

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ.Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Καλλιθέα 24/ 01/ 2022

Αριθμός Απόφασης 190

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

δ. της Α 1122/31-05-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.(Β 2088).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016)

Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 27-09-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η υπό εκκαθάριση επιχείρηση με την επωνυμία ΑΦΜ, που εδρεύει στην, επί της οδού αρ., νομίμως εκπροσωπούμενης από τον εκκαθαριστή αυτής ΤΟΥ κατά:

-Της υπ. αριθ./2021 (ΑΕΠ/2021) Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7ν.4337/2015), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12-2006

-Της υπ. αριθ./2021 (ΑΕΠ/2021) Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7ν.4337/2015), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12-2007

-Της υπ. αριθ./2021 (ΑΕΠ/2021) Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7ν.4337/2015), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12-2008

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **27-09-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η υπό εκκαθάριση επιχείρηση με την επωνυμία, ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης από τον εκκαθαριστή αυτής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

ΤΟ ΣΩΜΑ ΔΙΩΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ (ΣΔΟΕ) ΑΤΤΙΚΗΣ με το υπ' αρ. πρωτ./2013 έγγραφό του διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, την από 30-10-2013 έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ. που αφορά την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ., η οποία είναι εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έχουν λάβει εικονικά φορολογικά στοιχεία από την παραπάνω επιχείρηση, είναι και η προσφεύγουσα «..... – – – Α.Φ.Μ.» αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ.

Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η επιχείρηση με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., διαπιστώθηκε ότι έχει εκδώσει πλήθος φορολογικών στοιχείων από το έτος 2004 έως και το 2011. Συγκεκριμένα, εξέδωσε χίλια οκτώ (1008) φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας δέκα εννέα εκατομμυρίων εξακοσίων ενενήντα εννέα χιλιάδων οκτακοσίων ενενήντα επτά ευρώ και εξήντα επτά λεπτών (19.699.897,67€), τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους,

Η προσφεύγουσα επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. έλαβε από την εκδότρια «.....» με Α.Φ.Μ. τα εξής φορολογικά στοιχεία κατά τις ελεγχόμενες περιόδους 01/01/2006 - 31/12/2008:

Είδος στοιχείου	Αριθμός/Ημερομηνία	Καθαρή Αξία
ΤΠΥ	/2006	12.000,00
ΤΠΥ	/2006	12.000,00
ΤΠΥ	/2006	8.000,00
ΤΠΥ	/2006	12.500,00
ΤΠΥ	/2006	8.000,00
ΤΠΥ	/2006	7.500,00
ΤΠΥ	/2007	9.000,00
ΤΠΥ	/2007	9.000,00
ΤΠΥ	/2007	9.000,00
ΤΠΥ	/2007	9.000,00
ΤΠΥ	/2007	7.000,00
ΤΠΥ	/2008	12.000,00
ΤΠΥ	/2008	6.000,00

Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, διενήργησε έλεγχο για τα έτη 2006, 2007 & 2008 με την υπ' αριθ./2013 εντολές ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ.

Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου, εκδόθηκαν από την Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ οι με αριθμό α)...../2013 Απόφαση επιβολής προστίμου (ΑΕΠ) χρήσης 2006 για λήψη εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας εξήντα χιλιάδων ευρώ (60.000,00 €), β)/2013 Απόφαση επιβολής προστίμου (ΑΕΠ) χρήσης 2007 για λήψη εικονικών στο

σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας σαράντα τριών χιλιάδων ευρώ (43.000,00 €) και γ)/2013 Απόφαση επιβολής προστίμου (ΑΕΠ) χρήσης 2008 για λήψη εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας δέκα οκτώ χιλιάδων ευρώ (18.000,00 €) σε βάρος της επιχείρησης «.....»

- - - Α.Φ.Μ.»,

Στην συνέχεια η προσφεύγουσα επιχείρηση κατέθεσε τη με αρ. πρωτ./2014 ενδικοφανή προσφυγή της ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της τότε Γ.Γ.Δ.Ε., με την οποία ζητούσε την ακύρωση των υπ' αρ./2013,/2013 και/2013 Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου (ΑΕΠ) Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών. Η προσφυγή της αυτή απερρίφθη ωστόσο σιωπηρώς.

Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα επιχείρηση κατέθεσε τη με/2014 προσφυγή της ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου, κατά της από 29-05-2014 σιωπηρής απόρριψης της ως άνω με αρ. πρωτ./2014 ενδικοφανούς προσφυγής της, με την οποία αιτείτο την ακύρωση των υπ' αρ./2013,/2013 και/2013 Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου (ΑΕΠ) Κ.Β.Σ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

Επί της προσφυγής της αυτής εξεδόθη η με αρ./2021 (...../2014) οριστική απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου (τμ. 16ο Μονομελές), με την οποία έγινε δεκτή η προσφυγή της, ακυρώθηκε η τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη της με αριθμό/2014 ενδικοφανούς προσφυγής της κατά των υπ' αριθμ./2013,/2013 και/2013 Αποφάσεων επιβολής προστίμου (ΑΕΠ) Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ [η οποία επιδόθηκε στην Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ στις 09-02-2021] και αναπέμφθηκε η υπόθεση στη Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να τηρηθεί ο τύπος της προηγούμενης ακρόασης της προσφεύγουσας, ειδικότερα για το λόγο ότι δεν δόθηκε η προβλεπόμενη προθεσμία στην προσφεύγουσα, πριν από την έκδοση και κοινοποίηση των Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου, προκειμένου να εκφράσει και να αναπτύξει τις απόψεις της επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων του ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, προέβη αφενός σε άσκηση έφεσης κατά της ως άνω απόφασης [...../2021 (...../2014)] και συγχρόνως σε επανάληψη διαδικασίας, ως όφειλε, προκειμένου να θεραπευθεί η ως άνω πλημμέλεια.

Η προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, εξέδωσε τις υπ' αριθ. εντολές/2021 &/2021 ελέγχου για την επανάληψη της διαδικασίας, προκειμένου να τηρηθεί ο τύπος όπως ορίζει η ανωτέρω απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου

Αρχικά ο έλεγχος στις 28/04/2021 κοινοποίησε στην διεύθυνση
..... (έδρα της επιχείρησης - και διεύθυνση κατοικίας του κου
..... με Α.Φ.Μ. - νόμιμου εκπροσώπου σύμφωνα με το σύστημα

της Δ.Ο.Υ.), με συστημένη επιστολή, την υπ' αριθμ. πρωτ. Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4173/2013 (Α' 170), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018 (Α' 5), επισυνάπτοντας την υπ' αριθμ./2021 εντολή ελέγχου περιόδου 01/01/2006 - 31/12/2008. Το ανωτέρω έγγραφο παρελήφθη 13/05/2021 σύμφωνα με την κατάσταση του ταχυδρομείου για τον κωδικό

Ο νόμιμος εκπρόσωπος της επιχείρησης ουδέποτε ανταποκρίθηκε στην παραπάνω γνωστοποίηση.

Στην συνέχεια ο έλεγχος, με βάση τα παραπάνω προαναφερθέντα συνέταξε το με αριθμό καταχώρησης/2021 Σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν.4174/2013 και οι με αριθμό καταχώρησης, α)/...../2021 προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός προστίμου της Διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 - 31/12/2006, β)/...../2021 προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός προστίμου της Διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 - 31/12/2007 και γ)/...../2021 προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός προστίμου της Διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 - 31/12/2008. Τα εν λόγω έγγραφα αναρτήθηκαν στο e-mail της εταιρείας με αριθμό καταχώρησης, ημερομηνία ανάρτησης 10/06/2021 13:50:33, ημερομηνία αποστολής e-mail 10/06/2021 14:00:36. Επίσης κοινοποιήθηκαν ταχυδρομικώς με την με αριθμό RE GR (αριθμός κατάστασης/2021) συστημένη επιστολή, στην δ/ση κατοικίας του νομίμου εκπροσώπου της επιχείρησης και συγκεκριμένα επί της οδού στην

Επί του Σημειώματος ο νόμιμος εκπρόσωπος της επιχείρησης, δια της εξουσιοδοτούμενης Δικηγόρου του, υπέβαλε εγγράφως το με αρ. πρωτ./2021 τις αντιρρήσεις της.

