



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 28/07/2021

Αριθμός απόφασης: 2215

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 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*».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 21/01/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά: α) της υπ' αριθμ. /10-12-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, οικονομικού έτους 2012, β) της υπ' αριθμ. /10-12-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, γ) της υπ' αριθμ. /10-12-2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011,

και δ) της υπ' αριθμ./10-12-2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 10/12/2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.

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

Επί της από 21/01/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./10-12-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, οικονομικού έτους 2012, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 5.252,23 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 2.626,12 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **11.351,69 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

β) Με την υπ' αριθμ./10-12-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 4.303,94 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 4.759,73 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **9.063,67 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

γ) Με την υπ' αριθμ./10-12-2020 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **1.380,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν. 4472/2017. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2859/2000 και των υπουργικών αποφάσεων που ορίζουν τη διαδικασία επιστροφής αυτής, όπως ίσχυαν, ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

δ) Με την υπ' αριθμ./10-12-2020 πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **4.800,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β του ν. 4337/2015. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων κατά το ως άνω χρονικό διάστημα έλαβε από την επιχείρηση, ΑΦΜ

....., έξι (6) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 12.000,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 2.760,00 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 9, 11 και 18 παρ. 2, 9 του Π.Δ. 186/1992 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' και του άρθρου 19 παρ. 1, 2, 4 του ν.2523/1997.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 10/12/2020 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και εκθέσεων ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. και άρθρου 7 ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ./20-01-2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Αιτία του παραπάνω ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ.-21-10-2019 Δελτίο Πληροφοριών και η από 10/07/2019 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, η οποία αφορούσε την επιχείρηση, με ΑΦΜ, και αντικείμενο δραστηριότητας «Υπηρεσίες γενικού καθαρισμού κτιρίων». Σύμφωνα με το πόρισμα της εν λόγω έκθεσης η ως άνω επιχείρηση ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη, καθώς ουδέποτε πραγματικά λειτούργησε, αλλά μόνον δημιούργησε τεχνητά, παραπλανώντας τη φορολογική αρχή, τις απαραίτητες προϋποθέσεις έναρξης εργασιών και εμφάνισης εικονικά φορολογικά υπαρκτής επιχείρησης με προφανή σκοπό την έκδοση στη συνέχεια εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά το δοκούν.

Ανάμεσα στις επιχειρήσεις που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την ως άνω επιχείρηση είναι, μεταξύ άλλων, και η επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία έλαβε στη χρήση 2011 έξι (6) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 12.000,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 2.760,00 ευρώ.

Με βάση τα παραπάνω, η Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, διενεργώντας το δικό της έλεγχο, απέστειλε στις 01/07/2020 με συστημένη επιστολή (RE.....GR) στον προσφεύγοντα το με αριθμ. πρωτ./2020 αίτημα προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, το οποίο επεστράφη στις 17/08/2020 ως αζήτητο, και στη συνέχεια στις 11/08/2020 με συστημένη επιστολή (RE.....GR) το με αριθμ. πρωτ./2020 δεύτερο αίτημα προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, το οποίο παρελήφθη από τον προσφεύγοντα στις 24/08/2020. Στην ανωτέρω πρόσκληση ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε, ως όφειλε, και δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία και τα στοιχεία που τήρησε για την χρήση 2011. Λόγω των παραπάνω παραβάσεων (λήψη εικονικών και μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων) ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1994, και προέβη στον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος και φόρου προστιθέμενης αξίας, ενώ καταλογίστηκαν και οι σχετικές παραβάσεις προστίμου Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν μερικά ή ολικά οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νόμω και ουσία αβάσιμες και ανατιολόγητες, αφού τόσο σ' αυτές (προσβαλλόμενες πράξεις), όσο και στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, όλως αορίστως και χωρίς τη νόμιμη αιτιολογία, την παράθεση πλήρως και εμπεριστατωμένως των πραγματικών περιστατικών, αναποδείκτως και όλως αυθαιρέτως, με αναπόδεδικτες υποψίες, και συμπερασματικές κρίσεις των ελεγκτικών οργάνων, η Φορολογική Διοίκηση διατείνεται ότι οφείλει τα ένδικα ποσά φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α., προστίμου Φ.Π.Α. και προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν. 4337/2015.

2. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στην επιχείρησή του εντός του έτους 2020, ήτοι σε χρόνο πολύ απέχοντα από του χρόνου κατά τον οποίο το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου είχε υποκύψει στην κατά νόμον παραγραφή για την προαναφερόμενη διαχειριστική περίοδο (1/1/2011-31/12/2011), συνεπώς είναι άκυρες.

3. Το δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, συνεπεία του οποίου διενεργήθηκε ο έλεγχος, δε δύναται να αποτελέσει "συμπληρωματικό στοιχείο" που να δικαιολογεί την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, διότι έχει πληροφοριακό χαρακτήρα και αποτελεί προπαρασκευαστική πράξη για τον έλεγχο της φορολογικής αρχής (ΣτΕ 172/2018) και επομένως το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έχει υποπέσει στην κατά το νόμο παραγραφή. Σε κάθε περίπτωση, ελλείψει έκδοσης αρχικού φύλλου ελέγχου, αναφορικά με το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο προστιθέμενης αξίας και πρόστιμο Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1 του ν. 2859/2000 περί πενταετούς παραγραφής σε συνδυασμό με την ΠΟΛ. 1125/2004 και ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλο ελέγχου Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. έχει υποπέσει σε παραγραφή την 31/12/2017 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011.

4. Υπό το φως της γενικής, υπερνομοθετικής ισχύος, αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης φορολογικής κύρωσης και κατόπιν σύγκρισης των ισχυόντων νομοθετημάτων, πρέπει να γίνει δεκτό, ότι τα ένδικα πρόστιμα που επιβλήθηκαν σε βάρος της εταιρείας του λόγω εικονικότητας των επιδίκων τιμολογίων, έχουν πλέον καταργηθεί αναδρομικώς, δυνάμει του άρθρου 3 παρ. 3 του ν. 4337/2015. Συνεπώς, εν προκειμένω, πρέπει να εφαρμοστεί η διάταξη του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, με την οποία καταργήθηκε η παρ. 1 και 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, να κριθεί η αποδοθείσα στην επιχείρησή του παράβαση ατιμώρητη και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις προστίμων και φόρων.

5. Η κρίση του ελέγχου ότι οι επίδικες συναλλαγές είναι εικονικές είναι πλημμελής και ως εκ τούτου η έκδοση των υπό κρίση πράξεων είναι μη σύννομη και οι πράξεις αυτές ακυρωτές. Αντίθετα, προς τα ανωτέρω οι επίμαχες συναλλαγές είναι πραγματικές στο σύνολό τους, καθώς: α) η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση προέβη στην πραγματοποίηση των εργασιών που ανατέθηκαν από

αυτόν και πληρώθηκε για τις εργασίες αυτές και β) από τον κύκλο εργασιών της επιχείρησής του προκύπτει αβίαστα το συμπέρασμα ότι ήταν αδύνατο να πραγματοποιηθούν οι συναλλαγές της, αν οι εργασίες που πραγματοποιήθηκαν ήταν εικονικές. Εξάλλου, σε κάθε περίπτωση, η επιχείρησή του τελούσε σε καλή πίστη, εμπιστευόμενη τη συγκεκριμένη επιχείρηση, αφού λειτουργώντας συννόμως πληροφορήθηκε ότι πράγματι η εν λόγω επιχείρηση ήταν υπαρκτή, μην έχοντας περαιτέρω ουδεμία επιφύλαξη ή υποψία για την φερεγγυότητα και αξιοπιστία της.

6. Η κρίση του φορολογικού ελέγχου περί της συνδρομής των προϋποθέσεων νομιμότητας διενέργειας του εξωλογιστικού προσδιορισμού, είναι απολύτως και επαλλήλως μη νόμιμη, αφού δεν υποστηρίζει ούτε την τυπική βάση (την παράβαση η οποία στηρίζει κατ' αρχήν την νομιμότητα του εξωλογιστικού προσδιορισμού), ούτε τις λοιπές προϋποθέσεις νομιμότητας που ορίζει ο νόμος και δέχεται η νομολογία, κατά τα ανωτέρω, αφού ούτε προσδιορίζει την παράβαση που αποτελεί την τυπική βάση της ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων, ούτε αιτιολογεί το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού, ούτε αν οι επίδικες παραβάσεις είναι μεγάλης εκτάσεως, κατά την έννοια της διατάξεως της παρ. 4 και 7 του άρθρου 30, την οποία ούτε επικαλείται, ούτε, κατά μείζονα λόγον, εφαρμόζει.

