



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 29/12/2021

Αριθμός απόφασης: 3687

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **10-08-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Υπό Εκκαθάριση ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΚΑΙ ΣΙΑ** **Ε.Ε.**» με **ΑΦΜ**, με έδρα στα Γρεβενά, επί της οδού - Τ.Κ 51100, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά : α) των με αρ. **και** **/27-07-2021**, οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικών περιόδων 01/01/2014-31/12/2014 και

01/01/2015-31/12/2015, αντίστοιχα, β) των με αρ. και /27-07-2021 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξεων επιβολής προστίμων φορολογικών ετών 2014 και 2015, αντίστοιχα και γ) της με αρ. /27-07-2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 55 § 2δ του ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **10-08-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή Υπό Εκκαθάριση ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **Ε.Ε.**» με **ΑΦΜ** η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. /27-07-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 6.900,00 €, πρόστιμο άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας, ύψους 2.070,00 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 8.970,00 €.

Με την με αρ. /27-07-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 18.170,00 €, πρόστιμο άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας, ύψους 9.085,00 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 27.255,00 €.

Με την με αρ. /27-07-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 9.900,00 €, πρόστιμο άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας, ύψους 2.475,00 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 12.375,00 €.

Με την με αρ. /27-07-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 26.070,00 €, πρόστιμο

άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας, ύψους 13.035,00 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 39.105,00 €.

Με την με αρ. /27-07-2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 55 § 2δ του ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 3.450,00€, επειδή, έλαβε εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 § 5 του Κ.Φ.Δ., φορολογικά στοιχεία, με τα οποία διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ύψους 6.900,00 €, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις συνδυαστικές διατάξεις των άρθρων 55§2δ του ν. 4174/2013, 7 του ν. 4337/2015 και 79 του ν. 4472/2017.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στις από 27/07/2021 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος 4172/2013 και 4174/2013, και Φ.Π.Α. για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, καθώς και προστίμου άρθρου 79 του ν. 4472/2017, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014, δυνάμει των με αριθμ. και /19-04-2021 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης. Αιτία του παρόντος ελέγχου αποτέλεσε η από 09/10/2020 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων – εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και των ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), 4174/2013(Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, καθώς και το με το αριθ. πρωτ. /16-11-2020 έγγραφο, με το οποίο διαβιβάστηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., οι πληροφοριακές εκθέσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. της ίδιας Υπηρεσίας. Ειδικότερα, διενεργήθηκε έλεγχος, από το Τμήμα Α5 Κοζάνης της Α΄ Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, στην ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, στα πλαίσια του οποίου κρίθηκε αναγκαία η παραλαβή - κατάσχεση φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της ως άνω επιχείρησης, από την επεξεργασία των οποίων διαπιστώθηκε η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και προς την επιχείρηση «..... Ε.Ε.». Ακολούθως συντάχθηκε η από 09/10/2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992, του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και καταλογίστηκαν παραβάσεις για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόθηκαν η με αριθ. /24-11-2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν. 4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 και η με αριθ. /24-11-2020, πράξη επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2014, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία με συστημένη επιστολή στις 3/12/2020. Στη συνέχεια διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, οι από 05/11/2020 πληροφοριακές εκθέσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. της ίδιας ως άνω Υπηρεσίας προκειμένου να καταλογιστούν οι αναλογούντες φόροι εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /10-08-2021 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός των ληφθέντων τιμολογίων εκδόσεως , ως εικονικών για ανύπαρκτες συναλλαγές / αγορές, ενώ αφορούν σε πραγματικές αγορές / υπηρεσίες, καθόσον η εξόφληση των τιμολογίων έγινε με αξιόγραφα, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία έχουν καταχωρηθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών. Πιθανή περίπτωση εικονικότητας τιμολογίων ως προς το πρόσωπο του εκδότη – καλοπιστία.
2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για διενέργεια ελέγχου και επιβολή φόρων και προστίμων για τις υπό κρίση διαχειριστικές/φορολογικές περιόδους.
3. Μη σύννομη η εφαρμογή της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ως αντισυνταγματικής και ως αντίθετης στην αρχή της χρηστής διοίκησης. Αντισυνταγματική η αναδρομική εφαρμογή του άρθρου 48 παρ. 3. Μη επιτρεπτή η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης.
4. Αναδρομική εφαρμογή της θεσπισθείσας ευμενέστερης φορολογικής κυρωτικής ρύθμισης του άρθρου 3 § 4 του ν. 4337/2015, όπου οι εν λόγω συμπεριφορές / ουσιαστικές παραβάσεις φοροδιαφυγής τελούμενες από 1/12/2015 και εφεξής, δεν επισύρουν πλέον το παραμικρό πρόστιμο.
5. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης. Παράνομες οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί μη απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 «*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...».

