



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25/10/2021
Αριθμός απόφασης: 3393

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 553
E-mail : ded.ath@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1049/2021 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 984/12-03-2021).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 28/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα, οδός, κατά των υπ' αριθμ.:

-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
-/2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7, παρ. 3 Ν. 4337/2015 χρήσης 2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

-/2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 Ν. 4472/2017 χρήσης 2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
 -/2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 χρήσης 2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..
5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου (Επανελέγχου) Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., χρήσης 2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 34.795,20 €, πλέον προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας ύψους 39.242,03 €, ήτοι συνολικό ποσό **74.037,23 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., χρήσης 2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 40.012,98 €, πλέον προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας ύψους 20.006,49 €, ήτοι συνολικό ποσό **60.019,47 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7, παρ. 3 Ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., χρήσης 2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **69.590,40 €** (=173.976,00 € * 40%) διότι έλαβε δεκατέσσερα (14) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 173.976,00 €, η λήψη των οποίων είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος της οικείας χρήσης.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 Ν. 4472/2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., χρήσης 2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **20.006,49 €** (=40.012,98 € * 50%) διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών που αντιστοιχούν σε δεκατέσσερα (14) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 173.976,00 €.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., χρήσης 2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **500,00 €**, διότι δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης (υπ' αριθμόν Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ./2020) για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων.

Τα ως άνω ποσά καταλογίστηκαν με βάση τα διαλαμβανόμενα στις από 29/03/2021 Εκθέσεις Ελέγχου (Επανελέγχου) Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. (αριθμός εντολής/2020). Αιτία για την έκδοση της εν λόγω εντολής ελέγχου (επανελέγχου) ήταν η λήψη του υπ' αριθμόν/2019 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ (αριθμός εισερχομένου εγγράφου ΚΕΜΕΕΠ/2020), με το οποίο διαβιβάστηκε το υπ' αριθμόν/2019 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ και η επισυναπτόμενη σε αυτό από 27/11/2019 Έκθεση Ελέγχου προστίμου Κ.Β.Σ./Κ.Φ.Α.Σ. για την επιχείρηση, με Α.Φ.Μ.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις ανωτέρω Εκθέσεις, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε αρχικά στον ως άνω προμηθευτή της προσφεύγουσας, η Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ έκρινε ότι αυτός είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολο της συναλλαγής. Αιτία της εν λόγω κρίσης της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών ήταν, μεταξύ άλλων, ότι:

- κατά τη μετάβαση στη δηλωθείσα έδρα της επιχείρησης, προκειμένου για τη διενέργεια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι αυτή δεν υπήρχε, ενώ και οι περίοικοι δε γνώριζαν κάτι σχετικό με αυτήν.
- ο φορέας της επιχείρησης (.....) δεν εμφανίστηκε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ούτε και κατόπιν της επίδοσης του Σημειώματος Διαπιστώσεων του Ελέγχου (στην εντεταλμένη υπάλληλο του Δήμου).
- από τα στοιχεία τρίτων, προέκυψε ότι είχε δηλωθεί μόνο ως προμηθευτής και όχι ως πελάτης, γεγονός που σημαίνει ότι δεν προκύπτει να πραγματοποιήσει αγορές ώστε στη συνέχεια να μπορεί να παρέχει τις υπηρεσίες του.
- κατά τα ελεγχόμενα έτη δεν απασχόλησε προσωπικό και δε διέθετε μεταφορικά μέσα.

Το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και, αφού διενήργησε ξεχωριστό έλεγχο στην προσφεύγουσα, έκρινε ότι αυτή, κατά τη χρήση 2011, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της δεκατέσσερα (14) εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, εκδοθέντα από τον ανωτέρω προμηθευτή, συνολικής καθαρής αξίας 173.976,00 €.

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

1ος λόγος: Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για διενέργεια φορολογικού ελέγχου και επιβολή φόρων και προστίμων για τη χρήση 2011.

2ος λόγος: Έλλειψη τεκμηρίωσης εκ μέρους της φέρουσας το σχετικό βάρος απόδειξης φορολογικής αρχής, της φερόμενης ως διαπιστωθείσης εικονικότητας των εν θέματι συναλλαγών-πλήρης πραγματοποίηση των οικείων συναλλαγών και καλή πίστη της.

3ος λόγος: Μη νόμιμη επιβολή προστίμων άρθρ 7, παρ. 3, περ. γ' και δ' του Ν. 4337/2015, λόγω εφαρμογής της ευμενέστερης διατάξεως του άρθρου 3, παρ. 4 του Ν. 4337/2015, δυνάμει της οποίας καταργήθηκε ολοσχερώς η επιβολή διοικητικού προστίμου για την παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου.

