



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28/01/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Αριθμός απόφασης: 260

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604536
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

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

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

4. Την από 30-09-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ:, κατοίκου, οδός, κατά των υπ' αριθμ.: α)/2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 2001, β)/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01-01-2001 - 31-12-2001, γ)/2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 79 ν.4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 2001, δ)/2021 Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης Άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 30-07-2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

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

Επί της από **30-09-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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:

-Με την υπ' αρ./**2021** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 5.626,68€, διότι υπέπεσε στις εξής παραβάσεις: 1) Έλαβε τρία (3) εικονικά, ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 27.156,77€. Το επιβαλλόμενο πρόστιμο για την εν λόγω παράβαση είναι ύψους 5.431,35€ (27.156,77€ X 20%). 2) Πλημμελής τήρηση του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων, κατά παράβαση των διατάξεων των αρθ. 2 παρ.1, 6 παρ.1, 17 παρ.1, 18 παρ.1 και 24 παρ. 3 του ΠΔ 186/92 του ΚΒΣ, που επισύρει πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 5 παρ. 6 του Ν.2523/97 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του αρθ. 7 παρ. 3 περ. ζ του Ν.4337/2015. Το επιβαλλόμενο πρόστιμο για την εν λόγω παράβαση είναι ύψους 195,33€ (586,00€/3).

-Με την υπ' αρ./**2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01-01-2001 - 31-12-2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 4.775,77€, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 5.482,10€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους 10.257,87€.

-Με την υπ' αρ./**2021** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α (Άρθρο 79 ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 2.444,10€, διότι υπέπεσε στην εξής παράβαση: Δεν απέδωσε ΦΠΑ ως λήπτης με βάση πλαστά εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία. Για την εν λόγω παράβαση επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα τις διατάξεις του αρθ. 79 του ν. 4472/2017 ίσο με το 50% της αξίας του φόρου, ήτοι 4.888,21€ X 50%=2.444,10€.

-Με την υπ' αρ./**2021** πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ.12 Ν. 1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ειδική κύρωση ισόποση με το ποσό του Φ.Π.Α. που δεν αποδόθηκε και αφορά στα εικονικά στοιχεία, συνολικού ποσού 4.888,21€.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η με αριθ/2020 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' Αθηνών εκδόθηκε προκειμένου να επαναληφθεί η διαδικασία καταλογισμού φόρων και προστίμων τα οποία ακυρώθηκαν με τις παρακάτω δικαστικές αποφάσεις.

Συγκεκριμένα:

1. Η με αριθ./2020 απόφαση του 11^{ου} Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου

..... έκανε δεκτή την ασκηθείσα προσφυγή κατά της/2010 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΒ' ΑΘΗΝΩΝ της χρήσης 2001, για λόγους νομικής πλημμέλειας.

2. Η με αριθ. /2020 απόφαση του 11^{ου} Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου έκανε δεκτή την ασκηθείσα προσφυγή κατά της/2010 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του αρθ. 6 του ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΒ' ΑΘΗΝΩΝ της χρήσης 2001, για λόγους νομικής πλημμέλειας.

3. Η με αριθ. /2020 απόφαση του 11^{ου} Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου έκανε δεκτή την ασκηθείσα προσφυγή κατά της/2010 Απόφασης Επιβολής Προστίμου του αρθ 8 παρ.12 του ν1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΒ' ΑΘΗΝΩΝ της χρήσης 2001, για λόγους νομικής πλημμέλειας.

4. Η με αριθ. /2020 απόφαση του 11^{ου} Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου έκανε δεκτή την ασκηθείσα προσφυγή κατά της/2010 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΒ' ΑΘΗΝΩΝ της χρήσης 2001, για λόγους νομικής πλημμέλειας.

