



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 27/09/2021

Αριθμός Απόφασης: 2749

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

δ. του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4648/2020 (ΦΕΚ Α' 86) και της Α 1049/2021 Απόφασης με θέμα «Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και αιτήματος αναστολής καθώς και την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 ν. 4174/2013» του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 984/τ. Β/12.03.2021).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης/06-11-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, της διαλυθείσας εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, που εδρεύει στους, επί της οδού, δια των πρώην εταίρων της : α), β) και γ), όλοι κάτοικοι, κατά της υπ' αριθμ./12-10-2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου - άρθ. 7 παρ.3 & 5 του Ν. 4337/2013 – του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, διαχειριστικής περιόδου 2012 και κατά της υπ'

αριθμ./12-10-2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος – του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, οικονομικού έτους 2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./12-10-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου - άρθ. 7 παρ.3 & 5 του Ν. 4337/2013 – του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, διαχειριστικής περιόδου 2012 και την υπ' αριθμ./12-10-2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος – του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, οικονομικού έτους 2013, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 12-10-2020 Εκθέσεις α) Μερικού Ελέγχου Προστίμου (Εφαρμογής διατάξεων άρθ. 7 παρ.3 & 5 του Ν. 4337/2013) και β) Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 06/11/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./12-10-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου - άρθ. 7 παρ.3 & 5 του Ν. 4337/2013 – του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους **5.920,00 €**, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, λόγω λήψεως και καταχώρησης στα βιβλία της δύο (2) εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων, από την επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 14.800,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 3.404,00 €, τα οποία η επιχείρηση εξέπεσε, για ανύπαρκτες συναλλαγές με την ως άνω συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, αρθ. 6 παρ. 1, άρθ. 12 και άρθ. 14 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) καθώς και του άρθρου 19 παρ. 1 και 4 του Ν. 2523/1997, οι οποίες επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5, του άρθρου 9 και του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με τους νόμους 4174/2013 και 4337/2015.

Με την υπ' αριθμ./12-10-2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, διαφορά κυρίου φόρου ποσού ύψους 2.960,00 €, πλέον προστίμου και τόκων, λόγω ανακρίβειας (άρθ. 53 και 58 ΚΦΔ, ως επιεικέστερη κύρωση) ποσού ύψους 3.251,86 €, ήτοι, συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους **6.211,86 €**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/-31/12/2012.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 12-10-2020 Εκθέσεων α) Μερικού Ελέγχου Προστίμου (Εφαρμογής διατάξεων άρθ. 7 παρ.3 & 5 του Ν. 4337/2013) και β) Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, και αφορούν τα αποτελέσματα ελέγχου, που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ. αριθμ./19-12-2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, αφορμή της οποίας αποτέλεσε, η με ημερομηνία θεώρησης 27-11-2019 έκθεση ελέγχου προστίμου ΚΒΣ/ΚΦΑΣ (εφαρμογής διατάξεων ν. 4093/2012) της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, η οποία διαβιβάστηκε στην ως άνω Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, (με το με αριθμ. πρωτ./13-12-2019 έγγραφο) και της γνωστοποιήθηκε ότι επιχείρηση με την επωνυμία «.....» αρμοδιότητάς της, διαπιστώθηκε ότι για το έτος 2012 έλαβε δυο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία από τη συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, ΑΦΜ, Λιανικό εμπόριο χρωμάτων γενικά,, ως εξής:

Α/ΑΡΙΘΜΟΣ/ΗΜΕΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΧΡΗΣΗ
72/18-8-2012	8.400,00 €	2012
74/9-9-2012	6.400,00 €	2012

Κατόπιν των ανωτέρω, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση, στα πλαίσια του οποίου της απεστάλη η με αριθμ. πρωτ./30-12-2019 (αρ. συστημμένου RE GR) γνωστοποίηση του δικαιώματος υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση διορθωτικού προσδιορισμού. Επίσης, απεστάλη προς τη νόμιμη εκπρόσωπο της ελεγχόμενης οντότητας κα, η με αριθμ. πρωτ./8-1-2020 πρόσκληση για την προσκόμιση των τηρηθέντων βιβλίων, για την ελεγχόμενη χρήση 2012, των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ., των παραστατικών εξόφλησής τους, καθώς και των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδους για τη διενέργεια των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων. Η νόμιμη εκπρόσωπος ανταποκρίθηκε στην παραπάνω πρόσκληση και προσκόμισε τα προαναφερόμενα στοιχεία. Στη συνέχεια, με βάση τα πορίσματα του ελέγχου και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 και άρθρου 62 παρ. 2 και 4 του ν. 4174/2013, εκδόθηκε το με αριθμό/10-03-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) το οποίο κοινοποιήθηκε στις 07-09-2020, στη νόμιμη εκπρόσωπο της ελεγχόμενης επιχείρησης κα, Επιπλέον του ανωτέρω Σ.Δ.Ε., κοινοποιήθηκαν στην ελεγχόμενη επιχείρηση, ο με αριθμό/10-03-2020 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013. Για την κοινοποίηση συντάχθηκε η από 07-09-2020 έκθεση επίδοσης. Στις 21-09-2020 απεστάλη στην Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, μέσω τηλεομοιοτυπίας το από 21-09-2020 Υπόμνημα απόψεων-αντιρρήσεων και αίτηση, η οποία έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/21-09-2020. Με τη συνημμένη αίτηση στο ανωτέρω υπόμνημα ζητήθηκε το δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας

(δηλαδή η με ημερομηνία θεώρησης 27-11-2019 έκθεση ελέγχου προστίμου ΚΒΣ/ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας), το οποίο χορηγήθηκε, ως απόσπασμα, στην ελεγχόμενη επιχείρηση με το από 05-10-2020 αποδεικτικό επίδοσης προς τη νόμιμη εκπρόσωπο κα Εντούτοις, οι απόψεις της προσφεύγουσας δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο, ο οποίος προχώρησε στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παράνομα εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επ' ονόματι της και όχι επ' ονόματι ενός εκάστου των εταίρων, λόγω διάλυσής της, που ήταν γνωστά στην αντίδικο Δ.Ο.Υ. με την αριθ./28-1-2014 καταχώρισή της στα βιβλία της διότι από την Νομολογία των δικαστηρίων προκύπτουν τα ακόλουθα: Σε περίπτωση λύσεως ΟΕ, ΕΕ ή ΕΠΕ και περατώσεως ή μη υπάρξεως σταδίου εκκαθάρισης αυτής, νόμιμα εκδίδεται πράξη επιβολής προστίμου επ' ονόματι της εταιρείας, εφόσον αυτή ανάγεται σε χρόνο κατά τον οποίο υφίστατο το νομικό πρόσωπο της εταιρείας. **Η πράξη όμως αυτή εκδίδεται και κοινοποιείται σε όλους τους εταίρους, επ' ονόματί τους οι οποίοι μπορούν να ασκήσουν προσφυγή είτε όλοι μαζί, είτε ο καθένας χωριστά. Πρβλ. ΣτΕ 4228/88 7μελές, 3057-3058/90, 5467-68-69/1996, 542/2001.**
2. Δεν χωρεί και δεν πρέπει να διενεργείται προσωρινός (μερικός) έλεγχος για τον καταλογισμό παντός είδους φόρων, τελών ή εισφορών, όπως στην επίδικη μεταξύ άλλων, σε περιπτώσεις **απόκρυψης** φορολογητέας ύλης κ.λπ. που ενεργούνται σύμφωνα με το άρθρο 66 του Ν. 2238/94 βλ. 2§1 εδαφ. 2° της πιο κάτω εγκυκλίου ΠΟΛ. 1102/03. Στις περιπτώσεις αυτές υποχρεωτικά διενεργείται τακτικός έλεγχος.
3. Μη νόμιμη εξουσιοδότηση και μη νόμιμη υπογραφή από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και της ΑΑΔΕ των προσβαλλόμενων πράξεων διότι συνοπτικά «Η προσβαλλόμενη κανονιστική πράξη, η οποία συνιστά εκτελεστή διοικητική πράξη, δεν ρυθμίζει θέματα με τοπικό ενδιαφέρον ή με χαρακτήρα τεχνικό ή λεπτομερειακό και ερείδεται σε νομοθετική εξουσιοδότηση (6§1 και 3 ν. 4389/2016) αντίθετη προς το άρθρο 43§2 του Συντάγματος... η προσβαλλόμενη πράξη καθώς και ο εξουσιοδοτικός ν. 4389/2016, βάσει του οποίου εκδίδεται, αναθέτουν στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων αρμοδιότητες που ανήκουν στον στενό πυρήνα του Κράτους, σε αντίθεση με τα άρθρα 4§5 και 78 του Συντάγματος... η προσβαλλόμενη πράξη και ο εξουσιοδοτικός ν. 4389/2016 παραβιάζουν τα άρθρα 82, 84 και 86 του Συντάγματος, καθότι αναγνωρίζουν στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων αρμοδιότητες που αφενός ανήκουν στον νομοθέτη και τη γενική κυβερνητική πολιτική, αφετέρου πρέπει να ασκούνται από την υποκείμενη σε ιεραρχικό και κοινοβουλευτικό έλεγχο εκτελεστική εξουσία... οι ανεξάρτητες αρχές κατοχυρώθηκαν από το Σύνταγμα, με την αναθεώρηση του 2001, όπου ρυθμίζεται η διαδικασία επιλογής των μελών τους, τίθενται οι βασικοί κανόνες λειτουργίας τους και καθορίζονται οι αρμοδιότητές τους (άρθρο 101^Α του Συντάγματος σε συνδυασμό με τις ειδικές διατάξεις που αφορούν κάθε Αρχή, βλ. και άρθρο

56, παρ. 3 στοιχ. Β)... με τον εκτελεστικό του Συντάγματος ν. 3051/2002, όπως ισχύει σήμερα μετά τις τροποποιήσεις του ν. 4055/2012, ρυθμίζονται τα θεσμικά χαρακτηριστικά των ανεξάρτητων αρχών... η ίδρυση της ΑΑΔΕ δεν εναρμονίζεται με τις ως άνω διατάξεις, ούτε έλκει την ίδρυσή της από άλλη συνταγματική ρύθμιση και συνεπώς ο ν. 4389/2016 στερείται της σχετικής κανονιστικής εξουσιοδότησεως.»

4. Έχει παραγραφεί το σχετικό δικαίωμά της Δ.Ο.Υ. για επιβολή φόρων και προστίμων από τις 31.12.2018, δηλαδή πέντε έτη μετά την λήξη της διαχειριστικής περιόδου στην οποία αφορούσε η επίμαχη παράβαση.
5. Η καλή πίστη της προσφεύγουσας επιχείρησης είναι πασίδηλη και δε λήφθηκαν υπόψη από τη Δ.Ο.Υ. κι άλλα στοιχεία όπως το γεγονός ότι ο εκδότης φέρεται να απασχόλησε προσωπικό προκειμένου να μην οδηγηθεί στο λανθασμένο πόρισμά της.
6. Οι εκθέσεις ελέγχου και οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμων είναι αόριστες και απουσιάζουν ουσιώδη στοιχεία σε αυτές που συγκροτούν μια νόμιμη διοικητική πράξη ήτοι: Οι διατάξεις με τις οποίες προβλέπεται η έκδοση των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος καθώς και οι ειδικότερες διατάξεις που προβλέπουν το είδος της πράξης, το ύψος του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα καθώς και αυτές που προβλέπουν τον πρόσθετο φόρο.
7. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ανύπαρκτες στην ουσία λόγω μη καταχώρισης της κάθε πράξεως ΦΕ φόρου εισοδήματος ΝΠ και προστίμου ΚΒΣ στα επίσημα βιβλία της Δ.Ο.Υ., όπου με συνεχή α/α και χρονολογική σειρά πρέπει να καταχωρούνται όλες οι πράξεις για να είναι νόμιμες και να προκύπτει η αλληλουχία της σειράς, τόσο των αριθμών, όσο και η ημερολογιακή καταχώρηση των, όπως ορίζεται από τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος.
8. Δεν είχε δικαίωμα η αρμόδια Δ.Ο.Υ. να διενεργήσει τον πραγματοποιηθέντα επανέλεγχο της υποθέσεως λόγω δήθεν νέων στοιχείων που περιήλθαν σε αυτήν και αυτός έγινε όλως παρανόμως καθ' όσον κατά τον χρόνο της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής υπήρχαν τα επίδικα τιμολόγια (ως σώματα) αλλά και ως καταχωρήσεις στα βιβλία μας (βλ. σελ. 8 της έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος ΝΠ), οπότε η ίδια Δ.Ο.Υ. φέρεται να είχε στα αρχεία της. Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι δεν υπάρχει δυνατότητα εκδόσεως νέου φύλλου ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση διότι: «α) αντίκειται στην αρχή της ισότητας των διαδίκων, αφού ο φορολογούμενος επί απορρίψεως της προσφυγής του εκ τυπικού λόγου, στερείται αναλόγου δυνατότητας, β) παραβιάζει τον άνω χρόνο παραγραφής, γ) διδαιωνίζει, κυριολεκτικώς, συνήθως άγονες αντιδικίες»,
9. Η Έκθεση ελέγχου πάσχει αοριστίας και δε φέρει αποδεικτικά στοιχεία παρά το γεγονός ότι «έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση κάθε πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