Επειδή στο άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. 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 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημοσίας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας

στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών – Μελών της Ε.Ε ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το ποίο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 84 παρ. 1 και 4 περ. β του ν. 2238/1994:**

«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.

.....

4. Το δικαίωμα του δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας. Εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α).....

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέχονται στον Προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη έτος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 57 παρ. 1 και 2 του ν. 2859/2000:**

«1. 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 ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ'εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

.....

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

..... «

Επειδή, στο **άρθρο 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000** ορίζεται:

«3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την

αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή στο άρθρο 9 παρ. 5 ν. 2523/1997 ορίζεται:

«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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή η παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997, θεσπίζοντας ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος, έχει την έννοια ότι δύναται η φορολογική αρχή να εκδώσει πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., που διαπιστώνονται από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση, αρκεί η πράξη να εκδοθεί και κοινοποιηθεί εντός της δεκαετούς προθεσμίας του άρθρου 84 του ΚΦΕ (ΣτΕ 1347/2018).

Επειδή στο άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«6. Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, **θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.**»

Επειδή στην παρ. 3 της ΠΟΛ. 1194/5.12.2017, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων, ορίζεται:

«3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).»

Επειδή ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων

η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο οικονομικό έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικονομικής εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στη διάθεση του οικονομικού εφόρου, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά τη συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο και "τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία", αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ.1426/2000 αδημ.).

Επειδή περαιτέρω στη με αριθμ. 877/2002 απόφαση του ΣτΕ αναφέρεται ότι «Συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι: επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα άλλης Δ.Ο.Υ. ή άλλης υπηρεσίας, αρμοδίας να διεξάγει σχετικές έρευνες, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ότι ήταν εικονικά τα τιμολόγια που έχει εκδώσει ο φορολογούμενος. Τα στοιχεία αυτά θεωρούνται συμπληρωματικά, αφού μετά την αποκάλυψη της εικονικότητας έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο, παρότι είχαν τεθεί υπόψη της φορολογικής αρχής πριν την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 2 του ν. 3296/2004 (ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β' - ΠΕΡΑΙΩΣΗ ΥΠΟΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΧΩΡΙΣ ΕΛΕΓΧΟ):

«2. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις αυτοελεγχόμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων.»

Επειδή, όπως προκύπτει από το σύστημα elenxis, ο προσφεύγων έχει περαιώσει τη χρήση 2011 σύμφωνα με τις διατάξεις περί περαίωσης των άρθρων 13 έως 16 του ν. 3296/2004. Συνεπώς το με αριθμ. πρωτ.-21-10-2019 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης (σχετική η από 10/07/2019 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης), από το οποίο προκύπτει ότι επιχείρηση του προσφεύγοντος κατά το έτος 2011 έλαβε από την επιχείρηση, ΑΦΜ, έξι (6) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 12.000,00 ευρώ, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994, καθώς περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά μετά την πάροδο της κανονικής (πενταετούς) παραγραφής και τα στοιχεία που περιέχονται σε αυτό δεν τα είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να τα έχει υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την περαίωση με τις διατάξεις του ν. 3296/2004 και την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής. Ως εκ τούτου, ως προς τη φορολογία εισοδήματος και το πρόστιμο Κ.Β.Σ. έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με την παρ. 5 του άρθρου 9 του ν.2523/1997, περί δεκαετούς παραγραφής αναφορικά με το δικαίωμα του

Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων. Περαιτέρω, ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α. και το πρόστιμο Φ.Π.Α. η χρήση 2011 έχει περαιωθεί με το ν. 3296/2004 (άρα έχει εκδοθεί αρχική πράξη), συνεπώς ομοίως το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α., παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 2 του ν. 2859/2000.

Επειδή, με βάση όλα τα ανωτέρω, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την χρήση 01/01/2011-31/12/2011 άρχισε την 31/12/2012 και λήγει την 31/12/2022. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις 10/12/2020, ήτοι εντός του δεκαετούς χρόνου παραγραφής, και συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, αλλά και ανυπαρξίας νέων στοιχείων για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται:

«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται:

