αναγράφονται σ' αυτά, αφορούν πραγματικές συναλλαγές, ενώ σε κάθε περίπτωση έλαβε αυτά με καλή πίστη

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική Αρχή εξέλαβε ως θέσφατα τα αναγραφόμενα σε διάφορα πληροφοριακά δελτία, χωρίς, όπως όφειλε, να ελέγξει και επαληθεύσει τα εκτιθέμενα πραγματικά περιστατικά, ενεργώντας και η ίδια ουσιαστικό έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία της, με αποτέλεσμα την ανατιολόγητη επιβολή δυσβάστακτων ποσών φόρων και προστίμων. Οι εκθέσεις ελέγχου, δεν παρέχουν πλήρη αξιοπιστία, αφού το περιεχόμενό τους δεν συνίσταται σε ίδιες διαπιστώσεις των συντακτών τους, αλλά βασίστηκε σε πληροφοριακά δελτία τρίτων Υπηρεσιών και απέφυγε να προβεί σε ελεγκτικές επαληθεύσεις στην προσφεύγουσα και να λάβει σαφή θέση περί της νομιμότητας και πραγματικότητας των υπόψη συναλλαγών. ... Και αν ακόμη ήθελε θεωρηθεί ότι τα κρίσιμα φορολογικά στοιχεία είναι «εικονικά», κατά την έννοια και μόνο που τους προσδίδει η φορολογική Αρχή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν υπέχει καμιά ευθύνη, αφού δεν γνώριζε και ούτε ήταν σε θέση να γνωρίζει αυτή την εικονικότητα, δεδομένου ότι συναλλάχθηκε καλόπιστα με όλους τους προμηθευτές της, από τους οποίους παρέλαβε τα εμπορεύματα, ότι δηλαδή τελούσε σε καλή πίστη κατά το χρόνο των συναλλαγών.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση η προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον, στην από **02/02/2021 έκθεση** μερικού επιτόπιου ελέγχου ΚΦΔ κατ' επανάληψη διαδικασίας της ΔΟΥ Παλλήνης, καθώς και την από 06/12/1999 έκθεση ελέγχου της υπαλλήλου της ΔΟΥ Ιλίου, την έκθεση ελέγχου του 16^{ου} ΤΕΚ Ν. Αττικής, και την έκθεση ελέγχου του ελεγκτή της ΔΟΥ Κορωπίου , αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου στην Πράξη Επιβολής Προστίμου περιέχει στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία της (ΣτΕ 1645/1991, Υπ. Οικ ΠΟΛ 1086/2001). Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλόμενου γι' αυτή προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της κάθε πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999, ΣτΕ 115/1998, 1193, ΣτΕ 1503/1998 κ.α. Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της κάθε πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012), η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993), στην κάθε πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣτΕ 962/2012),

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **31§1 του ν. 1591/1986** (Α' 50), ορίζεται ότι: «Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει: **ζ)** Όποιος εκδίδει πλαστό ή εικονικό ή νοθεύει τιμολόγιο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών ή οποιοδήποτε από τα φορολογικά στοιχεία που αναφέρονται στην περίπτωση γ' της παραγράφου αυτής. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγισθεί με οποιοδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του

υποχρέου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Θεωρείται εικονικό και το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε για συναλλαγή, διακίνηση ή οποιαδήποτε άλλη αιτία ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο» και με τις διατάξεις του άρθρου **18§9** του **Π.Δ. 186/1992** (Α' 84), ότι: «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, όταν αποδίδεται σε 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, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (**ΣτΕ 506/2012**)).

Επειδή, με την απόφαση **ΣτΕ 116/2013** ... όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. **ΣτΕ 505/2012**, **ΣτΕ 1498/2011**, **ΣτΕ 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**).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία της λήπτριας δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος. (**ΣτΕ 3336/2015**, **ΣτΕ 721/2014**).

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση **οι εκδότριες των στοιχείων επιχειρήσεις** ήταν κατά τα κρίσιμα έτη φορολογικά υπαρκτές, πλην όμως **συναλλακτικά ανύπαρκτες**, και ως εκ τούτου, **η προσφεύγουσα ως λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων**, είχε το **βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών**, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και των φερόμενων ως εκδοτών, έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια. **ΣτΕ 506/2012**, **ΣτΕ 116/2013**.

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι εκδότριες των φορολογικών στοιχείων επιχειρήσεις ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτες, το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών μεταφέρθηκε στην προσφεύγουσα, η οποία όμως, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **02/02/2021** έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου ΚΦΔ κατ' επανάληψη διαδικασίας της ΔΟΥ Παλλήνης, καθώς και των εκθέσεων ελέγχου α) της υπαλλήλου της ΔΟΥ Ιλίου β) του 16ου ΤΕΚ Ν. Αττικής, και γ) του ελεγκτή της ΔΟΥ Κορωπίου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **04/03/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της τελούσας σε καθεστώς αδρανείας επιχείρησης, ως καθολικής διαδόχου της επιχείρησης, που εδρεύει στο και στην οδό αριθ., θέση, με **ΑΦΜ:**, και την **επικύρωση** των υπ' αριθμ. /2021, /2021 και /2021 Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου **Φ.Π.Α** χρήσεων **1994, 1995 και 1996** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Παλλήνης λόγω επανάληψης διαδικασίας,

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση - του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Χρήση	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013	Πρόστιμο άρθρου 53 ν. 4174/2013	Πρόστιμο ν. 4472/2017	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1		2/2/2021	Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 ν. 2523/1997	1994	15.666,47€		7.833,24€	7.833,24€
2		2/2/2021	Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 ν. 2523/1997	1995	19.455,32€		9.727,66€	9.727,66€
3		2/2/2021	Επιβολής Προστίμου άρθρου 6 ν. 2523/1997	1996	19.316,08€		9.658,04€	9.658,04€
Σύνολα				54.437,87€	0,00€	0,00€	27.218,94€	27.218,94€

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.