10. Ο έλεγχος φέρεται εξ αρχής ότι εκκίνησε τον συλλογισμό του από πλήθος εσφαλμένων προϋποθέσεων, οι οποίες είναι ειδικότερα: 1) «η διαπίστωση «φορολογικών παραβάσεων και παρατυπιών» ΔΕΝ συνιστούν παράβαση, δυνάμενη δε να κριθεί ατιμώρητη κατά τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και δεν δικαιολογείται η δημιουργία υπονοιών και μάλιστα βάσιμων για φοροδιαφυγή και απόκρυψη φορολογητέου εισοδήματος της εταιρείας μας» και 2) «προέρχονται από φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, το οποίο για την υπό κρίση χρήση όπως προκύπτει και από την έκθεση ελέγχου έχει υποβάλει δηλώσεις φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ, δηλώνει αμοιβές προσωπικού».
11. Υφίσταται έλλειψη νομιμότητας της οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ΝΠ και προσαυξήσεως καθώς και του προστίμου ΚΒΣ
12. Θα επέλθει οικονομική βλάβη που θα προέλθει από τον αδικαιολόγητο καταλογισμό υπέρογκου φόρου εισοδήματος ΝΠ και προσαυξήσεως καθώς και προστίμου ΚΒΣ

Η προσφεύγουσα, στη συνέχεια, κατέθεσε στην Υπηρεσία μας επτά (7) Συμπληρωματικά Υπομνήματα, τα οποία έλαβαν αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ2021ΕΜΠ/25-2-2021, ΔΕΔ..... ΕΙ2021ΕΜΠ/3-3-2021, ΔΕΔ..... ΕΙ2021ΕΜΠ/8-3-2021, ΔΕΔ..... ΕΙ2021ΕΜΠ/17-3-2021, ΔΕΔ..... ΕΙ2021ΕΜΠ/1-4-2021, ΔΕΔ..... ΕΙ2021ΕΜΠ/18-6-2021 και ΔΕΔ1..... ΕΙ2021ΕΜΠ/16-7-2021, με τα οποία επί της ουσίας προβάλλει τους ίδιους ισχυρισμούς, με αυτούς που προβάλλονται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή. Προσθέτει δε τον κάτωθι ισχυρισμό, ο οποίος θα απαντηθεί στην συνέχεια της παρούσας απόφασης:

«Μη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω παράβασης της γενικής αρχής του δικαίου, περί αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης ποινής (κύρωσης).

Η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 – ακόμα και αν επιβεβαιώνονταν η υποτιθέμενη εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ο αποκλεισμός του από το προβλεπόμενο στις παραπάνω διατάξεις ευνοϊκότερο καθεστώς συνιστά κατάφωρη παραβίαση των συνταγματικά θεμελιωμένων αρχών της ισότητας, της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας, καθώς και του δικαιώματος για δίκαιη δίκη (άρθρο 6 ΕΣΔΑ).»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το

οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.....»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997 : «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 ΚΒΣ ορίζεται ότι :

«9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει".

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 65

Βάρος απόδειξης

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015 ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α)

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

γ) δ)ε)»

Ως προς τον 4° και 8° ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου και μη ύπαρξης νέων στοιχείων

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ.6 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται:

«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 τον χρόνο διενέργειας του».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013** (ΦΕΚ 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», 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».

Επειδή, στο άρθρο **9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997** ορίζεται:

«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, με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994** [ΦΕΚ Α' 151/16-09-94], ορίζεται ότι: «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 δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ... γ) ... δ) Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70»,

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994)**, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου **13 § 6 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276)** και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, ορίζεται 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. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας, **2. ...**, **3. ...**, **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 και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου, ...»,

Με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151)**, ορίζεται ότι: «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 δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, ...»

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1191/2017** έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. 265/2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την

έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§ 4 του ίδιου νόμου».

Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής:

1. Κατά την έννοια των διατάξεων των [παραγράφων 1 και 4 \(περιπτ. β'\) του άρθρου 84](#) του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του [άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'\)](#), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣΤΕ 1303/1999, ΣΤΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣΤΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ'όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣΤΕ 3296/2008, ΣΤΕ 2703/1997, ΣΤΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣΤΕ 2426/2002, ΣΤΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο [άρθρο 66§2](#) του ΚΦΕ. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής....»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη

νομολογία του ΣτΕ (2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ.2 του άρθ. 68 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, **τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθρου 84 του ίδιου νόμου πενταετία**. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο...».

Επειδή, συμπληρωματικό στοιχείο αποτελούν και τα δελτία πληροφοριών και οι εκθέσεις ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./19-12-2019 εντολή ελέγχου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, για τη διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου της χρήσης 2012, επειδή περιήλθαν εις γνώση της φορολογικής αρχής **συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία**, καθότι η με ημερομηνία θεώρησης 27-11-2019 έκθεση ελέγχου προστίμου ΚΒΣ/ΚΦΑΣ (εφαρμογής διατάξεων ν. 4093/2012) της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, (με το με αριθμ. πρωτ./13-12-2019 έγγραφο) αποτελεί νέο στοιχείο, από το οποίο προέκυψαν ευρήματα που να δικαιολογούν την εφαρμογή των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 84 παρ.4 και 68 παρ. 2 του Ν.2238/94, βάσει της ΠΟΛ 1191/2017 – γνωμ. ΝΣΚ 265/2017.

