



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29-12-2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 4675

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **31-08-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στον, οδός αρ., κατά α) της με αρ. /2021 Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 01/01/20-13-31/12/2013), β) της με αρ. /2021 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/01/20-13-31/12/2013,

γ) της με αρ./2021 Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α., βάσει των διατάξεων του άρθρου 79§1 του ν. 4472/2017 για τη χρήση 01/01/2013 - 31/12/2013 και δ) της με αρ./2021 Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Φ.Α.Σ., βάσει των διατάξεων του άρθρου 7§3 & 5 του ν. 4337/2015 για τη χρήση 01/01/2013 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης καθώς και των οικείων εκθέσεων ελέγχουν και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Τη με αρ./2021 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 01/01/20-13-31/12/2013), β) τη με αρ./2021 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/01/2013 - 31/12/2013, γ) τη με αρ./2021 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α., βάσει των διατάξεων του άρθρου 79§1 του ν. 4472/2017 για τη χρήση 01/01/2013 - 31/12/2013 και δ) τη με αρ./2021 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Φ.Α.Σ., βάσει των διατάξεων του άρθρου 7§3 & 5 του ν. 4337/2015 για τη χρήση 01/01/2013 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 31-08-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με αρ./2021 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 01/01/2013 - 31/12/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης καταλογίστηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος 7.225,13€ πλέον φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 8.359,48€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης 1.149,47€, ήτοι συνολικό ποσό **16.734,08€**.

β) Με τη με αρ./2021 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/01/2013 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, προέκυψε μείωση πιστωτικού υπολοίπου φόρου προστιθέμενης αξίας Φ.Π.Α. ποσού 2.159,70€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για έκπτωση **2.159,70€**.

γ) Με τη με αρ./2021 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α., βάσει των διατάξεων του άρθρου 79§1 του ν. 4472/2017 για τη χρήση 01/01/2013 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης επιβλήθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **1.079,50€** (=2.159,70€ x 50%), επειδή διαπιστώθηκε ότι ζήτησε και έλαβε ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 9.390,00€ πλέον Φ.Π.Α. 2.159,00€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§1,6§§ 1, 2, 3 & 10 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.2523/1997 και του άρθρου 66§5 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει σήμερα.

δ) Με τη με αρ./2021 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Φ.Α.Σ., βάσει των διατάξεων του άρθρου 7§3 & 5 του ν. 4337/2015 για τη χρήση 01/01/2013 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, επιβλήθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **3.756,00€** (=9.390,00€ x 40%), επειδή διαπιστώθηκε ότι ζήτησε και έλαβε ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 9.390,00€ πλέον Φ.Π.Α. 2.159,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§1,6§§ 1, 2, 3 & 10 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.2523/1997 και του άρθρου 66§5 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει σήμερα.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 30-06-2021 και με ID υπόθεσης Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Γραφείου Φορολογίας Εισοδήματος βάσει των διατάξεων των ν. 2238/1994, ν. 4174/2013 και Α. 1293/2019, της από 30-06-2021 και με ID υπόθεσης Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Γραφείου Φ.Π.Α. - ν. 2859/2000 και της από 30-06-2021 και με ID υπόθεσης Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012) για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 01/01/2013 - 31/12/2013) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης

Σύντομο Ιστορικό

Η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έχει κύρια δραστηριότητα «ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ»

Ο έλεγχος διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος βάσει της με αριθμό/2021 Εντολής Μερικού Ελέγχου Γραφείου του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, για έλεγχο φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α., Λοιποί Φόροι, Τέλη Εισφορές, ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 01/01/2013-31/12/2013). Ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των ν.2238/1994 (Α'151), ν. 2174/2013 (Α'170-Κ.Φ.Δ.), ν.2859/2000 (Α'248-Φ.Π.Α.) και ν. 4093/2012

(Α' 222-Κ.Φ.Α.Σ.) και τις ισχύουσες κατά περίπτωση σχετικές διατάξεις. Αίτια του παρόντος ελέγχου ήταν το υπ' αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.ΕΞ2020/10-3-2020 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ (αριθ. πρωτ./2020 Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ), για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, η οποία κοινοποιήθηκε σε αυτόν, με την υπ' αριθ. πρωτ./2021 γνωστοποίηση, βάσει των διατάξεων του ν.4512/2018 (Α'5).

Με το υπ' αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.ΕΞ2020/10-3-2020 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, γνωστοποιήθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Παλλήνης το από 04/03/2020 Δελτίο Πληροφοριών και η από 15-11-2019 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), για έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση «.....», ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ ΕΙΔΙΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ Π.Δ.Κ.Α., ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΜΕΡΩΝ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ ΠΑ ΤΗΝ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΤΡΟΦΙΜΩΝ ΚΑΙ ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΛΛΩΝ ΕΡΓΑΛΕΙΩΝ, με διεύθυνση έδρας - και με Α.Φ.Μ.

Σύμφωνα με την ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.- Α'222) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, στις σελίδες 74-77 και 87-88 αναφέρεται ότι:

«8. Ο έλεγχος αποφαινεται ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση «....., με Α.Φ.Μ. προς διάφορες επιχειρήσεις στις χρήσεις 2013 και 2014 είναι εικονικά στο σύνολο τους...».

Από τον παρόντα διενεργηθέντα έλεγχο και σε συνδυασμό με τα δεδομένα στα μηχανογραφικά συστήματα ΝΕΟ TAXIS και ΕΛΕΝΧΙΣ καθώς και όσα αναφέρονται στο ανωτέρω Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διαπιστώθηκε ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 - 31/12/2013 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε ένα εικονικό στο σύνολό του φορολογικό στοιχείο Δ.Α.-ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ από την εταιρεία «.....», με Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 9.390,00€ πλέον Φ.Π.Α. 2.159,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§1,6§§ 1, 2, 3 & 10 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 66§5 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει σήμερα.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος συνέταξε και κοινοποίησε στον προσφεύγοντα τις προσωρινές πράξεις για την υπό κρίση χρήση και το με αρ. πρωτ./2021 Σημείωμα διαπιστώσεων Ελέγχου βάσει του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 με το οποίο εκλήθη εντός είκοσι ημερών από την επόμενη της κοινοποίησης του να παραθέσει τις απόψεις του. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην εν λόγω κλήση και δεν υπέβαλε εγγράφως ούτε προφορικά τις απόψεις του για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις. Εν συνεχεία, στις 27/07/2021 του κοινοποιήθηκαν νόμιμα (τεκμαιρόμενη κοινοποίηση) τα πορίσματα του ελέγχου (εκθέσεις, οριστικές πράξεις) της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ με το υπ' αρ. πρωτ.