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 55 του ν. 4174/2013**, όπως ίσχυαν για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι την 16/10/2015, οριζόταν ότι : «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

[....]

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. 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 Φορολογικής Διοίκησης. 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..... 2. α)...., β)....γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας....».

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της **παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015**, ορίζεται ότι : «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 , αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α).....β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας...5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του

παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α'170).»

Επειδή, , σύμφωνα με το **άρθρο 10, παρ. 8 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Ν. 4093/2012)**, :«8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.*»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 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 65 του Ν.4174/2013** 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, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε

ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ’ τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο). Υπό το ίδιο σκεπτικό εκδόθηκε και η με αριθμ. 1404/2015 απόφαση του ΣΤΕ, σύμφωνα με την οποία κρίθηκε ότι εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ’ ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ’ αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης

φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στον συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής : Η προσφεύγουσα λειτουργούσε με τη μορφή της ετερόρρυθμης εταιρείας, με ημερομηνία έναρξης και διακοπής εργασιών στις 25/05/2020, με αντικείμενο εργασιών αντικείμενο εργασιών τις κατασκευαστικές εργασίες κτιρίων και δευτερεύουσες δραστηριότητες την κατασκευή δρόμων και αυτοκινητοδρόμων, εργασίες κατεδάφισης, κατασκευή υδραυλικών και λιμενικών έργων, έργων πολιτικού μηχανικού και εργασίες επιχωματώσεων, με έδρα στα Γρεβενά, επί της οδού 1, Τ.Κ. 51100. Αιτία του παρόντος ελέγχου αποτέλεσαν, αφενός η από 09/10/2020 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων – εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και των ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), 4174/2013(Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης – Α΄ Υποδιεύθυνση – Τμήμα Α5 Κοζάνης και αφετέρου, το με αριθ. πρωτοκ. /16-11-2020 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης, με το οποίο διαβιβάστηκαν οι φάκελοι υπόθεσης ΚΟΖ /5-11-2020 και ΚΟΖ /5-11-2020, με συνημμένες τις πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για την επιχείρηση/ εκδότη «.....» με ΑΦΜ Στις εκθέσεις αυτές, αναφέρονται οι διαπιστώσεις που προέκυψαν από την κατάσχεση και αξιοποίηση εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων για τις διαχειριστικές χρήσεις / φορολογικά έτη 2010, 2014 και 2015, με εκδότη την επιχείρηση «.....». Η φορολογική αρχή, υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στις σχετικές εκθέσεις, έκρινε τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με την επιχείρηση «.....», εικονικές, στηριζόμενη στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότρια επιχείρηση:

- Δεν είχε στην κατοχή της κανένα αναγκαίο για τις υπηρεσίες αυτές μηχανήμα έργου, ή φορτηγό αυτοκίνητο και γενικά κανενός είδους πάγιο εξοπλισμό, όπως απαιτείται για επιχειρήσεις αυτού του είδους.
- Δεν απασχολούσε προσωπικό και συγκεκριμένα εργάτες, τεχνικούς ή και διοικητικούς υπαλλήλους οι οποίοι απαιτούνται προκειμένου να φέρουν κατά τη συνήθη πρακτική εις πέρας, αυτού του είδους αλλά και αυτής της χρηματικής αξίας, εργασίες.
- Η επιχείρηση δεν πραγματοποίησε καμία αγορά ή δαπάνη στο πλαίσιο της άσκησης της δραστηριότητας χωματουργικές εργασίες.
- Δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος και περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ως όφειλε, για τα φορολογικά έτη / φορολογικές περιόδους 2014 και 2015
- Από την επισκόπηση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών που διαβιβάστηκαν από τα τραπεζικά ιδρύματα σχετικά με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών που διέθετε ο εκδότης στο πλαίσιο της άρσης του τραπεζικού απορρήτου, δεν προέκυψε σε καμία περίπτωση εξόφληση των παραπάνω συναλλαγών με κατάθεση μετρητών.