Επειδή, για όλους τους ανωτέρω λόγους και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και οδηγίες, το Δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου, αναφορικά με την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 2012 (οικ. έτος 2013) **συμπληρώνεται στις 31-12-2023**.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικών πράξεων καθώς και περί μη ύπαρξης νέων στοιχείων όπου και στηρίζεται η δεκαετής (10) παραγραφή της υπό κρίση χρήσης (2012), κρίνεται αβάσιμος και κατ'επέκταση απορριπτέος.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την εκδοθείσα νομολογία (ΣτΕ 1827/2013, 16802/2011, 3029-3031/2009

κ.λπ.) προκύπτει ότι η λύση του νομικού προσώπου της προσωπικής εμπορικής εταιρείας δε θίγει την ικανότητά της να είναι υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων (άρθρ. 777 και 778ΑΚ). Ως εκ τούτου, νομίμως κοινοποιήθηκε αρχικώς στην προσφεύγουσα εταιρεία η με αριθμ. πρωτ./08-01-2020 πρόσκληση προσκόμισης λογιστικών αρχείων στο ομόρρυθμο μέλος – διαχειρίστρια της προσφεύγουσας, η οποία ανταποκρίθηκε άμεσα και προσκόμισε τα ζητηθέντα στοιχεία εντός της ταχθείσας προθεσμίας. Παρόμοια, νομίμως κοινοποιήθηκε σε αυτήν το με αριθμό/10-03-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) επί του οποίου ουδεμία αντίρρηση, ένσταση ή επιφύλαξη τέθηκε όσον αφορά τη μη κοινοποίηση και σε λοιπούς εταίρους αφού συμπεραίνεται άμεσα η εκπροσώπηση και των λοιπών εταίρων από το γεγονός ότι υπέγραψε το με αριθμ. πρωτ./21-09-2020 Υπόμνημά της επί των διαπιστώσεων ελέγχου στο προαναφερόμενο Σ.Δ.Ε. που της κοινοποιήθηκε ως «νόμιμη εκπρόσωπος».

Επειδή, περαιτέρω, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή υποβλήθηκε από κοινού και εκ μέρους και των τριών εταίρων της προσφεύγουσας εταιρείας, γεγονός εκ του οποίου προκύπτει ότι είναι άπαντες ενήμεροι για τους καταλογισμούς φόρου στην εταιρεία. Ως εκ τούτου, ο εν λόγω ισχυρισμός κρίνεται ανίσχυρος και απορριπτέος.

Ως προς τον 2^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρ. 25 § 1 του ν. 4174/2013 προβλέπεται «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) ..., β) ..., γ) ..., δ) ..., ε) στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση». Με τη με αριθμ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 με θέμα «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν. 4174/2013» ορίζεται ότι «Πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός. Μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου. Συνήθως θα εκδίδονται εντολές για διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου.»

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, νομίμως εκδόθηκε εντολή διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και ελέγχου προστίμου και διενεργήθηκε ο αντίστοιχος έλεγχος, πρώτον, διότι δεν υφίστανται πλέον ύστερα από την ισχύ του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) οι έννοιες του «τακτικού» και «προσωρινού» ελέγχου και δεύτερον, διότι η εκδοθείσα εντολή δεν συμπεριλάμβανε όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα και περιορίστηκε σε έλεγχο και καταλογισμό των φόρων και προστίμων λόγω της λήψης των εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα.

Ως προς τον 3^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρ. 1 §§ 1 & 2 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ 94/Α/27-5-2016) με τον οποίο συστάθηκε η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) ισχύει ότι: «1. Συνιστάται Ανεξάρτητη Διοικητική Αρχή χωρίς νομική προσωπικότητα με την επωνυμία Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) (στο εξής η «Αρχή»), με σκοπό τον προσδιορισμό, τη βεβαίωση και την είσπραξη των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών δημοσίων εσόδων, που άπτονται του πεδίου των αρμοδιοτήτων της. 2. Η Αρχή απολαύει λειτουργικής ανεξαρτησίας, διοικητικής και οικονομικής αυτοτέλειας και δεν υπόκειται σε έλεγχο ή εποπτεία από κυβερνητικά όργανα, κρατικούς φορείς ή άλλες διοικητικές αρχές. Η Αρχή υπόκειται σε κοινοβουλευτικό έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κανονισμό της Βουλής και τη διαδικασία του άρθρου 4 του παρόντος νόμου.» Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 2 §§ 1 και 2 ισχύει επίσης ότι: «1. Η Αρχή ασκεί όλες τις αρμοδιότητες της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών, που προβλέπονται, κατά την ημερομηνία έναρξης λειτουργίας της, στις διατάξεις της Υποπαραγράφου Ε2 της παραγράφου Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Α' 222), σε οποιαδήποτε άλλη διάταξη της κείμενης νομοθεσίας, συμπεριλαμβανομένων και των κανονιστικών πράξεων του Υπουργού Οικονομικών, του Αναπληρωτή Υπουργού και του Υφυπουργού Οικονομικών, καθώς και τις αρμοδιότητες που της ανατίθενται με τον παρόντα νόμο και με οποιαδήποτε άλλη γενική ή ειδική διάταξη. 2. Η Αρχή έχει, ιδίως, τις ακόλουθες αρμοδιότητες: α) τον προσδιορισμό, τη βεβαίωση και την είσπραξη των φορολογικών και τελωνειακών εσόδων, καθώς και την είσπραξη λοιπών δημοσίων εσόδων, β) την παρακολούθηση και τον έλεγχο της πορείας της βεβαίωσης και της είσπραξης των δημοσίων εσόδων και της εφαρμογής της κείμενης νομοθεσίας για την είσπραξη δημοσίων εσόδων, γ) τη λήψη και την εφαρμογή των αναγκαίων μέτρων για την αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία των φορολογικών, τελωνειακών και λοιπών υπηρεσιών της, στους τομείς της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής, του λαθρεμπορίου, της φορολογικής απάτης και της παραοικονομίας, της εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας, της βεβαίωσης και είσπραξης και της βελτίωσης της εισπραξιμότητας των δημοσίων εσόδων...».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω νομίμως η ΑΑΔΕ, ως διάδοχος αρχή της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) ασκεί όλες τις αρμοδιότητες της, οι οποίες προέρχονται από νομοθεσία που της παρέχει την κατάλληλη εξουσιοδότηση προς αυτό, χωρίς να έχει κριθεί αυτή ως αντισυνταγματική μέχρι σήμερα, ενώ υπάγεται επιπλέον σε κοινοβουλευτικό έλεγχο. Κατά συνέπεια, δεν τίθεται ζήτημα αντισυνταγματικότητας ή ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης διότι εκδόθηκε από την ΑΑΔΕ ούτε παραβιάστηκε η αρχή της συνέχειας των οργάνων ύστερα από την κατάργηση της Γ.Γ.Δ.Ε. Ζητήματα εξάλλου που άπτονται της νομικής φύσης και έλλειψης αρμοδιότητας της ΑΑΔΕ δεν αποτελούν κρίση της παρούσης απόφασης αλλά του αρμόδιου δικαστηρίου (ΣτΕ) για την εξέταση της αντισυνταγματικότητας των νόμων που εκδόθηκαν από την κυβέρνηση.