...../2021 έγγραφο, το οποίο εστάλη με συστημένη επιστολή (RE.....GR/2021).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση στο σύνολο τους τις προσβαλλόμενες πράξεις και εκθέσεις, να διαγραφούν οι τόκοι και να τεθεί η υπόθεση στο αρχείο, αλλιώς όπως οι προσβαλλόμενες πράξεις καταλογισμού φόρων και προστίμων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ να τροποποιηθούν προς το ευνοϊκότερο προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Κατά το χρόνο διενέργειας του ελέγχου (2018 & 2019 από ΥΕΔΔΕ) και τελικής επιδόσεως των πράξεων (2021 από Δ.Ο.Υ. Παλλήνης) η υπό κρίση χρήση 2013 έχει υποπέσει σε παραγραφή.
- Δεν προκύπτει νομιμοποίηση της Υπογραφής από τον Υποδιευθυντή ως νόμιμο αναπληρωτή του Προϊσταμένου.
- Οι πράξεις προστίμων/2021,/2021 μη νομίμως έχουν εκδοθεί για μη υπάρχον νομοθετικό πλαίσιο και διότι φέρουν τον τίτλο «ΟΡΙΣΤΙΚΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ», ο οποίος δεν προβλέπεται από τον ΚΦΔ. Επίσης για τη δεύτερη πράξη δεν εκδόθηκε ξεχωριστή έκθεση ελέγχου και αιτείται τουλάχιστον την επανάληψη της διαδικασίας για το τυπικό μέρος της υπόθεσης ώστε να έχει αποκτήσει τον απαιτούμενο χρόνο να υποβάλλει τις απόψεις του.
- Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας προσβαλλόμενων πράξεων. Τα ληφθέντα παραστατικά είναι αληθή και νόμιμα.
- Καλή πίστη του λήπτη. Μη εξέταση του ενδεχόμενου εικονικότητας ως προς το πρόσωπο ούτε και την πιθανή περίπτωση της μερικής εικονικότητας.
- Όσον αφορά τη χρήση 2013 δεν υπάρχουν οι τυπικές προϋποθέσεις του νόμου για εξωλογιστικό υπολογισμό των αποτελεσμάτων. Επιπλέον, ακυρότητα της υπ' αριθ./2021 πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (χρήση 2013), για μη αναγραφή της ημερομηνίας έκδοσης επ' αυτής, η οποία ως εκ τούτου συνιστά μη νόμιμο τίτλο βεβαίωσης.
- Οικονομική και ηθική βλάβη

Α) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΝΑ ΕΠΙΒΑΛΛΕΙ ΦΟΡΟΥΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 1/1/2013 -31/12/2013

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

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου

που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. 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, στο άρθρο 84 παρ. 1 ,4 του ν.2238/94 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.....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,».

Επειδή στο άρθρο 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», ορίζονται τα εξής:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

- α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή
- β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή
- γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της ΕΕ ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».

Επιπλέον, με την υπ' αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. 1020145/ΠΟΛ1100 /10-04-2001, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι:

«α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 §3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων».

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως ΣΤΕ 2397/1990 και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία ΣΤΕ 1426/2000.

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000).

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος».

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, ερμηνευομένων 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.

3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934/2017, ΣτΕ 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία.».

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, αιτία του παρόντος ελέγχου ήταν το με αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.ΕΞ2020/10-3-2020 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ (αριθ. πρωτ./2020 Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ), με το οποίο γνωστοποιήθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Παλλήνης το από 04/03/2020 Δελτίο Πληροφοριών και η από 15-11-2019 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), η οποία αφορούσε σε έλεγχο που έγινε στην επιχείρηση «.....», ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ ΕΙΔΙΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ Π.Δ.Κ.Α., ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΜΕΡΩΝ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ ΠΑ ΤΗΝ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΤΡΟΦΙΜΩΝ ΚΑΙ ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΛΛΩΝ ΕΡΓΑΛΕΙΩΝ, με διεύθυνση έδρας -..... και με Α.Φ.Μ. Το εν λόγω Πληροφοριακό Δελτίο αναφέρει την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος ως λήπτη εικονικών στοιχείων από την «.....» για τη χρήση 2013.

Επειδή, το παραπάνω στοιχείο (δελτίο πληροφοριών) αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ώστε να το εκτιμήσει, εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84, πενταετίας.

Ως εκ τούτου περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία δικαιολογούν την εφαρμογή των άρθρων 84 παρ. 4 και 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, ήτοι μετά το πέρας της πενταετίας την 31-12-2019. Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων φόρων και προστίμων λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων εντάσσεται στα εγκλήματα φοροδιαφυγής όπως αυτά περιγράφονται με τις διατάξεις της παράγρ. 1 του άρθρου 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), με τις οποίες ορίζεται ότι:

Άρθρο 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου....

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι: «1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]

Β. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων i. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., **έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία**, ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).[...]. Το άρθρο 66, τέθηκε όπως προστέθηκε με το άρθρο

8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου νόμου. Το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 27^α του Ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) ορίζεται ότι:

«**27. α.** Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του [άρθρου 36](#) του ν. [4174/2013](#), όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 30-06-2021, ήτοι εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης της χρήσης 2013, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής αβάσιμα προβάλλεται.