Επειδή, με βάση τα ως άνω δεδομένα και λαμβάνοντας υπόψη ότι η υπό κρίση περίπτωση αφορά τη λήψη εικονικών τιμολογίων ως προς τη συναλλαγή και σε συνδυασμό με τις αναφερθείσες διατάξεις και την ερμηνεία τους, όταν σε ορισμένο επιτηδευματία αποδίδεται η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου, υπό την έννοια 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, καταρχάς, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας, ότι προς τούτου αρκεί να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή οπότε, και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ,η προσφεύγουσα- λήπτρια εταιρεία, η οποία έχει και το βάρος της απόδειξης των συναλλαγών, δεν προσκόμισε, τόσο στη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, όσο και στην Υπηρεσία μας κατά το στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαρκή στοιχεία για την εκτέλεση των ως άνω αναφερόμενων εργασιών που αναγράφονται, στα επίμαχα κατασχεμένα φορολογικά στοιχεία. Από την επισκόπηση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του εκδότη προέκυψε ότι οι μοναδικές καταθέσεις – καταβολές της προσφεύγουσας σε λογαριασμό του εκδότη ανέρχονται σε συνολικό ποσό 40,00 € και αφορούν το

με αριθμ. /03-03-2010 Τ.Π.Υ. και το με αριθμ. /15-03-2010 Τ.Π.Υ. , τα οποία εκδόθηκαν με λήπτη άλλη επιχείρηση (σελίδα 18 της έκθεσης).

Επειδή, επιπροσθέτως οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη ορθού χαρακτηρισμού των ληφθέντων τιμολογίων ως εικονικών για ανύπαρκτες συναλλαγές / αγορές αντί του ορθού χαρακτηρισμού τους ως πιθανόν εικονικών αποκλειστικά ως προς το πρόσωπο του αναγραφόμενου εκδότη για πραγματικές συναλλαγές και περί καλοπιστίας της, κρίνονται αβάσιμοι και απορριπτέοι, καθότι η απλή επίκληση εκ μέρους της, ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν και εξοφλήθηκαν, αφενός δεν αποδεικνύει την καλή της πίστη και αφετέρου, δεν μπορεί να κλονίσει την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου. Εξάλλου ο ισχυρισμός της ότι οι επίμαχες συναλλαγές έγιναν μεταξύ της ίδιας και κάποιου τρίτου είναι επίσης απορριπτέος, αφενός ως αναπόδεικτος και αφετέρου ως αντιφατικός σε σχέση με τους ισχυρισμούς της ότι οι συναλλαγές της με τον «.....», ήταν πραγματικές.

Κατόπιν τούτων, κρίνεται ότι η φορολογική αρχή απέδειξε με εμπεριστατωμένη αιτιολογία ότι τα επίμαχα τιμολόγια είναι εικονικά, ότι οι αντίστοιχες συναλλαγές ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν μεταξύ του εκδότη και της λήπτριας και ως εκ τούτου η προσφεύγουσα υπέπεσε στην παράβαση της λήψης ενός (1) εικονικού Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) καθαρής αξίας 30.000,00€, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 6.900,00 €, για το έτος 2014, και πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 79.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 18.170,00 €, όπως ορθώς κρίθηκε από τη φορολογική αρχή, και συνεπώς απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι οι περί αντιθέτου, ισχυρισμοί της προσφεύγουσας.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί παραγραφής:

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ. 18 του άρθρου 19 του ν.3091/2002**, ορίζεται ότι: «Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992, σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά . Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου

για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια.»

Επειδή, εξάλλου σύμφωνα με το **άρθρο 36 του Ν. 4174/26-7-2013**, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 46 παρ.5-7 του Ν. 4223/31-12-2013: «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.

3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή, με την **παρ.27^α του άρ.66 του Ν. 4646/12-12-2019** τροποποιήθηκε η ως άνω διάταξη ως εξής: «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, περαιτέρω με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 62 του ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι : «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.»

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (**ΔΕΦ ΑΘ 4574/2013, ΣΤΕ 3957/2012**), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία δυνάμει των με αριθ., και /19-04-2021 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η από 09/10/2020 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων – εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και των ν. 4093/2012

(Κ.Φ.Α.Σ.), 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης και το με αριθ. πρωτ. /16-11-2020 έγγραφο, με το οποίο διαβιβάστηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. οι πληροφοριακές εκθέσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α., της ίδιας Υπηρεσίας, βάσει των οποίων διαπιστώθηκε ότι, η επιχείρηση με την επωνυμία «..... ΤΟΥ» με ΑΦΜ:, εξέδωσε στις διαχειριστικές/φορολογικές περιόδους -χρήσεις 2009, 2010, 2011, 2013, 2014 και 2015 εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους.