Ως προς τον 5° ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί ύπαρξης πραγματικών συναλλαγών και καλής πίστης

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, από τον παρόντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της δύο εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, με νο/18-08-2012 και/09-09-2012 ΤΠΥ εκδόσεως της συναλλακτικώς ανύπαρκτης επιχείρησης «.....» με καθαρή αξία 8.400,00€ και 6.400,00€ αντίστοιχα. Με βάση το πόρισμα ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ η εκδότρια επιχείρηση «.....». με Α.Φ.Μ., εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αξίας προς διάφορες επιχειρήσεις στις χρήσεις 2011, 2012 και 2013, τα οποία κρίθηκαν ως ΕΙΚΟΝΙΚΑ στο σύνολο τους για τους κάτωθι λόγους:

1. Η εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜδεν έχει υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικ. έτος 2012 (χρήση 2011) καθώς και για το οικ. έτος 2014 (χρήση 2013). Υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος μόνο για το οικ. έτος 2013 (χρήση 2012) δηλώνοντας εισοδήματα από μισθούς.
2. Η εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ υπέβαλλε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ όλα τα τρίμηνα του 2011. Για το 2012 υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις το α', β' και γ' τρίμηνο με πιστωτικό υπόλοιπο και για το 2013 το γ' και δ' τρίμηνο του έτους 2013 εμφανίζουν μικρά πιστωτικά υπόλοιπα.
3. Η εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ ουδέποτε υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών.
4. Από τα στοιχεία τρίτων προέκυψε ότι η εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ δηλώθηκε μόνο ως προμηθευτής από τρίτους και όχι ως πελάτης και συνεπώς δεν προκύπτει να πραγματοποιήσει αγορές από τρίτες επιχειρήσεις.
5. Η εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ εμφανίζει δηλωμένη έδρα στην Νέα Ιωνία και συγκεκριμένα επί της οδού, στην οποία παρέμεινε μόνο το 2011 όπως προκύπτει από το υποβληθέν Ε2 της ιδιοκτήτριας
6. Η εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ δεν προέκυψε από έλεγχο στα πληροφοριακά συστήματα της Υπηρεσίας μας να απασχόλησε προσωπικό.
7. Η εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ δεν διέθετε μεταφορικά μέσα στα ελεγχόμενα έτη.
8. Η εκδότρια επιχείρηση κατά την έναρξη της δήλωσε πληθώρα αντικειμένων δραστηριότητας (Εργασίες κατεδάφισης, εργασίες χρωματισμών, χονδρικό εμπόριο χαρτικών ειδών, χονδρικό εμπόριο χρωμάτων, λιανικό εμπόριο χαρτιού, λιανικό εμπόριο οικοδομήσιμων υλικών, υπηρεσίες συντονισμού και επιθεώρησης, υπηρεσίες διαχείρισης έργων, υπηρεσίες κατασκευής διαφημιστικών πινακίδων, άλλες υπηρεσίες διαφήμισης κ.λπ.). Η δήλωση πολλών ΚΑΔ (Κωδικών αριθμών δραστηριοτήτων)

αποτελεί συνήθη πρακτική των επιχειρήσεων που εκδίδουν εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές. Με την ανωτέρω πρακτική οι εκδότριες επιχειρήσεις «προμηθεύουν» κατά κύριο λόγο ημεδαπές επιχειρήσεις με εικονικά φορολογικά στοιχεία στα οποία αποτυπώνονται κάθε είδους συναλλαγές, ανάλογα με τις ανάγκες και το αντικείμενο εργασιών των επιχειρήσεων που λαμβάνουν και αποδέχονται τα φορολογικά στοιχεία ώστε οι τελευταίες να διογκώσουν τις δαπάνες και το ΦΠΑ εισροών και κατά συνέπεια να αποδίδουν λιγότερους ή και καθόλου άμεσους ή έμμεσους φόρους στο ελληνικό Δημόσιο.

9. Σύμφωνα με το μισθωτήριο της έδρας που υπέβαλλε η εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ κατά την έναρξη της στη Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας προέκυψε ότι η έδρα της ανωτέρω επιχείρησης επί της οδού μισθώνονταν από τις 07/12/2010 από την εκμισθώτρια με ΑΦΜ Από τον έλεγχο των δηλώσεων μίσθωσης ακινήτων που υπέβαλλε η κα (έντυπα Ε2) προέκυψε ότι η ανωτέρω δήλωνε την μίσθωση της ισόγειας επαγγελματικής στέγης στον κ. έως τις 31/12/2011. Από τις 01/01/2012-31/12/2012 η ανωτέρω επαγγελματική στέγη δηλώνονταν ως κενή.
10. Από έρευνα της Υπηρεσίας μας στο πληροφοριακό σύστημα Taxis, υποσύστημα μητρώου, διαπιστώθηκε ότι υφίστανται δυο φυσικά πρόσωπα με αριθμό ταυτότητας και συγκεκριμένα ο με ΑΦΜ και η με ΑΦΜ Όπως προκύπτει, η Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας προέβη σε απενεργοποίηση του ΑΦΜ του λόγω της πλαστότητας της ταυτότητας.

Επειδή, κατά την διάρκεια του υπό κρίση ελέγχου, απεστάλη προς τη νόμιμη εκπρόσωπο της προσφεύγουσας εταιρείας κα η με αριθμ. πρωτ. /8-1-2020 πρόσκληση για την προσκόμιση των τηρηθέντων βιβλίων για την ελεγχόμενη χρήση 2012, των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ., των παραστατικών εξόφλησής τους, καθώς και των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου, για τη διενέργεια των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Η νόμιμη εκπρόσωπος ανταποκρίθηκε στην παραπάνω πρόσκληση και προσκόμισε τα προαναφερόμενα στοιχεία στη Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων και συγκεκριμένα προσκόμισε τα εξής:

- Τα με νο 72/18-08-2012 και 74/09-09-2012 ΤΠΥ εκδόσεως της συναλλακτικώς ανύπαρκτης επιχείρησης με καθαρή αξία 8.400,00€ και 6.400,00€.
- Τις χειρόγραφες αποδείξεις πληρωμής εκδόσεως της ελεγχόμενης επιχείρησης με αριθμό 51/30-06-2015 (με αναγραφόμενο ποσό εξόφλησης 3.000,00€ σε μετρητά), 56/03-07-2015 (με αναγραφόμενο ποσό εξόφλησης 3.000,00€ σε μετρητά), 61/06-07-2015 (με αναγραφόμενο ποσό εξόφλησης 3.000,00€ σε μετρητά), 66/10-07-2015 (με αναγραφόμενο

ποσό εξόφλησης 3.000,00€ σε μετρητά), 71/13-07-2015 (με αναγραφόμενο ποσό εξόφλησης 3.000,00€ σε μετρητά) και 76/15-07-2015 (με αναγραφόμενο ποσό εξόφλησης 3.204,00€ σε μετρητά).