Το δικαστήριο απέρριψε τις εκδοθείσες πράξεις διότι σύμφωνα με το σκεπτικό των δικαστικών αποφάσεων είχαν εκδοθεί αναρμοδίως από την Υποδιευθύντρια Ελέγχου της Δ.Ο.Υ ΚΒ' Αθηνών αντί του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω μη νόμιμης μεταβίβασης προς την ως άνω υποδιευθύντρια του σχετικού δικαιώματος υπογραφής, με συνέπεια οι πράξεις να είχαν υπογραφεί από αναρμόδιο όργανο και συνεπώς κρίθηκαν ως νομικά πλημμελές.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών υιοθέτησε πλήρως τις διαπιστώσεις του ελέγχου που είχε διενεργηθεί από την Δ.Ο.Υ. ΚΒ' Αθηνών και διενεργήθηκε αποκλειστικά για τη θεραπεία της νομικής πλημμέλειας.

Από τον αρχικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΚΒ' διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είχε υποπέσει στις παρακάτω παραβάσεις:

- 1) Πλημμελής τήρηση του θεωρημένου βιβλίου Εσόδων – Εξόδων.
- 2) Λήψη από τον , ΑΦΜ τριών (3) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων ως ακολούθως:

ΑΡΙΘ. ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ		ΦΠΑ	
...../2001	5.940.000 δρχ	17.432,13€	1.069.200 δρχ	3.137,78€
...../2001	2.051.170 δρχ	6.019,57€	369.210 δρχ	1.083,52€
...../2001	1.262.500 δρχ	3.705,06€	227.250 δρχ	666,91€
ΣΥΝΟΛΟ	9.253.670 δρχ	27.156,77€	1.665.660 δρχ	4.888,21€

Εν συνεχεία εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν τα με αριθ. /2021 και /2021 Σημειώματα διαπιστώσεων με τους Προσωρινούς Προσδιορισμούς και η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών τα με αριθ. Πρωτ. /2021 και /2021 υπομνήματα. Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν έγιναν αποδεκτοί από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών και συνεπώς εκδόθηκαν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις με τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου.

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

1. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου/ παρήλθε η πενταετής παραγραφή
2. Οι προσβαλλόμενες πράξεις και οι σχετικές εκθέσεις Ελέγχου επί των οποίων ερείδονται είναι αβάσιμες, αναπόδεικτες, αόριστες, απαράδεκτες και νομικά πλημμελείς.
3. Ο έλεγχος προέβη σε καταλογισμό χωρίς να λάβει υπ' όψη του τις σχετικές καταθέσεις της προσφεύγουσας και το σχετικό απολογητικό της υπόμνημα.
4. Δεν είχε κανένα λόγο να προβεί στα καταλογιζόμενα από τον έλεγχο και πέραν των στοιχείων που είχε κατά περίπτωση κατάσχει ή παραλάβει ο έλεγχος από την επιχείρηση της και αφορούν τον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκομίζει:
 - Σελίδα από το θεωρημένο βιβλίο εσόδων εξόδων για το διάστημα 01-04-2001 έως 30-04-2001, στην οποία έχουν περιληφθεί τα φερόμενα ως εικονικά τιμολόγια εκδόσεως
 - Αποδείξεις είσπραξης του προς την ίδια.
 - Βιβλιάριο μεταβολών κατοχής και κυριότητας του υπ' αριθ φορτηγού αυτοκινήτου ιδιοκτησίας της.
 - Άδεια κυκλοφορίας του ως άνω φορτηγού αυτοκινήτου.

Ως προς τον 1^ο Ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό διότι, έχει παρέλθει η οριζόμενη εκ του νόμου προθεσμία πενταετούς παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 «Σε περίπτωση προσφυγής» του Ν.2717/1999, ορίζεται ότι:

- «1. Το δικαστήριο ελέγχει την προσβαλλόμενη πράξη ή παράλειψη κατά το νόμο και την ουσία, μέσα στα όρια της προσφυγής, τα οποία προσδιορίζονται από τους λόγους και το αίτημά της. Κατ' εξαίρεση, ο κατά το νόμο έλεγχος της προσβαλλόμενης πράξης ή παράλειψης, κατά περίπτωση, χωρεί και αυτεπαγγέλτως, εκτεινόμενος στο σύνολό της, προκειμένου να διακριβωθεί: α) αν συντρέχουν οι λόγοι της περ. α' της παρ. 3 ή β) αν η πράξη είναι πλημμελής κατά τη νόμιμη βάση της, ή γ) αν υπάρχει παράβαση δεδικασμένου.
2. Αν η προσφυγή στρέφεται κατά ρητής πράξης, το δικαστήριο, κατά την επίλυση της διαφοράς, είτε δέχεται την προσφυγή εν όλω ή εν μέρει και ακυρώνει ολικώς ή μερικώς την πράξη ή την τροποποιεί, είτε απορρίπτει την προσφυγή.
3. Το δικαστήριο ακυρώνει την πράξη και αναπέμπει την υπόθεση στη Διοίκηση για να ενεργήσει τα νόμιμα: α) αν η πράξη έχει εκδοθεί από αναρμόδιο όργανο ή από συλλογικό όργανο που δεν έχει νόμιμη συγκρότηση ή σύνθεση, ή β) αν συντρέχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που έχει ταχθεί για την έκδοση της πράξης, ή γ) αν η Διοίκηση δεν έχει ασκήσει τη διακριτική της εξουσία.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 95 παρ. 5 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Η διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις. Η παράβαση της υποχρέωσης αυτής γεννά ευθύνη για κάθε αρμόδιο όργανο, όπως ο νόμος ορίζει».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 196 «Ισχύς έναντι όλων» του Ν.2717/1999 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ορίζεται ότι:

«Οι αποφάσεις, με τις οποίες απαγγέλλεται η ακύρωση ή η τροποποίηση εκτέλεσης ατομικής διοικητικής πράξης ή η ακύρωση παράλειψης οφειλόμενης νόμιμης ενέργειας, ισχύουν έναντι όλων.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 198 «Υποχρέωση συμμόρφωσης» του Ν.2717/1999 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ορίζεται ότι:

«1. Οι διοικητικές αρχές οφείλουν, με θετικές ενέργειες ή με αποχή από κάθε αντίθετη ενέργεια, να συμμορφώνονται προς το περιεχόμενο των αποφάσεων, οι οποίες εκδίδονται για διαφορές που άγονται προς επίλυση με άσκηση προσφυγής. 2. Η παράλειψη διοικητικής αρχής προς συμμόρφωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, έχει ως συνέπεια, για τον παραβάτη, εκτός από την κατ' άρθρο 259 του Ποινικού Κώδικα ποινική του δίωξη, και την προσωπική του ευθύνη προς αποζημίωση».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 3068/2002 ορίζεται ότι: «Το Δημόσιο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου έχουν υποχρέωση να συμμορφώνονται χωρίς καθυστέρηση προς τις δικαστικές αποφάσεις και να προβαίνουν σε όλες τις ενέργειες που επιβάλλονται για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής και για την εκτέλεση των αποφάσεων. Δικαστικές αποφάσεις κατά την έννοια του προηγούμενου εδαφίου είναι όλες οι αποφάσεις των διοικητικών, πολιτικών, ποινικών και ειδικών δικαστηρίων που παράγουν υποχρέωση συμμόρφωσης ή είναι εκτελεστές κατά τις οικείες δικονομικές διατάξεις και τους όρους που κάθε απόφαση τάσσει.».

Επειδή, στο άρθρο 72 παρ.7 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: « Σε περίπτωση ακύρωσης με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, για τυπικούς λόγους ή λόγω νομικής πλημμέλειας, οποιασδήποτε πράξης καταλογισμού, η Φορολογική Διοίκηση, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, εκδίδει, από το χρόνο ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας τις προβλεπόμενες από αυτόν πράξεις προσδιορισμού του φόρου, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της δικαστικής απόφασης».