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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) (βλ. ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, εν προκειμένω, υπάρχει πραγματική διαπίστωση της εικονικότητας των συναλλαγών, καθώς, σύμφωνα με την από 10/07/2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1192 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, προκύπτει με σαφήνεια, τεκμηρίωση και πληρότητα ότι η επιχείρηση «.....» εξέδωσε εικονικά και πλαστά φορολογικά στοιχεία, καθόσον είναι φορολογικώς μεν υπαρκτή (υπό την έννοια ότι διαθέτει Α.Φ.Μ. και έχει πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών στην Δ.Ο.Υ.), αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη και ανυπόστατη, μη ασκούσα οποιαδήποτε δραστηριότητα, αφού ουδέποτε θεώρησε τα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία, η διεύθυνση της δηλωθείσας επαγγελματικής της έδρας αντιστοιχεί σε κενό ακίνητο, δεν απασχολούσε προσωπικό, επομένως δεν ήταν δυνατόν να είναι σε θέση να εκπληρώσει τις φερόμενες παροχές. Ειδικότερα, τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εκδότρια εταιρεία «.....» στη χρήσεις 2011, μεταξύ των οποίων και τα εκδοθέντα στοιχεία προς τον προσφεύγοντα, κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους για τους παρακάτω λόγους:

- Δε διέθετε επαγγελματικά μεταφορικά μέσα για την εκτέλεση των εργασιών της.
- Η έδρα της, στην οποία αναφέρονται τα εκδοθέντα από αυτήν φορολογικά στοιχεία είναι εικονική, καθώς ο ιδιοκτήτης του μισθωμένου ακινήτου αυτής, σύμφωνα με την υπεύθυνη δήλωσή του, αναφέρει ότι η μισθώτρια εταιρεία παρέμεινε στο ακίνητο από 01.01.2009 έως 31.12.2010 και έκτοτε ο εν λόγω χώρος παρέμεινε κενός από 01.01.2011 έως 31.08.2011 και από 01.09.2011 ενοικιάστηκε στον Η εκδότρια εταιρεία δεν υπέβαλε δήλωση μεταβολής ή διακοπής εργασιών στο Μητρώο της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά, κατά παράβαση του άρθρου 36 του ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ 1102/2005.
- Δεν απασχολούσε προσωπικό, σύμφωνα με τα στοιχεία που ζήτησε και έλαβε ο έλεγχος από την αρμόδια υπηρεσία του ΕΦΚΑ (πρώην ΙΚΑ), η οποία ενημέρωσε ότι μετά από έλεγχο που έγινε στην εκδότρια εταιρεία προέκυψε εικονική λειτουργία αυτής και για το λόγο αυτό η ασφάλιση του προσωπικού ακυρώθηκε από την υπηρεσία τους. Συνεπώς, δεν είχε δυνατότητα εκτέλεσης εργασιών ελλείψει εισροών εργασίας.
- Σύμφωνα με τις υπεύθυνες δηλώσεις των διαχειριστών της, αυτοί δεν είχαν καμία σχέση με την εταιρεία και ως εκ τούτου καμία συναλλαγή με την παραπάνω επιχείρηση (οι ίδιες διαπιστώσεις έγιναν και από την Οικονομική Αστυνομία σύμφωνα με την από 24.06.2015 έκθεση ελέγχου της, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της έκθεσης αυτής).

Η φορολογική αρχή, κατόπιν συνολικής εκτίμησης των παραγωγικών δυνατοτήτων της εκδότριας εταιρείας «.....», της συνολικής συναλλακτικής συμπεριφοράς της και της φύσεως του κύκλου εργασιών της, **διαπίστωσε ότι αυτή ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη.**

Επειδή μεταξύ αυτών που συναλλάχθηκαν με την ως άνω εκδότρια επιχείρηση ΑΦΜ, ήταν και η επιχείρηση του προσφεύγοντος, ΑΦΜ

Επειδή στην περίπτωση που διαπιστώνεται φορολογική και συναλλακτική ανυπαρξία στον εκδότη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, ο λήπτης οφείλει να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση της συναλλαγής. Εν προκειμένω, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά κοινοποίησε στις 01/07/2020 με συστημένη επιστολή (RE.....GR) στον προσφεύγοντα το με αριθμ. πρωτ./2020 αίτημα προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, το οποίο επεστράφη στις 17/08/2020 ως αζήτητο, και στη συνέχεια στις 11/08/2020 με συστημένη επιστολή (RE.....GR) το με αριθμ. πρωτ./2020 δεύτερο αίτημα προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, το οποίο παρελήφθη από τον προσφεύγοντα στις 24/08/2020. Στην ανωτέρω πρόσκληση ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε, ως όφειλε, και δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα ζητηθέντα βιβλία και τα στοιχεία που τήρησε για την χρήση 2011, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ν.4174/2013.