- Τη με ΑΠΘ/21-07-2011 Μηνιαία Κατάσταση Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων (σελίδες 12-24).

Από τον περαιτέρω έλεγχο που διενεργήθηκε επί των ανωτέρω προσκομισθέντων στοιχείων διαπιστώθηκαν τα εξής:

Τα με νο 72/18-08-2012 και 74/09-09-2012 ΤΠΥ εκδόσεως της συναλλακτικώς ανύπαρκτης επιχείρησης με ΑΦΜ αφορούν στην περιγραφή της παρεχόμενης υπηρεσίας «ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΕΣ ΣΕ ΠΑΝΙΑ ΑΠΟ ΜΙΚΡΟ-ΙΝΕΣ», «ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΕΣ ΣΕ ΣΦΟΥΓΓΑΡΙΣΤΡΕΣ», «ΔΙΑΝΟΜΗ ΔΙΑΦΗΜΙΣΤΙΚΩΝ ΕΝΤΥΠΩΝ» και «ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΦΟΡΤΟΕΚΦΟΡΤΩΣΕΙΣ» χωρίς αναγραφή ποσοτήτων και αξίας ανά υπηρεσία ενώ παράλληλα δε συνοδεύονται από στοιχεία διακίνησης αυτών των ποσοτήτων. Η δε αναγραφή ως υπηρεσίας των «ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΦΟΡΤΟΕΚΦΟΡΤΩΣΕΩΝ» είναι, όπως προκύπτει από το προφίλ της συναλλακτικώς ανύπαρκτης επιχείρησης με ΑΦΜ **αδύνατη** διότι η προαναφερόμενη εκδότρια εικονικών **δε διέθετε μεταφορικά μέσα για αυτό το σκοπό.**

Επιπλέον, από την προσκόμιση των αποδείξεων εξόφλησης των εικονικών φορολογικών στοιχείων προκύπτει ότι αυτή έγινε τμηματικά, αποκλειστικά με μετρητά (κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρ. 18 παρ. 2 του π.δ. 186/1992) και ύστερα από τρία (3) έτη από την παροχή των αναγραφόμενων υπηρεσιών. Στις εξηγήσεις που έδωσε προφορικά η κα στην Υπηρεσία σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης των επίδικων τιμολογίων δήλωσε ότι αυτές έγιναν με μετρητά διότι η εξόφληση έλαβε χώρα κατά το χρονικό διάστημα που επιβλήθηκαν capital controls στο τραπεζικό σύστημα κι έμειναν οι τράπεζες κλειστές στη χώρα (29/06/2015-20/07/2015) λόγω τραπεζικής αργίας. Ο ανωτέρω ισχυρισμός, ωστόσο, δεν ευσταθεί δεδομένου ότι ακόμη και εκείνο το χρονικό διάστημα που διαταράχθηκε το σύστημα πληρωμών στη χώρα ήταν δυνατές οι διατραπεζικές συναλλαγές μέσω μεταφοράς κεφαλαίων με τη χρήση internet, mobile και phone banking. Η δε ολοσχερής εξόφληση προμηθευτή τρία (3) έτη μετά την παροχή υπηρεσίας αποκλειστικά με μετρητά, εντός ενός δεκαπενθημέρου και χωρίς την ύπαρξη προκαταβολών ή τη χρήση επιταγών δε συνάδει με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται την καλή της πίστη επαναφέροντας στοιχεία που παρουσίασε ήδη με το με αριθμ. πρωτ./21-09-2020 Υπόμνημά της κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Αναφορικά, με τις αιτιάσεις της παρατίθενται το τμήμα της σχετικής απάντησης που περιλαμβάνεται στην οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος: *«Επί του σημείου 2.4. §§ α-δ του υπομνήματος αναφορικά με την καλή πίστη της ελεγχόμενης επιχείρησης προς το πρόσωπο του εκδότη επαναλαμβάνουμε τα εξής: 1) εφόσον τα τιμολόγια αποδεικνύεται ότι είναι εικονικά, υπό την έννοια ότι δεν αφορούν πραγματικές συναλλαγές, **δεν είναι δυνατό να τεθεί θέμα καλής πίστης***