Επειδή, εν προκειμένω, όλες οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν εντός του 2021, ήτοι εντός της προβλεπόμενης, από τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 84 παρ.4 και 68 παρ.2 του ν.2238/1994 καθώς και από τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1,2 του ν. 2859/2000, δεκαετίας.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η δεκαετής προθεσμία παραγραφής, συμπληρώνεται ως προς το οικ. έτος 2014 (χρήση 2013), την 31-12-2024.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ ΛΟΙΠΟΥΣ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΥΣ ΣΤΗΝ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΗ ΠΡΟΣΦΥΓΗ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 87 του ν. 3528/2007 (Α'26) «Κύρωση του Κώδικα Δημοσίων Υπαλλήλων» ορίζεται ότι:

«Άρθρο 87- Αναπλήρωση προϊσταμένων

1. Τον προϊστάμενο, που απουσιάζει ή κωλύεται, αναπληρώνει στα καθήκοντα του ο ανώτερος κατά βαθμό προϊστάμενος των υποκείμενων οργανικών μονάδων, εφόσον ανήκει σε κλάδο του οποίου οι υπάλληλοι προβλέπεται ότι μπορούν να προϊστανται σύμφωνα με τις οικείες οργανικές διατάξεις και επί ομοιοβάθμων ο προϊστάμενος που έχει ασκήσει περισσότερο

χρόνο καθήκοντα προϊσταμένου. Το αρμόδιο για την τοποθέτηση προϊσταμένων όργανο μπορεί, τηρουμένου του προβαδίσματος των βαθμών, να ορίσει ως αναπληρωτή προϊσταμένου οργανικής μονάδας, που απουσιάζει ή κωλύεται, έναν από τους προϊσταμένους των υποκείμενων οργανικών μονάδων.

2. Αν δεν υπάρχουν υποκείμενες οργανικές μονάδες, τον προϊστάμενο αναπληρώνει στα καθήκοντα του ο ανώτερος κατά βαθμό υπάλληλος που υπηρετεί στην ίδια οργανική μονάδα, εφόσον ανήκει σε κλάδο του οποίου οι υπάλληλοι προβλέπεται ότι μπορούν να προϊστανται σύμφωνα με τις οικείες οργανικές διατάξεις. Αν υπηρετούν περισσότεροι υπάλληλοι με τον ίδιο βαθμό, αναπληρώνει αυτός που έχει περισσότερο χρόνο στο βαθμό ή αυτός που ορίζεται από τον προϊστάμενο της αμέσως υπερκείμενης μονάδας ή αρχής.

4. Αν κενωθεί ή συσταθεί θέση προϊσταμένου οργανικής μονάδας, έως την επιλογή και τοποθέτηση νέου προϊσταμένου, εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2. Ο αναπληρωτής προϊσταμένου οργανικής μονάδας κατά την παράγραφο αυτή δικαιούται το προβλεπόμενο για τη θέση επίδομα από την έναρξη της αναπλήρωσης.»

Επειδή, λόγω συνταξιοδότησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ από 30-11-2020, ασκεί νόμιμα καθήκοντα αναπληρωτή Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., ο Υποδιευθυντής και έχουν τηρηθεί όλες οι προβλεπόμενες διαδικασίες και διατυπώσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 87 του ν.3528/2007, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων, ήτοι η με αρ./2021 πράξη βάσει των διατάξεων του άρθρου 79§1 του ν. 4472/2017 και η/2021 βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 § 3 & 5 του ν. 4337/2015, αφενός εκδόθηκαν νόμιμα σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28 και 62 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και, αφετέρου, η πρώτη πράξη αναφέρεται ορθώς στη σχετική έκθεση Φ.Π.Α. και για τη δεύτερη πράξη συντάχθηκε ειδική έκθεση ελέγχου του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται.

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

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα ληφθέντα παραστατικά είναι αληθή και νόμιμα.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, στις σελ. 74-77 της από 15-11-2019 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), η οποία διαβιβάστηκε μαζί με το υπ' αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.ΕΞ2020/10-3-2020 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ (αριθ. πρωτ. /2020 Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΜΗΝΗΣ) και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της από 30-06-2021 και με ID υπόθεσης Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Γραφείου Φορολογίας Εισοδήματος βάσει των διατάξεων των ν. 2238/1994, ν. 4174/2013 και Α. 1293/2019, της από 30-06-2021 και με ID υπόθεσης Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Γραφείου Φ.Π.Α. – ν. 2859/2000 και της από 30-06-2021 και με ID υπόθεσης Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012) για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 01/01/20-13-31/12/2013), αναφέρονται τα κάτωθι σχετικά με την εκδότρια του επίμαχου τιμολογίου «.....», με Α.Φ.Μ.:

«8. Ο έλεγχος αποφαινεται ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση «....., με Α.Φ.Μ. προς διάφορες επιχειρήσεις στις χρήσεις 2013 και 2014 είναι εικονικά στο σύνολο τους για τους κάτωθι λόγους:

1. Η ελεγχόμενη δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ στην δηλωθείσα έδρα της. Βάσει της υπεύθυνης δήλωσης του ιδιοκτήτη του ακινήτου της έδρας μετά την υπογραφή του ιδιωτικού συμφωνητικού η διαχειρίστρια της επιχείρησης εξαφανίστηκε. Η επιχείρηση δεν εγκαταστάθηκε ποτέ στην δηλωθείσα έδρα της.

2. Δεν δήλωσε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση ούτε εντοπίσθηκε τέτοια από τον έλεγχο.

3. Η ελεγχόμενη δεν έχει πραγματικές αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό, ενδοκοινοτικές συναλλαγές ούτε συναλλαγές με τρίτες χώρες.

4. Η περιγραφή των εμπορευμάτων και των εργασιών στα φορολογικά στοιχεία που εντόπισε ο έλεγχος είναι αόριστη, δεν προκύπτει σύνδεση ποιοτικής διάκρισης των πωλούμενων ειδών με την αξία, ενώ ουσιαστικά οι ποσότητες των πωλούμενων ειδών περιγράφονται σε δέματα, παλέτες και κιβώτια.

5. στον έλεγχο δεν παραδόθηκαν από καμία επιχείρηση τα πρωτότυπα δελτία αποστολής, ενώ στην πλειονότητα των κατασχεμένων φωτοαντιγράφων δεν διακρίνεται το ίχνος διάτρησης προκειμένου να διαπιστωθεί η γνησιότητα των παραστατικών αυτών.

6. Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό αφού είναι αναπόγραφη στον ασφαλιστικό φορέα.

7. Η ελεγχόμενη δεν είχε στην κατοχή της επαγγελματικά οχήματα, μηχανήματα έργου και λοιπό πάγιο εξοπλισμό, απαραίτητο για τις φερόμενες εργασίες της. Επιπροσθέτως, από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων επιχειρήσεων δεν προκύπτει να έχει μισθώσει τον εξοπλισμό αυτό.