Επειδή στο **άρθρο 28 του ν. 4174/2013** ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, στο **άρθρο 64 του ν. 4174/2013** ορίζει:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αριθμ./21-09-2020 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, μαζί με τις προσωρινές πράξεις,

προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του και να προσκομίσει οποιοδήποτε τυχόν σχετικό στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών με την εκδότρια των εικονικών στοιχείων εταιρεία, ΑΦΜ, έτσι ώστε να δοθεί η δυνατότητα στην ελεγκτική αρχή να επαληθεύσει τη πραγματοποίηση των συναλλαγών. Σε απάντηση ο προσφεύγων υπέβαλε έγγραφο απόψεων, με το οποίο δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο, παρά μόνο επικαλέστηκε αοριστία και μη αιτιολογία του πορίσματος του ελέγχου και παραγραφή της χρήσης 2011. Με βάση τα ανωτέρω η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά προέβη στη σύνταξη των σχετικών εκθέσεων ελέγχου και την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση, ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη, ενώ ο προσφεύγων, στον οποία μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή στο άρθρο 65 του ν. 4174/2013 σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβληθείσα ενδικοφανή του προσφυγή δεν προσκομίζει οποιοδήποτε στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των επίδικων συναλλαγών (π.χ. τρόπος εξόφλησης των τιμολογίων), παρά αόριστα ισχυρίζεται ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1071/31-03-2015** της ΓΓΔΕ με θέμα "Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό":

«Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι: «Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.»

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ**, με θέμα “κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου” ορίζεται:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

- α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
- β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται **από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο**, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
- γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ).

.....

**Αριθμός γνωμοδοτήσεως 134/2016
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' Τμήμα)
Συνεδρίαση της 23ης Μαΐου 2016**

.....

16. Αντιθέτως, δεν υφίσταται δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν στον λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή), διότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της εκπτώσεως, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής.

.....

21. Η ερμηνευτική αυτή θέση, η οποία εξυψώνει το υποκειμενικό στοιχείο της φορολογικής συμπεριφοράς του επιτηδευματία σε βασικό κριτήριο της, εν προκειμένω, αντιμετώπισής του από τις φορολογικές αρχές, συνάδει απόλυτα και προς την ως άνω παρατεθείσα συναφή νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του ΣτΕ, με την οποία γίνεται δεκτό ότι δεν είναι

επιτρεπτή η έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας, «εφόσον αποδεικνύεται, λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών στοιχείων που παρέσχον οι φορολογικές αρχές, ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς θεμελίωση δικαιώματος έκπτωσης έλαβε χώρα στο πλαίσιο φορολογικής απάτης» (δηλαδή εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη).

.....»

Επειδή, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣΤΕ 3336/2015, 722/2014, 1314/2013, 116/2013, 1126/2010, 1184/2010). Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι λειτουργούσε «καλή τη πίστει» κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος, καθότι η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε με οποιονδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από το πρόσωπο που φέρεται ως εκδότης του υπό κρίση τιμολογίου (πρβλ. ΣΤΕ 721/2014, 1313/2013). Και τούτο διότι δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν την ανάμειξη της εκδότριας επιχείρησης στις οικείες συναλλαγές, ήτοι παραστατικά που να αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας των υπό κρίση εικονικών στοιχείων του μέσω πιστωτικού ιδρύματος.

Επειδή, στις διατάξεις του **άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92**, όπως ίσχυε το κρινόμενο έτος, ορίζεται:

«4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

.....

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

.....

στ) Δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

.....

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.

.....

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.».

Επειδή, σύμφωνα με την 1883/2014 απόφαση του ΣτΕ, η μη άμεση προσκόμιση στον φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης, χωρίς να τεκμηριώνεται ότι οφείλεται σε γεγονός ανωτέρας βίας, ισοδυναμεί με άρνηση του νομίμου εκπροσώπου αυτής να