του λήπτη των εικονικών τιμολογίων (ΣτΕ 347/2006, 2676, 1055/2002, 721, 722/2014 κ.λπ.) και 2) δεν τίθεται ζήτημα από την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας και το Σ.Δ.Ε. της οικείας Δ.Ο.Υ. περί φορολογικώς ανύπαρκτης αλλά περί συναλλακτικώς ανύπαρκτης επιχείρησης. Ωστόσο, με βάση τη δικαστηριακή νομολογία, φορολογικώς ανύπαρκτος πρέπει να θεωρηθεί και ο εκδότης φορολογικού στοιχείου, ο οποίος έχει μεν κάνει έναρξη κάποιου επιτηδεύματος, έχοντας λάβει και αριθμό φορολογικού μητρώου, όμως εμφανίζεται να εκδίδει φορολογικά στοιχεία στα πλαίσια ασκήσεως άλλου επιτηδεύματος (π.χ. «φορτοεκφορτώσεις»), την έναρξη του οποίου δεν έχει δηλώσει ούτε έχει θεωρήσει, αντιστοίχως, στοιχεία για την άσκησή του, όπως είναι π.χ. οι φορτωτικές (βλ. ΣτΕ 505/2012, 3347/2015 κ.λπ.), 3) σε κάθε περίπτωση, όπως προαναφέρθηκε, εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι πλαστό ή εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 881/2002, 875/2012, 8579/2019 ΔΠΡ ΑΘ κ.λπ.). Δηλαδή, το βάρος της απόδειξης της καλής πίστης το έχει η ίδια η ελεγχόμενη επιχείρηση. 4) Με βάση τα στοιχεία που προσκομίστηκαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση, αποδεικνύεται ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση όχι μόνο παρέλειψε να λάβει τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία (ΔΑ για τη λήψη υπηρεσιών που αφορούσαν «συσκευασίες» σε προϊόντα, φορτωτικές για τη λήψη υπηρεσιών που αναγράφονται ως «διάφορες φορτοεκφορτώσεις» από επιχείρηση που δε διέθετε τα μέσα μεταφοράς για αυτό), στα οποία μάλιστα θα αναγράφονται επιπλέον και οι σχετικές ποσότητες και αξίες κατά την τιμολόγηση αλλά και δεν προέβη για την ασφάλεια των συναλλαγών της στον προσήκοντα και νόμιμο τρόπο εξόφλησης των συναλλαγών της, φερόμενης καθαρής αξίας 8.400,00 ευρώ και 6.400,00 ευρώ. Αντίθετα, κατά παρέκκλιση από τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική, τα χρηστά ήθη και την επίδειξη καλής πίστης προέβη σε τμηματική εξόφληση αποκλειστικά με μετρητά (κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρ. 18 παρ. 2 του π.δ. 186/1992) των επίμαχων τιμολογίων, ύστερα από τρία (3) ολόκληρα έτη από την παροχή των αναγραφόμενων υπηρεσιών σε αυτά. Οι δε εξηγήσεις που προέβαλλε η κα στην υπηρεσία σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης των επίδικων τιμολογίων (π.χ. ότι ευθύνονται τα capital controls στο τραπεζικό σύστημα) δεν ευσταθεί δεδομένου ότι ακόμη και εκείνο το χρονικό διάστημα που διαταράχθηκε το σύστημα πληρωμών στη χώρα ήταν δυνατές οι διατραπεζικές συναλλαγές μέσω μεταφοράς κεφαλαίων με τη χρήση internet, mobile και phone banking. 5) Τέλος, η προβολή στη νομική επιχειρηματολογία της ελεγχόμενης επιχείρησης δικαστικών αποφάσεων (π.χ. ΣτΕ 2054/1995) οι οποίες όχι μόνο δε στηρίζουν το σκεπτικό της αλλά αντιθέτως δέχονται τη μη αοριστία εκθέσεων ελέγχου, δεδομένου ότι περιέχουν «νόμιμα, κατ' αρχήν, στοιχεία προσδιοριστικά του ύψους των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών της επιχειρήσεως του αναιρεσιβλήτου (είδους επιχειρήσεως. κεντρική του θέση, αποτελέσματα προηγούμενου οικονομικού έτους) και ως εκ τούτου δεν είναι αόριστη σε βαθμό καθεστώντα το οικείο φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο», καθιστά περαιτέρω προβληματικούς και αβάσιμους τους ισχυρισμούς της.» Επιπλέον, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει περαιτέρω στοιχεία αναφορικά με την προέλευση των ληξιπρόθεσμων οφειλών του ΕΦΚΑ που προκύπτουν

με το προσκομισθέν ειδοποιητήριο για το φυσικό πρόσωπο με τα στοιχεία και ΑΦΜ, ώστε να αποδείξει τους ισχυρισμούς της περί απασχόλησης έμμισθου προσωπικού στην επιχείρησή του.

Επειδή, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο **φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο** (ΣτΕ 505/2012, 4037-4039/2011, 1498/2011, 3528/2010, 1184/2010), οπότε, 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 722/2014, 1314/2013, 116/2013, 1126/2010, 1184/2010). Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές 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, η προσφεύγουσα, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής του πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιονδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013). Επιπλέον, από τις διαπιστώσεις του ελέγχου που παρατίθενται στην οικεία έκθεση ελέγχου καθίσταται πρόδηλο ότι δεν πραγματοποιήθηκαν οι απεικονιζόμενες στα επίδικα τιμολόγια συναλλαγές, γεγονός που απέδειξε κατά τα ανωτέρω η φορολογική αρχή, η οποία φέρει πράγματι το σχετικό βάρος απόδειξης. Συνεπώς, σύμφωνα και με την προεκτεθείσα νομολογία του ΣτΕ, δεν είναι δυνατό να τεθεί θέμα καλής πίστης της προσφεύγουσας-λήπτριας των στοιχείων.

Ως προς τον 6° και 9° ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί αοριστίας των προσβαλλόμενων πράξεων και της Έκθεσης Ελέγχου

Επειδή, οι προβαλλόμενοι λόγοι από την προσφεύγουσα, σχετικά τόσο με την αοριστία των εκδιδόμενων πράξεων και της έκθεσης ελέγχου, όσο και με την επικαλούμενη παράλειψη ουσιωδών στοιχείων σε αυτές, είναι παντελώς ανυποστήρικτοι, αβάσιμοι και αόριστοι διότι η προσφεύγουσα δε συγκεκριμενοποιεί με την προσφυγή της, ποιες ακριβώς διατάξεις

παραλείπονται και που ακριβώς έγκειται η αοριστία των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε., επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. και εκθέσεων ελέγχου που της κοινοποιήθηκαν, ούτε προσκομίζει κανένα στοιχείο, ούτε αναφέρεται σε συγκεκριμένες ελλείψεις της έκθεσης, που να θεμελιώνουν ή έστω να υποδεικνύουν τη βασιμότητα των ισχυρισμών της και ως εκ τούτου θα πρέπει να απορριφθούν αφού δεν έχουν κανένα ουσιαστικό περιεχόμενο.

Επειδή, στην υπό εξέταση υπόθεση, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 12-10-2020 Εκθέσεις α) Μερικού Ελέγχου Προστίμου (Εφαρμογής διατάξεων άρθ. 7 παρ.3 & 5 του Ν. 4337/2013) και β) Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες εκδόθηκαν κατ'εφαρμογή των ισχυουσών διατάξεων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον 7^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε. και επιβολής προστίμου ΚΒΣ δεν φέρουν αρίθμηση και χρονολογία καταχώρισης. Ο εν λόγω ισχυρισμός κρίνεται παντελώς αβάσιμος και απορριπτέος. Παρά τους ισχυρισμούς της όμως, η προσφυγή της περιλαμβάνει ήδη από την πρώτη σελίδα της τους αριθμούς και την ημερομηνία (αν και η ημερομηνία που αναγράφεται στο δικόγραφο της φέρει λανθασμένη ημερομηνία στην πράξη με αριθμό ως 08-10-2020 ενώ η πραγματικά αναγραφόμενη ημερομηνία στην ίδια την πράξη που της επιδόθηκε είναι 12-10-2020) των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε. και επιβολής προστίμου ΚΒΣ, που εκδόθηκαν και της κοινοποιήθηκαν, γεγονός που επαληθεύεται άμεσα από την καταχώρισή και έγκρισή τους, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων με τον ανωτέρω αριθμό από το οικείο (ηλεκτρονικό) βιβλίο καταχώρισης που τηρείται στη σχετική εφαρμογή του Elenxis.