8. Η ελεγχόμενη έχει υποβάλλει ανακριβώς εκκαθαριστική δήλωση έτους 2013, περιοδικές δηλώσεις φ.π.α., δηλώσεις εισοδήματος, συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών. Δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φ.μ.υ. Δεν υπάρχει αντιστοίχιση στα στοιχεία των υποβληθέντων δηλώσεων φ.π.α., εισοδήματος και συγκεντρωτικών καταστάσεων.

9. Βάσει των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων προς την η ελεγχόμενη εκτός της πώλησης εξειδικευμένου μηχανολογικού εξοπλισμού, που δηλώνεται στο μητρώο της αρμόδια Δ.Ο.Υ., φέρεται να παρέχει και εργασίες για την μεταφορά, την εγκατάσταση και την λειτουργία του εξοπλισμού αυτού. Επίσης, φέρεται να πουλάει υλικά και εμπορεύματα κτιριακού εξοπλισμού και να παρέχει υπηρεσίες για την τοποθέτηση του. Οι δραστηριότητες της παροχής που αφορά σε εργασίες σχετιζόμενες με κτιριακό και μηχανολογικό εξοπλισμό και η πώληση κτιριακού εξοπλισμού (όπως εξαρτήματα σύνδεσης πάνελς και μεταλλικών στοιχείων-μεταλλικά στοιχεία διαφόρων διατομών) δεν έχουν δηλωθεί στο μητρώο της αρμόδια Δ.Ο.Υ.

10. Στα κατασχεμένα φωτοαντίγραφα δελτίων αποστολής δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου. Στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της βρέθηκε η υπ' αριθ. /2013 φορτωτική εκδόσεως επιχείρησης Στην υπεύθυνη δήλωση ο κ. ανέγραψε ότι οι μεταφορές αφορούσαν άχρηστα, παλαιωμένα μηχανήματα, σωληνώσεις, σίδερα, καλώδια όλα παλιά. Αυτά βρίσκονταν σε ένα οικόπεδο στον και μεταφέρθηκαν χωρίς δελτία αποστολής σε μια άδεια αλάνα στο Στον κ., ο οποίος εκτέλεσε είκοσι επτά (27) δρομολόγια ειπώθηκε ότι τα άχρηστα υλικά (σαβούρα) προορίζονταν για καταστροφή. Όπως προκύπτει από την δήλωση του κ. οι συγκεκριμένες μεταφορές δεν σχετίζονται με τα πωληθέντα αγαθά της ελεγχόμενης. Στην επιχείρηση δεν βρέθηκαν ληφθέντα φορολογικά στοιχεία για τις φερόμενες μεταφορές εμπορευμάτων ούτε αντίστοιχες καταχωρήσεις στα τηρούμενα βιβλία, που να σχετίζονται με την ελεγχόμενη/Εδώ, σημειώνεται ότι η φορτωτική ενώ εκδόθηκε στην ελεγχόμενη, κατασχέθηκε στην, βρέθηκε καταχωρημένη στα βιβλία της στα οποία εμφανίζεται να εξοφλείται σε μετρητά. Τέλος, στις τελικές λήπτριες επιχειρήσεις της, όπου φέρονται να μεταφέρονται τα εμπορεύματα, α), με ΑΦΜ και β) με ΑΦΜ δεν βρέθηκαν τα δελτία αποστολής εκδόσεως της ελεγχόμενης. Από όλα τα ανωτέρω προκύπτει ότι δεν εκτελέστηκαν οι εν λόγω φερόμενες μεταφορές του εξοπλισμού που αναγράφεται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

11. Η ελεγχόμενη διέθετε μόλις έναν τραπεζικό λογαριασμό, ο οποίος δεν εμφανίζει καμία κίνηση είτε χρέωσης είτε πίστωσης, ούτε καν την καταβολή του αρχικού καταβεβλημένου κεφαλαίου.

12. Η εξόφληση των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων προς την φέρεται να πραγματοποιείται με επιταγές εκδόσεως των πελατών της λήπτριας επιχείρησης. Από τις απαντήσεις των τραπεζικών ιδρυμάτων διαπιστώθηκε ότι μετά από οπισθογραφήσεις της και της ελεγχόμενης, στην συντριπτική της πλειοψηφία δεν εισπράττονται από την ελεγχόμενη αλλά "εμφανίζονται να εισπράττονται από τρίτα φυσικά πρόσωπα που δεν σχετίζονται με την και τα οποία στην συνέχεια δεν παραδίδουν τα χρήματα στην κα Η κα εμφανίζεται να εισπράττει επιταγές συνολικής αξίας 255.000,00 €, ήτοι ποσό μικρής αξίας σε σχέση με τις φερόμενες πωλήσεις της ελεγχόμενης προς την Μάλιστα από τις απαντήσεις των τραπεζικών ιδρυμάτων ο έλεγχος διαπίστωσε ότι σε μία περίπτωση χρηματικό ποσό ύψους 45.000,00€ μετά την είσπραξη από την κυρία ακολούθησε ισόποση κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό της εκδότριας επιχείρησης της επιταγής από τους εκπροσώπους της. Ενώ και σε άλλες συναλλαγές χρονικά συμπίπτει η ύπαρξη της διαχειρίστριας με τους εκπροσώπους της εκδότριας των επιταγών στο τραπεζικό ίδρυμα.

13.Ο με ΑΦΜ εμφανίζεται να εισπράττει επιταγές που φέρονται να εξοφλούν την ελεγχόμενη, αλλά και άλλες που στα βιβλία εμφανίζονται να καταλήγουν αλλού, συνολικής αξίας άνω των 4.759.952,81 € μετά από οπισθογραφίες της και στη συνέχεια της ελεγχόμενης. Το συγκεκριμένο πρόσωπο δήλωσε γραπτώς ότι η ίδια ασυνήθιστη τακτική ακολουθούνταν και με άλλους πελάτες της ελεγχόμενης. Δηλαδή κατά σύστημα εισέπραττε τα χρηματικά ποσά των επιταγών και ακολούθως παρέδιδε τα χρήματα σε κάποιον «Κ.» με προφανή σκοπό να χαθούν τα ίχνη των χρημάτων, λαμβάνοντας ελάχιστη αμοιβή για τις υπηρεσίες του. Ο Κ. δεν σχετίζεται εμφανώς με την ελεγχόμενη επιχείρηση, εισπράττει επιταγές και για άλλες επιχειρήσεις, ενώ ο έλεγχος αμφισβητεί ακόμα και το γεγονός της είσπραξης μεγάλου τμήματος επιταγών από αυτόν. Ο ίδιος δήλωσε γραπτώς ότι υπήρξαν φορές που απλά οπισθογράφησε επιταγές και δεν μετέβη στο τραπεζικό ίδρυμα να τις εισπράξει.