υποστεί το έλεγχο, δικαιολογώντας την προσφυγή της φορολογικής διοίκησης στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Επειδή, περαιτέρω, στην προκειμένη περίπτωση, οι διαπιστωθείσες παραβάσεις της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον προσφεύγοντα στη χρήση 2011 είναι μεγάλης έκτασης και επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματά της. Πιο συγκεκριμένα συνολική καθαρή αξία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων τα οποία έλαβε ο προσφεύγων στην ίδια διαχειριστική περίοδο ποσού 12.000,00 ευρώ αντιστοιχεί σε ποσοστό 14,30% επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων ($=12.000,00/83.910,00$) και σε ποσοστό 39,01% επί των δηλωθέντων καθαρών κερδών ($=12.000,00/30.760,28$), και συνεπώς η λήψη τους επηρεάζει σημαντικά τα οικονομικά δεδομένα του (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη). Ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία του προσφεύγοντος για τη χρήση 2011 ανακριβή και ο ισχυρισμός περί μη συνδρομής των προϋποθέσεων νομιμότητας διενέργειας του εξωλογιστικού προσδιορισμού απορρίπτεται ως αβάσιμος, δεδομένου κióλας ότι σε περίπτωση μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών γίνεται εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994.

Επειδή, ως προς την εφαρμογή της ευνοϊκότερης κύρωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 5 του ν. 2523/1997**, όπως ίσχυε στη χρήση 2011:

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

.....

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

.....

β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιάζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9.»

Επειδή, περαιτέρω, στις διατάξεις του **άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013** όπως ίσχυε, ορίζεται:

«2.γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 32 του ν. 4174/2013:

«32. Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του Ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων:

α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π.. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π.

.....»

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 4α και 4β του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, καταργούνται οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 ορίζεται:

«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:

.....

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

.....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 48 του ν.4174/2013:

«48. Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωσή του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό

πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα.....»

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι, ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.).

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (βλ. ΣΤΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣΤΕ 3935/2012). Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι κατά τη χρήση 2011, οπότε και τελέστηκαν οι παραβάσεις, βρισκονταν σε ισχύ οι διατάξεις του Π.Δ. 186/1992, (καθώς οι διατάξεις του ν. 4174/2013 τυγχάνουν εφαρμογής στις χρήσεις από 01/01/2014 και μετά), και κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης τυγχάνουνε εφαρμογής οι ευνοϊκότερες διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015, ορθώς και σύννομα εφαρμόστηκαν οι εν λόγω διατάξεις για τον καταλογισμό του προστίμου.

Επειδή, επιπρόσθετα, η κύρωση που προβλέπεται στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015 είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη τόσο εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β του ν. 2523/1994, όσο και αυτής του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013. Συγκρινόμενη όμως με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015, σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 17/10/2015 και εφεξής για τις ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι δυσμενέστερη. Ωστόσο, στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου νόμου για την εποβολή του προστίμου βάσει του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣΤΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με τις οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Σε κάθε περίπτωση, στην προκειμένη περίπτωση είναι δέσμια η αρμοδιότητα της Προϊσταμένης

της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά για την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων με τις παραπάνω διατάξεις, και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, η δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 2 των άρθρων 43, 50 82 και 83 και του άρθρου 95 παρ. 1 του Συντάγματος (Στε2987/1994 και 8272/1992), η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων έλαβε στη χρήση 2011 έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 12.000,00 ευρώ. Συνεπώς, ορθά και σύννομα επιβλήθηκαν οι προβλεπόμενες κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β του ν. 4337/2015 από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις από 10/12/2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή θα πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 21/01/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση των υπ' αριθμ./10-12-2020,/10-12-2020,/10-12-2020 και/10-12-2020 προσβαλλόμενων πράξεων.

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

• Φορολογία Εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	30.760,28	45.311,40	45.311,40	14.551,12
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	2.448,08	7.700,31	7.700,31	5.252,23
Προκαταβολή φόρου		2.409,83	2.409,83	2.409,83	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			2.626,12	2.626,12	2.626,12

Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης				
Τέλος Επιτηδεύματος				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	5.973,12	17.324,81	17.324,81	11.351,69

• **Φορολογία Φ.Π.Α.**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	83.910,00	90.622,80	90.622,80	6.712,80
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	42.080,53	30.080,53	30.080,53	12.000,00
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	19.299,30	20.843,24	20.843,24	1.543,94
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	19.299,30	16.539,30	16.539,30	2.760,00
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		4.303,94	4.303,94	4.303,94
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		4.759,73	4.759,73	4.759,73
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		9.063,67	9.063,67	9.063,67
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				

Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 79 ν. 4472/2017:

1.380,00 ευρώ

• **Κ.Β.Σ.**

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. β ν. 4337/2015:

4.800,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη 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.