Μετά το πέρας του ελέγχου, ο έλεγχος συνέταξε την από 03-09-2021 Έκθεση Φορολογικού Ελέγχου ΚΒΣ κατόπιν Δικαστικής Απόφασης.

Βάσει του πορίσματος της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου η προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2006 - 31/12/2008 τις κατωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις και συγκεκριμένα:

-Εκδόθηκε η υπ. αριθ./2021 (ΑΕΠ/2021) Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12-2006, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης πρόστιμα συνολικού ποσού 24.000,00€ (60.000,00€ x40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) ως προς την συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 60.000,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» ΜΕ Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 11§1 & 12§1 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) καθώς και του άρθρου 19§§1, 3,4 του Ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 ν. 2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ιδίου νόμου.

-Εκδόθηκε η υπ. αριθ./2021 (ΑΕΠ/2021) Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12-2007, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης πρόστιμα συνολικού ποσού 17.200,00€ (43.000,00€ x40%), διότι: ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) ως προς την συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 43.000,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» ΜΕ Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 11§1 & 12§1 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) καθώς και του άρθρου 19§§1, 3,4 του Ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 ν. 2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ιδίου νόμου.

-Εκδόθηκε η υπ. αριθ./2021 (ΑΕΠ/2021) Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7 ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12-2008, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης πρόστιμα συνολικού ποσού 7.200,00€ (18.000,00€ x40%), διότι: ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) ως προς την συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 7.200,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» ΜΕ Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1 11§1 & 12§1 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) καθώς και του άρθρου 19§§1, 3,4 του Ν.2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 ν. 2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ιδίου νόμου.

Με την αριθμ. Πρωτοκ./27-09-2021 ενδικοφανή προσφυγή, καθώς και με αρ. πρωτ. ΔΕΔ/2022 υπόμνημα με πρόσθετους λόγους της υπό εκκαθάρισης επιχείρησης με την επωνυμία, ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας- Έλλειψη αποδείξεων για την εικονικότητα.
- Παραγραφή ελεγχόμενης χρήσης 2006.
- Περαίωση ελεγχόμενων χρήσεων.
- Έλλειψη νόμιμης και ειδικής αιτιολογίας.
- Εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 αντί του ορθού ν. 4174/2013 αρθ. 54 περ. η' η σε συνδυασμό με την παρ. 2 περ. ε' του ιδίου άρθρου (επιεικέστερες διατάξεις).

Επειδή όπως έχει κριθεί, το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να εκδώσει τις επίδικες πράξεις επιβολής προστίμου, μετά την ακύρωση, με δικαστική απόφαση, των αρχικών πράξεων που είχαν εκδοθεί, τελεί υπό την προϋπόθεση της εμπρόθεσμης έκδοσης και κοινοποίησης των αρχικών πράξεων που ακυρώθηκαν **ΣτΕ 187/2003, το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να εκδώσει νέο φύλλο ελέγχου μετά την ακύρωση του αρχικού, τελεί υπό την προϋπόθεση της εμπρόθεσμης (πριν από τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής) έκδοσης και κοινοποίησης της αρχικής πράξης που ακυρώθηκε. ΣτΕ 3474/2004.**
Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 36 §1,2 περ.γ' του ν. 4174/2013 (Α' 170), ορίζεται ότι:
 «1.η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

.....
 γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά», με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ίδιου νόμου, ότι: «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», και με τις διατάξεις του **άρθρου 67 του ίδιου νόμου**, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151)**, ορίζεται μεταξύ των άλλων ότι: «1) Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας, 2) ..., 3) ... 4) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου, 5)..... 6) Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης», σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 17 § 2 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων»

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.

Με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151)**, ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα

του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...»

Περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 9§ 4 του Ν. 3888/2010 ορίζεται ότι:

«Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί».

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 παράγραφος 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 και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος **ΣΤΕ 2122/2012**.