Ως προς τον 10^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, αιτιάσεις της προσφεύγουσας περί του ότι δε συνιστά παράβαση η λήψη εκ μέρους της εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, από τη συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση με ΑΦΜ, Λιανικό εμπόριο χρωμάτων γενικά,, έχουν ήδη παρατεθεί εκτενώς στα προαναφερθέντα της παρούσας απόφασης. Επίσης, οι ίδιοι ισχυρισμοί έχουν προβληθεί και κατά την υποβολή του με αριθμ. πρωτ. /21-09-2020 Υπομνήματός της και έχουν απαντηθεί αναλυτικά στο τμήμα της από 12-10-2020 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος που της κοινοποιήθηκε (σελ. 14-20 της συμπροσβαλλόμενης έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος).

Ως προς τον 11^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η προσφεύγουσα προβάλλει επίσης τον ισχυρισμό ότι ήταν ανεπίτρεπτος ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογίας εισοδήματος, λόγω του ότι η Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Ε. που εκδόθηκε τυγχάνει πράξη παρακολουθηματικού χαρακτήρα ως προς τη διαπιστωθείσα παράβαση του ΚΒΣ, η οποία όμως δεν έχει οριστικοποιηθεί προηγούμενα. Όπως προαναφέρθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του με το άρθρο 9 παρ. 5 ν. 2523/1997 ρητά ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα **πρόστιμα ΚΒΣ** ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η **φορολογία εισοδήματος**». Ως εκ τούτου, νομίμως εκδόθηκαν από την φορολογική αρχή οι πράξεις επιβολής προστίμου μαζί με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διότι η πράξη επιβολής προστίμου έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα ως προς το εισόδημα και τους χρόνους παραγραφής, η δε διαπίστωση ή μη της παράβασης και η τυχόν ακυρότητα της εκδοθείσας πράξης δε θίγονται διότι συνεξετάζονται οι παραπάνω πράξεις από το αρμόδιο δικαστήριο.

Ως προς το 12^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι αλυσιδωτές πλημμέλειες των προσβαλλόμενων πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων, θα επιφέρουν την οικονομική της επιβάρυνση από υπέρογκους φόρους εισοδήματος, προσαυξήσεων και προστίμων. Ο ισχυρισμός της ωστόσο, είναι αβάσιμος διότι η λήψη των επίδικων εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 01.01.2012-31.12.2012 και κατά συνέπεια δεν τίθεται θέμα δυσανάλογης και άδικης οικονομικής της επιβάρυνσης με τις νόμιμα εκδοθείσες πράξεις με τις οποίες καταλογίστηκαν οι αναλογούντες φόροι και πρόστιμα βάσει των ισχυουσών διατάξεων (ν. 2238/1994, 2523/1997, 4174/2013, 4337/2015 και π.δ. 186/1992).

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη νομιμότητας των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω παράβασης της γενικής αρχής του δικαίου, περί αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης ποινής (κύρωσης), ο οποίος προβάλλεται με τα κατατεθέντα στην Υπηρεσία μας υπομνήματά της

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις

επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α)

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

γ) δ) ε)»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, όπως, ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο οριζόταν ότι : «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 ιδιόζουσα 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.

Από τη δημοσίευση του Ν. 4337/2015 καταργήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη της ισχύος των άρθρων 54 και 55, καθώς και οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 72 (πρώην 66).

Συγκεκριμένα, για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 (μέχρι 1.1.2014) και 55 (μέχρι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του Ν. 4174/2013), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του Ν. 4337/2015, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:... α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου, 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, γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

Από την επισκόπηση του σώματος των προσβαλλόμενων πράξεων, προκύπτει ότι επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα η σχετική με τις ευνοϊκότερες διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.

4337/2015, κύρωση για τις παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων Συγκεκριμένα, για τις παραβάσεις αυτές η κύρωση που επιβάλλεται με τις μεταβατικές αυτές διατάξεις παρ. 3 περ. β΄ του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ανέρχεται στο 40% της αξίας της συναλλαγής, η οποία είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης.

Εξάλλου, οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 και του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 που θεσπίζουν σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων (σύστημα χρηματικών ποινών υπολογιζόμενων με σταθερό συντελεστή που εφαρμόζεται σε ορισμένη βάση), δεν αντίκεινται στην παράγραφο 1 του άρθρου 6 της Ε.Σ.Δ.Α. (πρβλ. ΣτΕ 2402/ 2010 εππαμ., 3474/2011 Ολομ. και, ιδίως, ΕΔΔΑ 7.6.2012, 4837/06,.. σκέψεις 58-60)[ΣτΕ 1040/2014). Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί παράβασης της γενικής αρχής του δικαίου, περί αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης ποινής (κύρωσης) απορρίπτονται ως αβάσιμοι

Επειδή, ορθά και νόμιμα με βάση τα πιο πάνω αναφερόμενα πραγματικά και νομικά περιστατικά η Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων Πράξεων. Τούτο γιατί η έκδοση της υπ' αριθμ./12-10-2020 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και της υπ' αριθμ./12-10-2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου, στηρίχτηκε στο εκ του νόμου δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρους και πρόστιμα, που προκύπτουν από τη λήψη και καταχώριση στα βιβλία της προσφεύγουσας δυο (2) εικονικών, ως προς το σύνολο της συναλλαγής τιμολογίων κατά τη χρήση 2012 με συνολική καθαρή αξία 14.800,00 ευρώ.

Επειδή, με βάση τα παραπάνω νομικά και πραγματικά περιστατικά οι προβαλλόμενοι λόγοι ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων κρίνονται παντελώς αβάσιμοι και απορριπτέοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **06/11/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ

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

1. Υπ' αριθμ./12-10-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/ 2012

-Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 β΄ ν.4337/2015 : **14.800,00 ευρώ Χ 40% = 5.920,00 ευρώ**

2. Υπ' αριθμ. /12-10-2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, οικονομικού έτους 2013, (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/ 2012)

Διαφορά φόρου	2.960,00 €
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ.	1.480,00 €
Τόκοι άρθ. 53 Κ.Φ.Δ.	1.771,86 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.211,86 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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