4ος λόγος: Μη νόμιμη επιβολή προστίμου για παράνομη έκπτωση Φ.Π.Α. με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία και δη μη νόμιμη επιβολή προστίμων σύμφωνα με τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, λόγω εφαρμογής της ευμενέστερης διατάξεως του άρθρου 3, παρ. 4 του Ν.4337/2015, δυνάμει της οποίας καταργήθηκε ολοσχερώς η επιβολή διοικητικού προστίμου για τις επίδικες παραβάσεις, σε συνδυασμό με το άρθρο 58Α, παρ. 2 του Ν.4174/2013, το οποίο προστέθηκε με τον ίδιο ως άνω Ν. 4337/2015, το οποίο προβλέπει την άπαξ επιβολή προστίμου ίσου με το 50% του ανακριβώς εκπεσθέντος Φ.Π.Α., χωρίς να προβλέπει επιπλέον επιβολή προστίμου ειδικά για παραβάσεις σχετικές με εικονικά φορολογικά στοιχεία.

5ος λόγος: Η διάταξη του άρθρου 53, παρ. 4 του Ν. 4174/2013, στο βαθμό που καθιστά τον προσδιορισμό του επιτοκίου υπολογισμού του τόκου εκπρόθεσμης καταβολής φορολογικής οφειλής, που προβλέπει το άρθρο αυτό, για τη μη εμπρόθεσμη καταβολή φόρων, αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης, αντίκειται στα άρθρα 78, παρ. 1 & 4 και 43, παρ. 2 του Συντάγματος και συνεπώς πρέπει να διαγραφούν τα ποσά τόκου που τυγχάνουν επιβλητέα με αιτία τις προσβαλλόμενες πράξεις.

6ος λόγος: Εσφαλμένη και πλημμελής επιβολή προστίμου κατ' άρθρο 54 του Κ.Φ.Δ., λόγω φερόμενης μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης περί προσκόμισης στοιχείων.

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/23-06-2021 Συμπληρωματικό Υπόμνημα, με το οποίο επαναλαμβάνει τον 3ο ως άνω ισχυρισμό της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, διορθώνοντας ωστόσο τις διατάξεις που επικαλείται. Συγκεκριμένα, αναφέρει ότι εκ παραδρομής επικαλέστηκε τις περιπτώσεις γ' και δ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, δεδομένου ότι το επιβληθέν πρόστιμο 40% επί της καθαρής αξίας των φορολογικών στοιχείων βασίζεται στην περίπτωση β' της ως άνω παραγράφου.

Ως προς τον 1ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72, παρ. 11 του Ν. 4174/2013 «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

...».

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997, οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 84 του Ν. 2238/1994 (πρώην Κ.Φ.Ε.) ο οποίος ίσχυε για χρήσεις έως και 31/12/2013:

«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.

...

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης 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) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

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. 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 σύμφωνα με το άρθρο 68, παρ. 2 του Ν. 2238/1994 «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,

...».

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 57 του Ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ), 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.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 57 του Ν. 2859/2000, 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 σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000, 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 Δ.Ο.Υ., 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.

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις, προκύπτει ότι, **όσον αφορά στον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας**, καθώς και στο ειδικό πρόστιμο του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017, σε περίπτωση περιέλευσης συμπληρωματικών στοιχείων σε γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της αρχικής πενταετούς περιόδου παραγραφής, πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δύναται να εκδοθεί μόνο εφόσον έχει ήδη εκδοθεί αρχική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εντός της αρχικής πενταετούς περιόδου παραγραφής.

Επειδή εν προκειμένω, η χρήση 2011 έχει ήδη ελεγχθεί στο παρελθόν και έχει εκδοθεί αρχική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ δε δύναται να αποτελέσει «συμπληρωματικό στοιχείο» και συνεπώς, δε στοιχειοθετείται δεκαετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων.

Επειδή η ΣτΕ 172/2018 που επικαλείται η προσφεύγουσα, με βάση την οποία «Ούτε το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων που εμφανίζεται στην πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε. και στους οικείους πίνακες, ούτε η πληροφοριακή έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε., ούτε η ανώνυμη καταγγελία, για την οποία συντάχθηκε το/2011 πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. αποτελούσαν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια της παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), το οποίο και βρίσκει εφαρμογή δυνάμει της παραγράφου 10 του άρθρου μόνου της ΑΥ.Ο. ΠΟΛ.1019/28.1.2011 -αντί της διάταξης της παρ. 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010, στην οποία αναφέρεται το Δημόσιο με το προμνημονευόμενο υπόμνημα του- ικανά να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ήδη πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, βλ. άρθρο 72 παρ. 1 ν. 4174/2013)», έκρινε υπόθεση με διαφορετικά πραγματικά περιστατικά. Συγκεκριμένα, στην υπόθεση που έκρινε, αντικείμενο ελέγχου ήταν κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών ημεδαπής, στοιχεία τα οποία, όπως έχει αποσαφηνιστεί (βλ. ΣτΕ 2937/2017) δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή όπως έχει κριθεί με την ΣτΕ 1492/2019 «Εξάλλου, συμπληρωματικά, κατά τ' ανωτέρω, στοιχεία μπορεί, μεταξύ άλλων, να είναι έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της Τελωνειακής Διεύθυνσης Ελέγχου Οικονομικού Εγκλήματος (Τ.Ε.Δ.Ε.Ο.), αρμόδιας, μεταξύ άλλων, κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 3 του π.δ. 89/1991 (39 Α'), να διεξάγει έρευνες για παράνομες πράξεις που αφορούν την εθνική οικονομία (πρβλ. ΣτΕ 876/2002), καθώς και οποιαδήποτε άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται η εικονικότητα τιμολογίων που είχε εκδώσει ο