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **1738/2017** απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη σκέψη 8 της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε

ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτει ότι από την προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ είχαν εκδοθεί και βεβαιωθεί σε βάρος της επιχείρησης με ΑΦΜ

-Η υπ. αριθ. /**2013** Απόφαση Επιβολής Προστίμου(ΑΕΠ) που αφορούσε την χρήση 2006, σύμφωνα με την οποία ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 60.000,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» ΜΕ Α.Φ.Μ.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, έχει επιβληθεί σε βάρος της επιχείρησης στη χρήση 2006 πρόστιμο για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με την υπ. αριθ. /**2013** Απόφαση Επιβολής Προστίμου (ΑΕΠ), το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξης επιβολής προστίμου και λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι στις 31-12-2016, δεδομένου ότι τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της προϊσταμένης της ΔΟΥ ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, με το αρ. πρωτ. /2013 έγγραφο του ΣΔΟΕ Αττικής, με το οποίο διαβίβασε η από 30-10-2013 έκθεση ελέγχου, η οποία αφορούσε τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2006, 01/01-31/12/2007 & 01/01-31/12/2008 οι οποίες είχαν περαιωθεί με το σημείωμα περαίωσης του Ν. 3888/2010. Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994.

Ως εκ τούτου σύμφωνα με τα ανωτέρω:

Η υπ' αριθ. /**2021** (ΑΕΠ /**2021**) Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7 ν. 4337 /2015), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12-2006, που εκδόθηκε κατ' επανάληψη διαδικασίας σύμφωνα με την υπ' αριθ. /2021 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου, τμήμα 16^ο Μονομελές, τυγχάνει **νόμιμο και έγκυρο** δεδομένου ότι η κοινοποίηση τόσο της αρχικής καταλογιστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ, όσο και της εκδοθείσας πράξης κατ' επανάληψη διαδικασίας έγινε εντός του χρόνου παραγραφής που προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραγραφής για την κρινόμενη πράξη χρήσεως 2006 απορρίπτεται.

Επειδή, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 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 φορολογικά 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) 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 τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι:

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

Επειδή, από α) την 30-10-2013 έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ. της ΥΕΔΔΕ Αττικής, β) την 30-12-2013 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ και γ) την 03-09-2021 έκθεση φορολογικού ελέγχου ΚΒΣ κατόπιν Δικαστικής Απόφασης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, που αποτελούν νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι: Σύμφωνα με την ως 30-10-2013 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η επιχείρηση με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., διαπιστώθηκε ότι έχει εκδώσει πλήθος φορολογικών στοιχείων από το έτος 2004 έως και το 2011. Συγκεκριμένα, εξέδωσε χίλια οκτώ (1008) φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας δέκα εννέα εκατομμυρίων εξακοσίων ενενήντα εννέα χιλιάδων οκτακοσίων ενενήντα επτά ευρώ και εξήντα επτά λεπτών (19.699.897,67€), τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους και ειδικότερα:

«.....- Η επιχείρηση «.....» δεν βρέθηκε στην διεύθυνση της έδρας της , στην , ουδέποτε λειτούργησε πραγματικά και είχε αποχωρήσει από την ανωτέρω διεύθυνση.

- Από την αναζήτηση στο αρχείο του αρμόδιου τμήματος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών και μέχρι την σύνταξη της έκθεσης του Σ.Δ.Ο.Ε., η επιχείρηση δεν έχει προβεί σε δήλωση μεταβολής, ούτε σε δήλωση διακοπής εργασιών.

-Δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα Βιβλία και Στοιχεία.

- Η ασυνήθιστη στην επιχειρηματική πρακτική μεγάλη γκάμα δραστηριοτήτων που παρουσιάζει η επιχείρηση «.....», όπως προκύπτει από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία που κατασχέθηκαν από τους λήπτες, καταγράφηκαν είκοσι τρεις (23) διαφορετικές περιπτώσεις.