14. Ο Κ. με ΑΦΜ, οποίος εμφανίζεται να εισπράττει επιταγές συνολικής αξίας 90.000,00 € μετά από οπισθογράφιση της ελεγχόμενης δήλωσε γραπτώς στην Υπηρεσία μας ότι οι υπογραφές στις επιταγές δεν είναι δικές τους και ουδέποτε μετέβη στο υποκατάστημα της τράπεζας όπου φέρονται να εξοφλούνται και ουδέποτε εισέπραξε τα χρηματικά ποσά.

15.Ο Κ. με ΑΦΜ, ο εμφανίζεται να εισπράττει επιταγές οπισθογράφισης της ελεγχόμενης συνολικής αξίας 310.000,00€ δήλωσε γραπτώς στην Υπηρεσία μας ότι εισέπραττε τις επιταγές για λογαριασμό κάποιου Κ «.....», ο οποίος ήταν ο ίδιος που του παρέδιδε επιταγές προς είσπραξη, οπισθογραφημένες από την εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων προς την επιχείρηση με ΑΦΜ

16. Επιταγές συνολικής αξίας 479.000,00€, οι οποίες φέρονται βάσει βιβλίων να εξοφλούν την ελεγχόμενη, δεν οπισθογραφούνται από αυτήν αλλά εισπράττονται ή οπισθογραφούνται μετά από οπισθογράφιση της από τρίτα πρόσωπα και επιχειρήσεις που δεν σχετίζονται με την ελεγχόμενη.

17. Στο υποκατάστημα της στην φέρονται να εξοφλούνται επιταγές με οπισθογράφο την ελεγχόμενη συνολικού ύψους 2.858.252,81 €, αφού υπάρχουν και επιταγές που τα σώματα τους δεν εντοπίστηκαν. Από αυτό το ποσό, ο έλεγχος βάσει της εκτενούς ανάλυσης που πραγματοποιήθηκε στην παρούσα έκθεση κρίνει ότι δεν εισπράχθηκε από τον τελευταίο οπισθογράφο τουλάχιστον ποσό ύψους 1.839.000,00€ αφού επί της ουσίας πρόκειται για μεθόδευση εξόφλησης. Ο έλεγχος δεν δέχεται ότι η ελεγχόμενη εξοφλείται για το σύνολο των φερόμενων συναλλαγών της με την αλλά επιπροσθέτως στις συγκεκριμένες περιπτώσεις κρίνει ότι το ανωτέρω ποσό δεν εισπράχθηκε καν για να δοθεί ακολούθως στους ΚΚ «.....» και «.....» για να χαθούν τα ίχνη των χρημάτων.

18. Η διαχειρίστρια της ελεγχόμενης κα, δεν εντοπίστηκε από την Υπηρεσία μας σε καμία από τις γνωστές διευθύνσεις. Σε τηλεφωνική επικοινωνία που είχε ο έλεγχος με τον αδελφό της έλαβε προφορική πληροφορία ότι την τελευταία φορά που μίλησε μαζί της διέμενε σε άγνωστη διεύθυνση κάπου στην Γερμανία. Επίσης δήλωσε ότι δεν διαθέτει τηλέφωνα επικοινωνίας της.

19. Η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων της Υπηρεσίας μας.

20. Από το υποσύστημα taxis της Υπηρεσίας μας δεν βρέθηκε καταχωρημένη δήλωση στις καταστάσεις συμφωνητικών για το έτος 2014.

Για τις διαπιστώσεις του ελέγχου εκδόθηκαν οίκοθεν την 16/07/2019 το υπ' αριθ./2019 σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση ΣΕ Ακρόαση με αναπόσπαστο τμήμα του τις διευκρινήσεις του ελέγχου με τις θέσεις του και ο υπ' αριθ./2019 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου. Συνεργείο ελέγχου της Υπηρεσίας μας με την υπ' αριθ./..... εντολή μετέβη στις 17/07/2019 στον ΔΗΜΟ, όπου και επέδωσε τα ανωτέρω έγγραφα ως αγνώστου διαμονής (τελευταία γνωστή διεύθυνση κατοικίας της διαχειρίστριας). Αν και παρήλθε η ορισθείσα προθεσμία, μέχρι και την σύνταξη της παρούσας έκθεσης, η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε στην Κλήση Σε Ακρόαση.».

Επειδή, επιπρόσθετα, σύμφωνα με την από 03-09-2021 και με αρ. πρωτ. Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης αναφέρεται ότι ο παρών έλεγχος πραγματοποίησε και επιπλέον ελεγκτικές επαληθεύσεις για τη διαπίστωση της λήψης του εικονικού φορολογικού στοιχείου από την εκδότρια επιχείρηση.

Επειδή, πιο συγκεκριμένα, στις από 30-06-2021 και με ID υπόθεσης οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης αναφέρεται ότι:

«Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη:

1. την από 15/11/2019 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, που κοινοποιήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Παλλήνης με το αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.ΕΞ2020/10-3-2020 Πληροφοριακό Δελτίο και έλαβε αριθ. πρωτ./2020, από την οποία προκύπτει με αντικειμενικότητα, σαφήνεια και αιτιολογημένα, ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση είναι λήπτρια του ανωτέρω φορολογικού στοιχείου από την επιχείρηση «....., με Α.Φ.Μ.,
2. την υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση πελατών – προμηθευτών χρήσης 2013, στην οποία συμπεριλαμβάνεται η συναλλαγή με την επιχείρηση «....., με Α.Φ.Μ.,
3. δεν προκύπτει ο τρόπος εξόφλησης της συγκεκριμένης συναλλαγής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 20§2 του ν. 3842/2010 και ΠΟΛ. 1091/2010
4. δεν προκύπτει ο τρόπος μεταφοράς των αγαθών στην ελεγχόμενη επιχείρηση

5. επειδή ο εκδότης του Δ.Α.-ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο και η Υπηρεσία μας το απέδειξε με σαφή και αιτιολογημένα επιχειρήματα (ΣτΕ 506/2012)

6. Σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του ΣΤ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη, αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια) υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

6. αποδέχεται τις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, η έκθεση της οποίας αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της παρούσας έκθεσης και διαπιστώνει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση του, με Α.Φ.Μ., στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε ένα (1) εικονικό στο σύνολό του φορολογικό στοιχείο Δ.Α.-ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ, συνολικής καθαρής αξίας 9.390€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων §1,6§§ 1, 2, 3 & 10 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 66§5 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 και ισχύει σήμερα.».