φορολογούμενος και στα οποία είχε στηριχθεί ο αρχικός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματός του».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, η Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ ήταν συμπληρωματικό στοιχείο το οποίο περιήλθε σε γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) μετά την πάροδο της αρχικής πενταετούς περιόδου παραγραφής, με αποτέλεσμα την επέκταση της περιόδου παραγραφής σε δέκα (10) έτη.

Επειδή συνεπώς, το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για τη χρήση 2011 παραγράφεται στις 31/12/2022.

Επειδή εν προκειμένω, ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων στις 29/03/2021, οι οποίες, σύμφωνα με τα προσκομιζόμενα έγγραφα, κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις 31/03/2021, ήτοι προ της ως άνω ημερομηνίας της παραγραφής.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18, παρ. 2 του Κ.Β.Σ. «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή στην παρ. 4 του άρθρου 19 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.

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 νομικό 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδόσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».

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, να 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 να 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 να 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 σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ 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, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων, **το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση.**

Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη.

Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, **αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των**

συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης.

Επειδή εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος του προμηθευτή της προσφεύγουσας από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ.

Επειδή ο εν λόγω έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ, αφού απέδειξε με βάση πλήρως αιτιολογημένα και τεκμηριωμένα στοιχεία ότι η προμηθεύτρια επιχείρηση της προσφεύγουσας,
....., με Α.Φ.Μ., αν και πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, **δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές** όπως αυτές περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια, έκρινε τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή δυνάμει του ανωτέρω ελέγχου, διενεργήθηκε στη συνέχεια έλεγχος σε βάρος της προσφεύγουσας δυνάμει της με αριθ. /2020 εντολής ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Επειδή βάσει των ανωτέρω, η προσφεύγουσα (ως ο λήπτης των φορολογικών στοιχείων) βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές όντως πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και της φερομένης ως εκδότριας, έτσι όπως περιγράφονται στα τιμολόγια.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι οι επίμαχες συναλλαγές όντως πραγματοποιήθηκαν.

Επειδή παράλληλα, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διενεργώντας έλεγχο των εξοφλήσεων των επίμαχων τιμολογίων, διαπίστωσε, μεταξύ άλλων, ότι τρεις (3) επιταγές εξοφλήθηκαν και στη συνέχεια ισόποσα κατατέθηκαν στον υπ' αριθμόν λογαριασμό με δικαιούχο την ίδια την προσφεύγουσα.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, δεν αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα τύγχανε καλόπιστη λήπτρια.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 29/03/2021 Εκθέσεις Ελέγχου (Επανελέγχου) Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 55, παρ. 2 (γ') του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), όπως ίσχυε μέχρι και την 16/10/2015, οριζόταν ότι σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο 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 με τον Ν. 4337/2015 επήλθαν σημαντικές αλλαγές στον Ν. 4174/2013 και συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 4 (β') του Ν. 4337/2015, καταργήθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013.

Επειδή με το άρθρο 7 του Ν. 4337/2015 εισήχθησαν και **μεταβατικές διατάξεις** για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και ειδικότερα στο άρθρο 7, παρ. 3 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) 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.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 5 του ως άνω άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, «οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν **μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος** και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α'170)».

Επειδή σύμφωνα και με την Εγκύκλιο ΠΟΛ 1252/2015, όπου ορίζεται ότι «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:

....

β. Για την έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και την καταχώρηση στα βιβλία ανύπαρκτων αγορών ή εξόδων, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Στην περίπτωση που η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας».

Επειδή εν προκειμένω η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων διαπράχθηκε εντός της χρήσης 2011, ήτοι πριν τη δημοσίευση του Ν. 4337/2015 (17/10/2015), ενώ κατά αυτήν ημερομηνία δεν είχε εκδοθεί ακόμη η οριστική πράξη επιβολής προστίμου, γεγονός που έλαβε χώρα την 29/03/2021.