Ειδικότερα:

Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2014 δεν τίθεται θέμα παραγραφής, μολονότι η με αριθ. /27-07-2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκε πέραν της πενταετίας. Τούτο, διότι, αφενός τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002, καθότι έχει εκδοθεί η με αριθ. /24-11-2020 απόφαση επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ 3 & 5 του ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2014, η οποία μάλιστα κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα, στις 3/12/2020, δηλαδή εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής, ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου παρατείνεται για δύο ακόμη έτη, και ο χρόνος παραγραφής του φορολογικού έτους 2014, συμπληρώνεται την 31/12/2022 και αφετέρου, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί φοροδιαφυγής (άρθρο 36 μ/ 4174/2013).

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2015, επίσης δεν τίθεται θέμα παραγραφής, δεδομένου ότι, κατ'εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, η φορολογική αρχή εξέδωσε την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος (..... /2021) εντός της πενταετίας από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης εισοδήματος φορολογικού έτους 2015.

Με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων εισοδήματος των φορολογικών ετών 2014 και 2015, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α. και το πρόστιμο του άρθρου 55 περ. 2δ' του ν. 4174/2013 - 79 του ν. 4472/2017 :

Επειδή, για τη με αριθ. /27-07-2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, δεν τίθεται θέμα παραγραφής, καθότι, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002, περί διετούς παράτασης παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξης Φ.Π.Α., δεδομένου ότι έχει εκδοθεί η με αριθ. /24-11-2020 απόφαση επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ 3 & 5 του

ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2014, η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα, στις 3/12/2020, δηλαδή εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής,. Ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου έκδοση και κοινοποίηση πράξης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, συμπληρώνεται την 31/12/2022. Τα ανωτέρω, τυγχάνουν εφαρμογής και στο πρόστιμο Φ.Π.Α. (αριθ. /27-7-2021 πράξη επιβολής προστίμου της παρ. 2δ' του άρθρου 55 του ν. 4174/2013) εφόσον γι' αυτό, ως κύρια φορολογία θεωρείται η φορολογία περί Φ.Π.Α. (2859/2000).

Επειδή, για τη με αριθ. /27-07-2021 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, δεν τίθεται θέμα παραγραφής, δεδομένου ότι, κατ'εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, η φορολογική αρχή εξέδωσε την ανωτέρω πράξη (..... /2021) εντός της πενταετίας από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης ΦΠΑ.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό:

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη σύννομης εφαρμογής της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, περί φορολογίας εισοδήματος, ως αντισυνταγματικής και αντίθετης με την αρχή της χρηστής διοίκησης, απαραδέκτως προβάλλεται εν προκειμένω, καθόσον οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται σε έλεγχο άλλου αντικειμένου, ήτοι, επεξεργασίας κατασχεμένων και εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992, του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός προβάλλεται αλυσιτελώς..

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό :

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣΤΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣΤΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του 2523/97(και συνακόλουθα με τις διατάξεις των ν. 4174/2013 και ν.4337/15), συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων και πρόσθετων φόρων, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣΤΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣΤΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι

με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Συνεπώς ουδόλως παραβιάζεται η παραπάνω αρχή και ο παραπάνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **10-08-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Υπό Εκκαθάριση ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **Ε.Ε.» με ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α.

Αρ. πράξης	Φορ/κή περίοδο	Κύριος φόρος	Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4174/2013	Συνολικό ποσό προς καταβολή βάσει της παρούσας απόφασης
..... /27-07-21	01/01/2014-31/12/2014	6.900,00	2.070,00	8.970,00
..... /27-07-21	01/01/2015-31/12/2015	18.170,00	9.085,00	27.255,00

πί των ως άνω οφειλόμενων φόρων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ

Β. Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

Αρ. πράξης	φορολογική περίοδο	Κύριος φόρος	Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013	Συνολικό ποσό προς καταβολή βάσει της παρούσας
-------------------	---------------------------	---------------------	--	---

				απόφασης
..... /27-7-21	01/01/2014-31/12/2014	9.900,00	2.475,00	12.375,00
..... /27-7-21	01/01/2015-31/12/2015	26.070,00	13.035,00	39.105,00

Επί των ως άνω οφειλόμενων φόρων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ

Γ. Ως προς το πρόστιμο ΦΠΑ (άρθρου 79 ν. 4472/2017)

Πρόστιμο άρθρου 79 § 1 ν. 4472/2017	Βάσει ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ'αρ. /27-07-2021 φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014	3.450,00	3.450,00

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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.