Επειδή, ο προσφεύγων δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των συναλλαγών προσκομίζοντας σχετικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 506/2012 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του -εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης

του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο.

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας. Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι : α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα Δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση οι εκθέσεις ελέγχου, αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων όπου αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στις εκθέσεις ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα.

Στις ίδιες εκθέσεις γίνεται υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες αποφάσεις γίνεται ο προσδιορισμός του προστίμου σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επομένως σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων δεδομένου ότι στις εκθέσεις ελέγχου που αποτελούν προσάρτημα των πράξεων εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., των πράξεων επιβολής προστίμου Φ.ΠΑ. και Κ.Φ.Α.Σ. πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρέπει να αναγνωρισθεί η ύπαρξη καλής πίστης στο πρόσωπό του ως λήπτη του ως άνω τιμολογίου.

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. απόφαση 116/2013 του 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, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 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, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, 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. ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 1405/2015, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 4473/2014, ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 533/2013).

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «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 φόρου.»

Επειδή, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσκομίσθηκε οιοδήποτε στοιχείο που να αντικρούει το πόρισμα του ελέγχου και το οποίο θα μπορούσε να αποδείξει ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά τη συγκεκριμένη συναλλαγή λήψης του εικονικού στο σύνολό του φορολογικού στοιχείου.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο έλεγχος δεν στηρίχτηκε σε πλημμελή αιτιολογία, αντίθετα στηρίχθηκε σε ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των ως άνω σχετικών διατάξεων, δεν αποδείχθηκε η πραγματοποίηση των συναλλαγών από τον προσφεύγοντα και επιπλέον δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας της λήπτριας εταιρείας κατά τη λήψη του επίμαχου τιμολογίου. Συνεπώς οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, στην από 30-06-2021 έκθεση μερικού ελέγχου γραφείου φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 01/01-31/12/2013), βάσει των διατάξεων του ν.2238/1994, όπως ισχύει, αναφέρονται αναλυτικά οι λόγοι του αντικειμενικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών και ειδικότερα στο κεφάλαιο «9. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ», έγινε χρήση του προβλεπόμενου συντελεστή που αντιστοιχεί στον ΚΑΕ 8038 «Επισκευές ηλεκτρικών εγκαταστάσεων με δικά του υλικά» ΜΣΚΚ 40%, διότι από τα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία, γίνεται έλεγχος μόνο σε ότι αφορά το συμπληρωματικό στοιχείο για το οποίο εκδόθηκε η ανωτέρω εντολή ελέγχου και επί πλέον στο υποβληθέν Έντυπο Ε3 της ελεγχόμενης χρήσης αναφέρεται η ανωτέρω ως κύρια δραστηριότητα.

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΛ Α 1053230/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα της Γ.Γ.ΔΕ. «Τύπος οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (για φυσικά πρόσωπα) για πράξεις που αφορούν χρήσεις έως 31/12/2013» (Β'812), περιγράφονται τα δεδομένα για το περιεχόμενο αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1010/2020 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «ΚΒΣ και επιβολή προστίμου για λήψη και καταχώριση εικονικών στοιχείων η καταλογιστική πράξη δεν είναι πλημμελής, διότι δεν φέρει την ημερομηνία έκδοσης, παράλειψη που μπορεί να αναπληρωθεί από τη χρονολογία της έκθεσης ελέγχου, αφού η μη αναγραφή στην πράξη της ημερομηνίας έκδοσης της δεν επάγεται ακυρότητα, αν από τα στοιχεία του φακέλου συνάγεται ότι αυτή εκδόθηκε μεταξύ δύο συγκεκριμένων ημερομηνιών και δεν μεταβλήθηκε το κρίσιμο νομικό και πραγματικό καθεστώς, κρίθηκε η έννοια των διατάξεων του άρθρου 16 του ν.2690/1999 (Α'45) Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας (ΣτΕ 2282/2014) Επειδή η σχετική έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος φέρει ημερομηνία θεώρησης 30/06/2021,

η σχετική πράξη έλαβε αριθμό και κοινοποιήθηκε στον ελεγχόμενο με την υπ' αριθμ. πρωτ./2021 επιστολή της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, έχουν εφαρμογή τα ανωτέρω αναφερθέντα, ότι αυτή εκδόθηκε μεταξύ δύο συγκεκριμένων ημερομηνιών και δεν μεταβλήθηκε το κρίσιμο νομικό και πραγματικό καθεστώς και η συγκεκριμένη οριστική πράξη είναι νομικά ορθή.

Ως εκ τούτου, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος κρίνονται αβάσιμοι και απορρίπτονται.

Επειδή, σύμφωνα με τη με αρ. **2319/2021** απόφαση του ΣτΕ - Αναδρομική εφαρμογή της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης για παραβάσεις αποδοχής εικονικών, ως προς τη συναλλαγή, φορολογικών στοιχείων που διαπράχθηκαν υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997»:

«13. Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή κολαζόταν, υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997, το μεν ως διοικητική, με πρόστιμο του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' αυτού (προκειμένου για στοιχεία αξίας άνω του τιθέμενου με αυτό ελάχιστου ορίου, όπως εν προκειμένω, βλ. έκθεση ελέγχου), το δε ως ποινική, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 19 του ίδιου νόμου. Ακολούθως, ο νομοθέτης προέβλεψε, με το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013, τον κολασμό της εν λόγω παράβασης ως διοικητικής, με (μειωμένο σε σχέση με εκείνο του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997) πρόστιμο αποσκοπώντας στον εξορθολογισμό των προστίμων και τη βελτίωση της εισπραξιμότητας αυτών, ενώ επιφυλάχθηκε να αξιολογήσει τις (τότε υφιστάμενες) ποινικές διατάξεις (βλ. ομιλία εισηγητή σχεδίου νόμου καθώς και ομιλία Υφυπουργού Οικονομικών στη συνεδρίαση Γ/25-7-2013 της Βουλής). Οι διοικητικές παραβάσεις της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, σύμφωνα με τα άρθρα 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 είναι συγκρίσιμες/ανάλογες, όπως επιβεβαιώνεται άλλωστε από τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 (μετέπειτα 72) παρ. 30, 32, 34 και 48 του ν. 4174/2013 (πρβλ. και ΣτΕ 2734/2020). Παράλληλα, ο νομοθέτης προέβλεψε στο άρθρο 54 (παρ. 1 περ. η' σε συνδυασμό με παρ. 2 περ. ε', προστεθείσα με το άρθρο πρώτο υποπαρ. Δ.2 περ. 9 του ν. 4254/2014) του ν. 4174/2013 κατ' αποκοπήν πρόστιμο για τη διαδικαστική παράβαση της μη συμμόρφωσης προς τις απορρέουσες από το άρθρο 13 του ίδιου νόμου υποχρεώσεις τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως τέτοια νοείται ασφαλώς και η περίπτωση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή. Στη συνέχεια, με τις διατάξεις του ν. 4337/2015, δίχως οι τελευταίες να συνοδεύονται από θέσπιση νέου, ουσιαδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου σχετικών ουσιαστικών ή διαδικαστικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, η αυτή, μη μεταβληθείσα κατά τα στοιχεία που τη συγκροτούν, περίπτωση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή αντιμετωπίσθηκε ως παράβαση διοικητική,

για την οποία καταργήθηκε η πρόβλεψη επιβολής του διοικητικού προστίμου του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015 (και καταργήθηκε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997 με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015), διατηρήθηκε ωστόσο η πρόβλεψη επιβολής του κατ' αποκοπήν διοικητικού προστίμου της παρ. 1 περ. η' (αντικατασταθείσας με το άρθρο 3 παρ. 3 του ν. 4337/2015) σε συνδυασμό προς την παρ. 2 περ. ε' του άρθρου 54 ν. 4174/2013, το οποίο τυποποιεί «μία ενιαία διαδικαστική παράβαση ... η οποία σχετίζεται με την τήρηση των υποχρεώσεων από τη λογιστική νομοθεσία» (βλ. αιτιολογική έκθεση άρθρου 3 ν. 4337/2015) και, όπως προαναφέρεται, καλύπτει και την παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή (βλ. και άρθρα 3, 5, 8-9 ν. 4308/2014). Κατά την αληθή έννοια της τελευταίας, άλλωστε, ενόψει και της στενής ερμηνείας των διατάξεων που θεσπίζουν διοικητικές κυρώσεις (ΣτΕ 7μ. 380/2019 με παραπομπές σε νομολογία ΕΔΔΑ και Γενικού Δικαστηρίου ΕΕ), επιβάλλεται πρόστιμο 2.500 ευρώ ανά διαχειριστική περίοδο, κατά την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (όπως συνάγεται άλλωστε και από την πρόβλεψη, στην παράγραφο 3 αυτού, περί υποτροπής της «ίδιας» παράβασης, η οποία δεν θα ήταν νοητή αν αφορούσε στην παράβαση της λήψης ενός εκάστου εικονικού φορολογικού στοιχείου). Παράλληλα, η ίδια παράβαση εξακολούθησε να κολάζεται ως ποινική, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015, το οποίο (άρθρο 66), κατά τη ρητή διατύπωση του άρθρου 71 του ν. 4174/2013, περιέχει ρυθμίσεις αντίστοιχες προς εκείνες των άρθρων 17-19 του ν. 2523/1997. Εξάλλου, η ως άνω (διαδικαστική, πρβλ. ΣτΕ 7μ. 2402/2010, ΣτΕ 4390/2012 κ.ά.) παράβαση είναι ικανή να οδηγήσει σε (ουσιαστική) παράβαση φοροδιαφυγής (ιδίως, στη φορολογία εισοδήματος ή προστιθέμενης αξίας), η οποία επισύρει διαχρονικά διοικητικές και ποινικές κυρώσεις [υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997: διοικητική κύρωση του πρόσθετου φόρου των άρθρων 1 και 2 αυτού και ποινικές κυρώσεις των άρθρων 17 και 18 του ίδιου νόμου αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος και προστιθέμενης αξίας, αντίστοιχα, υπό το καθεστώς του ν. 4174/2013: διοικητική κύρωση του προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ (βλ. και άρθρο 72 παρ. 17 αυτού, όπως ίσχυε πριν και μετά το άρθρο 49 του ν. 4509/2017, Α' 201) και τις αυτές ποινικές κυρώσεις, υπό το καθεστώς του ν. 4337/2015: διοικητική κύρωση του προστίμου του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 και του προστεθέντος με το άρθρο 3 παρ. 8 του ν. 4337/2015 άρθρου 58Α αυτού επί ΦΠΑ και ποινικές κυρώσεις του άρθρου 66 παρ. 1-4 του ΚΦΔ].

.....

15. Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997),

είναι ευμενέστερη για τον φορολογούμενο -προκειμένου για την κρισιολογούμενη περίπτωση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, που υπερβαίνουν το τιθέμενο με το άρθρο 5 παρ. 10 περ. β΄ του ν. 2523/1997 ελάχιστο όριο των 1.200 ευρώ- σε σχέση με (εκείνες των άρθρων 5 παρ. 10 περ. β΄ του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 περ. γ΄ του ν. 4174/2013 και) τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015, η οποία προβλέπει την επιβολή προστίμου ανερχομένου σε 40% της αξίας του φορολογικού στοιχείου για παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή τελεσθείσες μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ΚΦΔ. Εξάλλου, από τις προπαρασκευαστικές εργασίες της θέσπισης της εν λόγω διάταξης δεν προκύπτει κάποιο στοιχείο που να δικαιολογεί, ενόψει της αρχής της αναλογικότητας, απόκλιση από την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης επομένως, η επίμαχη μεταβατική ρύθμιση δεν τυγχάνει εφαρμογής, διότι δεν συνάδει με την ενωσιακή αρχή της αναλογικότητας (καθώς και με την αρχή της αναλογικότητας του περιορισμού των δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στο άρθρο 7 παρ. 1 της ΕΣΔΑ) (πρβλ. ΣτΕ 7μ. 1389, 2691/2019). Τούτων έπεται ότι με βάση την ενωσιακή αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και την αντίστοιχη της ΕΣΔΑ) η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η΄ και παρ. 2 περ. ε΄ του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ΄ του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), εφαρμόζεται (από το διοικητικό δικαστήριο κατόπιν παραδεκτής προβολής σχετικού λόγου ένδικης προσφυγής, βλ. ΣτΕ 7μ. 1438/2018, 351/2019) *ratione temporis* και για παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, όπως οι επίδικες, αναγόμενες στο διάστημα ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β΄ του ν. 2523/1997. Όμως, κατά τη γνώμη των Συμβούλων Αγ. Σδράκα και Φρ. Γιαννακού, ενόψει της διατυπωθείσας στην προηγούμενη σκέψη γνώμης της μειοψηφίας, δεν τίθεται ζήτημα ασυμφωνίας της διατάξεως του άρθρου 7 παρ. 3 ν. 4337/2015 με την ενωσιακή αρχή της αναλογικότητας.»