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης. Ωστόσο, εν προκειμένω η επιβολή του προστίμου βασίζεται σε απολύτως σαφή διάταξη νόμου που καθορίζει το μεταβατικό στάδιο μέχρι την πλήρη κατάργηση των προστίμων για λήψη εικονικών τιμολογίων.

Επειδή η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83, και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και 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, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Ως εκ τούτου, ορθώς επιβλήθηκε το κρινόμενο πρόστιμο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 που εφαρμόζονται στην υπό κρίση περίπτωση και συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 55, παρ. 2 (δ') του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), όπως ίσχυε μέχρι και την 16/10/2015, οριζόταν ότι στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Επειδή με τον Ν. 4337/2015 επήλθαν σημαντικές αλλαγές στον Ν. 4174/2013 και συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 4 (β') του Ν. 4337/2015, καταργήθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013.

Επειδή με το άρθρο 7 του Ν. 4337/2015 εισήχθησαν και **μεταβατικές** διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και ειδικότερα στο άρθρο 7, παρ. 8 ορίζεται ότι:

«8. Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν **μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.**»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 79, παρ. 1 του Ν. 4472/2017, για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Επειδή εν προκειμένω η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων διαπράχθηκε εντός της χρήσης 2011, ήτοι **πριν** την κατάθεση του Ν. 4472/2017 (13/5/2017), ενώ κατά αυτήν ημερομηνία δεν είχε εκδοθεί ακόμη η οριστική πράξη επιβολής προστίμου, γεγονός που έλαβε χώρα την 29/03/2021.

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης κύρωσης. Ωστόσο, εν προκειμένω η επιβολή του προστίμου βασίζεται σε απολύτως σαφή διάταξη νόμου που καθορίζει το μεταβατικό στάδιο μέχρι την πλήρη κατάργηση των προστίμων για λήψη εικονικών τιμολογίων.

Επειδή η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83, και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και 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, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Ως εκ τούτου, ορθώς επιβλήθηκε το κρινόμενο πρόστιμο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 που εφαρμόζονται στην υπό κρίση περίπτωση και συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 5ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και 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, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Συνεπώς, η διοίκηση μπορεί να ενεργήσει μόνο ό,τι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 6ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13, παρ. 2 του Ν. 4174/2013 «Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

- α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή
- β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή
- γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης».

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος ζήτησε από την προσφεύγουσα να του προσκομίσει τα επίμαχα τιμολόγια που αφορούν στη χρήση 2011 (υπ' αριθμόν Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ./2020 αίτημα).

Επειδή η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε μόνο μερικώς στο ανωτέρω αίτημα του ελέγχου, ισχυριζόμενη ότι λόγω παρέλευσης της αρχικής πενταετούς περιόδου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου στη χρήση 2011, δεν υποχρεούτο να τα έχει διαφυλάξει και συνεπώς, δεν ήταν σε θέση να τα προσκομίσει.

Επειδή κατά τη στιγμή που ο έλεγχος απέστειλε στην προσφεύγουσα το εν λόγω αίτημα (28/12/2020) είχε ήδη παρέλθει παρέλευσης η αρχική πενταετής περίοδος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου στη χρήση 2011 (31/12/2017).

Επειδή περαιτέρω, δε συνέτρεχε κάποια από τις ανωτέρω περιπτώσεις που θα στοιχειοθετούσε υποχρέωση της προσφεύγουσας να έχει διαφυλάξει τα εν λόγω στοιχεία, ενώ δε θα μπορούσε και να γνωρίζει εκ των προτέρων ότι επρόκειτο να υποβληθεί σε επανέλεγχο για τη χρήση 2011.

Επειδή παράλληλα, το επίμαχο πρόστιμο είναι πλημμελές, διότι δεν επιβλήθηκε στη χρήση στην οποία έλαβε χώρα η φερόμενη ως παράβαση (2020), αλλά στη χρήση στην οποία ανάγονται τα επίμαχα στοιχεία (2011).

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται **αποδεκτός**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **28/04/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ κατά των υπ' αριθμ.-/2021 Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

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

A)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης 2011

	Ποσά (€)
Διαφορά φόρου	34.795,20
Προσαυξήσεις λόγω ανακρίβειας	39.242,03
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	74.037,23

B)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2011

	Ποσά (€)
Διαφορά φόρου	39.580,48
Πιστωτικό υπόλοιπο (που συμψηφίστηκε με περιοδική δήλωση Ιανουαρίου 2012)	432,50
Προσαυξήσεις λόγω ανακρίβειας	20.006,49
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	60.019,47

Γ)/2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7, παρ. 3 Ν. 4337/2015 χρήσης 2011

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού **69.590,40 €**

Δ)/2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 79 Ν. 4472/2017 χρήσης 2011

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού **20.006,49 €**

Ε)/2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 χρήσης 2011

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού **0,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.