- Υπάρχει τεράστια διαφορά των πωλήσεων με τις αγορές – δαπάνες της επιχείρησης «.....» όπως διαπιστώθηκε από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών στην περίοδο 2004-2011, γεγονός που δεν συναντάται στην λειτουργία μιας επιχείρησης, πλην των επιχειρήσεων που εκδίδουν εικονικά φορολογικά στοιχεία.

- Η επιχείρηση υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. με συνέπεια να μην πληρώνει ή να πληρώνει ελάχιστο φόρο δηλώνοντας ψευδή και ανακριβή στοιχεία, χρησιμοποιώντας κακόβουλα και με δόλο για να παραπλανήσει τις φορολογικές αρχές ψευδή στοιχεία λογιστή_και συγκεκριμένα , και ΑΦΜ λογιστή που δεν ανήκει στον φερόμενο στις δηλώσεις ως λογιστή , αλλά ΑΦΜ που ανήκει σε φορολογούμενο κάτοικο του και αριθμό μητρώου και άδεια λογιστή, που επίσης δεν ανήκει στον φερόμενο στις δηλώσεις ως λογιστή , αλλά ανήκει σε λογίστρια κάτοικο
.....

- Εκτός της λήπτριας επιχείρησης (.....) με Α.Φ.Μ.) δεν κατέστη επίσης δυνατή η ανεύρεση του προέδρου, του διευθύνοντος συμβούλου και των μελών του Δ.Σ. της επιχείρησης «.....», διότι οι διευθύνσεις που είχαν δηλώσει ήταν ανύπαρκτες, καθώς επίσης δεν υπέβαλαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ούτε άλλης φορολογίας για πολλά χρόνια, εκτός από τον με την ιδιότητα του ως προέδρου και διευθύνοντος συμβούλου, ο οποίος με το υπ' αρ. /2007 ΦΕΚ, ορίζεται αναδρομικά πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος έως 30-04-2006 δηλαδή, λήξη ένα χρόνο πριν τη δημοσίευση. Στη συνέχεια με το υπ' αρ. /2007 ΦΕΚ, εμφανίζεται ο

πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος έως 20-04-2010. Σημειώνεται επίσης ότι ο είναι γεννηθείς την 24-05-1926, ο οποίος με την υπ' αρ./2013 υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/86 που υπέβαλε στο Σ.Δ.Ο.Ε. δηλώνει ότι δεν έχει καμία σχέση με την επιχείρηση, είναι άρρωστος με αναπηρία 80%, ήταν υπό την επήρεια πολλών φαρμάκων και υπέγραφε διάφορα έγγραφα, χωρίς να γνωρίζει τη σημασία και τη σοβαρότητα αυτών.

- Επιπλέον, σύμφωνα με την προαναφερθείσα έκθεση, δύο εκ των αντισυμβαλλομένων της εκδότριας επιχείρησης, επιχειρήσεις με τις επωνυμίες «.....» και «.....» παραδέχτηκαν ότι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβαν από αυτή ήταν εικονικά υποβάλλοντας τα ειδικά σημειώματα του αρ. 12 παρ. 6 του Ν.3888/2010.

- Η εκδότρια επιχείρηση καθώς και υποκρυπτόμενα φυσικά πρόσωπα, είχαν στήσει οργανωμένο κύκλωμα εκδόσεως και διακινήσεως εικονικών φορολογικών στοιχείων με αποκλειστικό σκοπό να αποκομίσουν οικονομικά οφέλη. Οι μέθοδοι που ακολουθούσαν προκειμένου να προσδώσουν νομιμοφάνεια στην συναλλακτική δραστηριότητα συνίσταντο στη σύναψη ιδιωτικών συμφωνητικών, τα οποία οι λήπτες των εικονικών φορολογικών στοιχείων κατέθεταν στις αρμόδιες φορολογικές υπηρεσίες, την ταυτόχρονη διενέργεια καταθέσεων και αναλήψεων χρηματικών ποσών που αντιστοιχούσαν στην αξία των φορολογικών στοιχείων και την υποβολή ανακριβών φορολογικών δηλώσεων. Επομένως, η επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, τα δε φορολογικά στοιχεία που είχε εκδώσει αφορούσαν στο σύνολό τους ανύπαρκτες συναλλαγές.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. έλαβε από την εκδότρια «.....» με Α.Φ.Μ. τα εξής φορολογικά στοιχεία κατά τις ελεγχόμενες περιόδους 01/01/2006 – 31/12/2008:

Είδος στοιχείου	Αριθμός/Ημερομηνία	Καθαρή Αξία
ΤΠΥ	/2006	12.000,00
ΤΠΥ	/2006	12.000,00
ΤΠΥ	/2006	8.000,00
ΤΠΥ	/2006	12.500,00
ΤΠΥ	/2006	8.000,00
ΤΠΥ	/2006	7.500,00
ΤΠΥ	/2007	9.000,00
ΤΠΥ	/2007	9.000,00
ΤΠΥ	/2007	9.000,00

ΤΠΥ	/2007	9.000,00
ΤΠΥ	/2007	7.000,00
ΤΠΥ	/2008	12.000,00
ΤΠΥ	/2008	6.000,00

»

(για πλήρη ανάλυση βλέπε την ως άνω έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής και τις από 30-12-2013 και 03-09-2021 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ).

Στην προκείμενη περίπτωση, στις α) από 30-10-2013 έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ. της ΥΕΔΔΕ Αττικής, β) από 30-12-2013 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ και γ) από 03-09-2021 έκθεση φορολογικού ελέγχου ΚΒΣ κατόπιν Δικαστικής Απόφασης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά ως προς την συναλλαγή για τις κρινόμενες χρήσεις και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι αβάσιμοι.

Επειδή, στα φορολογικά στοιχεία που έχει λάβει η επιχείρηση από την εκδότρια επιχείρηση, παρατηρείται ότι το συνολικό ποσό των τιμολογίων μεταφέρεται από το προηγούμενο στο επόμενο τιμολόγιο σωρευτικά, Προηγούμενο υπόλοιπο – Νέο υπόλοιπο ως ο κατωτέρω πίνακας:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΑΙ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ	ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΝΕΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ
1	ΤΠΥ	/2006	12.000,00	2.280,00	14.280,00	0,00	14.280,00
2	ΤΠΥ	/2006	12.000,00	2.280,00	14.280,00	14.280,00	28.560,00
3	ΤΠΥ	/2006	8.000,00	1.520,00	9.520,00	28.560,00	38.080,00
4	ΤΠΥ	/2006	12.500,00	2.375,00	14.875,00	47.600,00	62.475,00
5	ΤΠΥ	/2006	8.000,00	1.520,00	9.520,00	52.955,00	62.475,00
6	ΤΠΥ	/2006	7.500,00	1.425,00	8.925,00	62.475,00	71.400,00

Στον παραπάνω πίνακα παρατηρείται ότι στον με α/α 3 αριθμό/2021 τιμολόγιο στη στήλη Νέο υπόλοιπο, μεταφέρεται το ποσό των 38.080,00€ και στο αμέσως επόμενο τιμολόγιο με α/α 4 αριθμός/2021 ως προηγούμενο, μεταφέρεται το ποσό

47.600,00€ αντί του ποσού 38.080,00€ και ακολούθως στο επόμενο τιμολόγιο με α/α 5 αριθμός/2021 ως προηγούμενο, μεταφέρεται το ποσό 52.955,00€ αντί του ποσού 62.475,00€. Σημειώνεται ότι για το παραπάνω συνολικό Νέο υπόλοιπο ποσό των 71.400,00 € κανένα στοιχείο εξόφλησης δεν έχει τεθεί στη διάθεση του ελέγχου από τον Νόμιμο εκπρόσωπο της λήπτριας επιχείρησης, δεδομένου ότι στο αμέσως επόμενο τιμολόγιο με αριθμό/2007 δεν μεταφέρεται το νέο υπόλοιπο των 71.400,00 €.