Επειδή, περαιτέρω, με το υπ' αριθμ. 2642/2017 πρακτικό ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., το οποίο γνωμοδότησε, στα πλαίσια ερωτήματος που τέθηκε ενώπιόν του, ως προς την έκταση εφαρμογής σχετικής απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, το οποίο έκρινε άλλο νομικό ζήτημα, επισήμανε μεταξύ άλλων, τα εξής: «Είναι αληθές ότι οι αποφάσεις του ΣτΕ, όπως άλλωστε και οι αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων της ουσίας, δεσμεύουν μόνον τους διαδίκους στη δίκη επί της οποίας εκδόθηκαν και προκειμένου επί του Δημοσίου ως διαδίκου, παράγουν υποχρέωση της διοίκησης σε συμμόρφωση έναντι του νικήσαντος διαδίκου [άρθρα 95, παρ. 5 Συντάγματος, 197, 198 ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας - Κ.Δ.Δ.), 1 Ν. 3068/2002], χωρίς να υποχρεώνουν τη Διοίκηση σε γενική

εφαρμογή τους, τουτέστιν και επί υποθέσεων στις οποίες απαντώνται τα επιλυθέντα ίδια νομικά ζητήματα στο πλαίσιο ερμηνείας και εφαρμογής διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας. Από της άλλης όμως πλευράς, η εκ μέρους των φορολογικών αρχών και, πολύ περισσότερο εκ μέρους της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), αντιμετώπιση υποθέσεων με ακριβώς όμοια προς τα επιλυθέντα με τις αποφάσεις του ΣτΕ (και μάλιστα της Ολομελείας αυτού) νομικά ζητήματα, κατά τρόπο αντίθετο προς τις αποφάσεις του δικαστηρίου αυτού, δε συνάδει με το κράτος δικαίου και πάντως συνεπάγεται άσκοπη απασχόληση των υπηρεσιακών οργάνων και των δικαστηρίων, τα οποία, έτσι, στερούνται και χρόνου για την ενασχόλησή τους με άλλες σοβαρές υποθέσεις, αφού είναι προφανές ότι, αν οι υποθέσεις αυτές οδηγηθούν ενώπιον των δικαστηρίων, αυτά θα ακολουθήσουν τη νομολογία του ΣτΕ, οπότε η έκβαση των υποθέσεων δεν θα είναι ευνοϊκή για το Δημόσιο και το τελευταίο θα επιβαρυνθεί και με δικαστικά έξοδα».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

.....

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.

.....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

.....

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1».

Επειδή, κατόπιν των ως άνω, για τη παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 αλλά ανεξαρτήτως του νομοθετικού καθεστώτος που ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης αυτών (Ν. 2523/1997, 4174/2013 ή 4337/2015) αλλά και ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης των οικείων καταλογιστικών πράξεων, επιβάλλεται το εν λόγω πρόστιμο των 2.500 ευρώ, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο, ως εκ τούτου η με αρ./2021 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. θα πρέπει να τροποποιηθεί σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

Επειδή, ως προς τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται 30-06-2021 και με ID υπόθεσης Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Γραφείου Φορολογίας Εισοδήματος βάσει των διατάξεων των ν. 2238/1994, ν. 4174/2013 και Α. 1293/2019, της από 30-06-2021 και με ID υπόθεσης Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Γραφείου Φ.Π.Α. – ν. 2859/2000 και της από 30-06-2021 και με ID υπόθεσης

Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012) για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 01/01/20-13-31/12/2013) της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης αλλά και της από 15-11-2019 Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), η οποία διαβιβάστηκε μαζί με το υπ' αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.ΕΞ2020/10-3-2020 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ (αριθ. πρωτ./2020 Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ) και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των εκθέσεων αυτών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **31-08-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση α) της με αρ./2021 Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 01/01/20-13-31/12/2013), β) της με αρ./2021 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/01/20-13-31/12/2013, γ) της με αρ./2021 Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α., βάσει των διατάξεων του άρθρου 79§1 του ν. 4472/2017 για τη χρήση 01/01/20-13-31/12/2013 και την τροποποίηση της με αρ./2021 Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Φ.Α.Σ., βάσει των διατάξεων του άρθρου 7§3 & 5 του ν. 4337/2015 για τη χρήση 01/01/20-13-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013 - 31/12/2013

Ι) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Υπ' αρ./2021 Πράξη Οριστικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Χρεωστικό ποσό (διαφορά φόρου)	7.225,13
Πρόσθετοι φόροι λόγω ανακρίβειας	8.359,48
Εισφορά αλληλεγγύης	1.149,47
Σύνολο φόρου για καταβολή	16.734,08

II) Φ.Π.Α.

A) Υπ' αρ./2021 Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Πιστωτικό υπόλοιπο (διαφορά φόρου)	2.159,70
Σύνολο φόρου για έκπτωση	2.159,70

B) Υπ' αρ./2021 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ

Πρόστιμο άρθρου 79§1 του ν. 4472/2017: **1.079,50€** (=2.159,70€ x 50%)

III) Κ.Φ.Α.Σ.

Υπ' αρ./2021 πράξη επιβολής προστίμου

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. ή και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013: **2.500,00€**

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

α.α.

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

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.