Περαιτέρω και σε ό,τι αφορά τα έγγραφα που συνυποβλήθηκαν στην Δ.Ο.Υ., με το ... υπόμνημα (αλλά κι εν προκειμένω με την ενδικοφανή προσφυγή αρ. σχετ. 15): α) το από 24-10-2007 ΔΕΛΤΙΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ / INTERNAL TRANSFER SLIP της αξίας 1.170,00 €, β) το από 13-12-2007 ΔΕΛΤΙΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ / INTERNAL TRANSFER SLIP της αξίας 2.340,00 €, και γ) το από 29-04-2008 ΔΕΛΤΙΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ / INTERNAL TRANSFER SLIP της αξίας 910,00 €, με τα οποία φέρεται ότι έχουν μεταφερθεί τα παραπάνω ποσά σε λογαριασμό πίστωσης της Σημειώνεται ότι, όπως προκύπτει από τα συγκεκριμένα Δελτία Μεταφοράς τα εν λόγω ποσά μεταφέρονται από λογαριασμό χρέωσης που ανήκει στον και όχι στο Νομικό Πρόσωπο».

Επίσης ο ισχυρισμός δε της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι «το γεγονός ... ότι οι πληρωμές διενεργούνταν από προσωπικό λογαριασμό του νόμιμου εκπροσώπου της εταιρείας και όχι από λογαριασμό αυτής είναι αδιάφορο ως προς την κρίση περί εικονικότητας των τιμολογίων γιατί όπως ανωτέρω αναπτύχθηκε η εταιρεία ήταν αστική μη κερδοσκοπική και λειτουργούσε επί της ουσίας ως ατομική επιχείρηση», είναι καθόλα αβάσιμος και απορριπτέος, καθώς εν προκειμένω ελέγχεται το νομικό και όχι το φυσικό πρόσωπο, κι ως εκ τούτου ο τρόπος διενέργειας των πληρωμών διόλου αδιάφορος τυγχάνει.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον, στις α) από 30-10-2013 έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ. της ΥΕΔΔΕ Αττικής, β) από 30-12-2013 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ και γ) από 03-09-2021 έκθεση φορολογικού ελέγχου ΚΒΣ κατόπιν Δικαστικής Απόφασης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου στις Πράξεις Επιβολής Προστίμου περιέχονται στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία της. (ΣΤΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001). Επιπλέον, πλην της μνείας των παραβάσεων και των επιβαλλόμενων γι' αυτές πρόστιμα, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της κάθε πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία

(αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στην συνοδεύουσα της πράξης έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. **ΣΤΕ 5339/1995, ΣΤΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣΤΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣΤΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12, 1218.**

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα των κάθε πράξεων επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (**ΣΤΕ 949, 950/2012**), η αιτιολογία των πράξεων μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣΤΕ 2695/1993**), στις κάθε πράξεις επιβολής προστίμου αναφέρονται οι παραβάσεις και τα πρόστιμα, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογία δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτές (**ΣΤΕ 962/2012**), και επομένως οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται, καθόσον η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

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, ουσιωδώς 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 το σύνολο της συναλλαγής, 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 την φορολογούμενη, ως εκ τούτου οι με αρ./2021 (ΑΕΠ...../2021)],/2021 (ΑΕΠ...../2021)],/2021 (ΑΕΠ...../2021)], πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. θα πρέπει να τροποποιηθεί σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

Επειδή, ως προς τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις α) από 30-10-2013 έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ. της ΥΕΔΔΕ Αττικής, β) από 30-12-2013 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ και γ) από 03-09-2021 έκθεση φορολογικού ελέγχου ΚΒΣ κατόπιν Δικαστικής Απόφασης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμ. πρωτ./27-09-2021 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η υπό εκκαθάριση επιχείρηση με την επωνυμία ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης από τον εκκαθαριστή αυτής του η και την τροποποίηση των υπ, αριθ. [...../2021 (ΑΕΠ/2021)], [(...../2021 (ΑΕΠ/2021)] & [(...../2021 (ΑΕΠ/2021)] πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12-2006 [υπ. αρ./2021 (ΑΕΠ/2021)]

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12-2007 [υπ. αρ./2021 (ΑΕΠ/2021)]

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12-2008 [υπ. αρ./2021 (ΑΕΠ/2021)]

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

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.