Επειδή, επίσης περαιτέρω, στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε

εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή στην παρ. 6 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν της υπ' αριθμ./2020 Εντολής Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών και σε συμμόρφωση των υπ' αριθμ.:/2020,/2020,/2020,/2020 δικαστικών αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου, Τμήμα 11ο μονομελές, με τις οποίες ακυρώθηκαν, η υπ' αρ./2010 οριστική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2001, η υπ' αρ./2010 απόφαση επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 2001, η υπ' αρ./2010 απόφαση επιβολής προστίμου άρθρου 8 παρ.12 του ν.1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 2001, η υπ' αρ.62/2010 απόφαση επιβολής προστίμου του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) διαχειριστικής περιόδου 2001, καθώς το δικαστήριο έκρινε ότι οι ανωτέρω πράξεις έχουν εκδοθεί αναρμοδίως από την Υποδιευθύντρια Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΒ' Αθηνών αντί του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω μη νόμιμης μεταβίβασης προς της ως άνω υποδιευθύντρια του σχετικού δικαιώματος υπογραφής, με συνέπεια οι προσβαλλόμενες πράξεις να έχουν υπογραφεί από αναρμόδιο όργανο και συνεπώς ήταν νομικά πλημμελής, και ανέπεμψε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών «προκειμένου να ενεργήσει τα νόμιμα σύμφωνα με όσα ορίζονται στο σκεπτικό (άρθρο 79 παρ. 3 εδ .α' του Κ. Διοικ. Δικ.)»

Επειδή, εν προκειμένω καθόσον οι ανωτέρω πράξεις κρίθηκαν νομικώς πλημμελής ορθώς έγινε επανάληψη διαδικασίας, αφού προηγήθηκε η διαγραφή των καταλογιζόμενων φόρων και προσαυξήσεων, έτσι ώστε με την επανάληψη διαδικασίας, να θεραπευτεί η πλημμέλεια.

Επειδή, οι ανωτέρω αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου, Τμήμα 11ο μονομελές, επιδόθηκαν στην Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών στις 23-09-2020 και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις όφειλε να διενεργήσει την επανάληψη διαδικασίας, να εκδώσει εκ νέου και να κοινοποιήσει στην προσφεύγουσα μέσα σε ένα έτος, ήτοι έως τις 23-09-2021, τις εκθέσεις ελέγχου και τις πράξεις προσδιορισμού φόρου και προστίμων αντίστοιχα.

Συνεπώς οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις 30-07-2021 και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις 23-08-2021, ήτοι εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 84 παρ. 6 του ν. 2238/1994 προθεσμίας.

Ως προς την παραγραφή - Κ.Β.Σ. (Αρχική πράξη/2010 – Πράξη από επανάληψη διαδικασίας/2021)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 ορίζεται 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. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, 4 του άρθρου 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994 ορίζεται, μεταξύ 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. ...

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) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 68 «Έκδοση φύλλων ελέγχου» του ν.2238/1994 ορίζεται ότι:

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

Επειδή σύμφωνα με την γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. 102/2001 η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ.1100/10-4-2001, έγινε δεκτό ότι: 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, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων. Επιπλέον συμπληρωματικά στοιχεία θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο προϊστάμενος της φορολογικής αρχής κατά την αρχική φορολογική εγγραφή. Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης.

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

«1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. ... 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016)».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 9 «Επιβολή προστίμων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179) ορίζεται ότι: «5. 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 Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 34 του Π.Δ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992): «... Οι περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια

αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος διατάξεις, όπως ισχύουν κάθε φορά, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή του προστίμου του άρθρου αυτού. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση.».

Επειδή, στην κρινόμενη προσφυγή, αιτία του παρόντος ελέγχου ήταν το με αριθμ./2008 Πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, το οποίο αφορούσε σε έλεγχο που έγινε στην επιχείρηση του με Α.Φ.Μ.: Στο εν λόγω Δελτίο Πληροφοριών αναφερόταν η ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας ως λήπτρια εικονικών στοιχείων από την επιχείρηση του με Α.Φ.Μ.: για την χρήση 2001.

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 της Δ.Ο.Υ. ΚΒ' ΑΘΗΝΩΝ στις 05-12-2008 συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία δικαιολογούν την εφαρμογή των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 84 παρ.4 και 68 παρ.2 του ν.2238/1994, ήτοι μετά το πέρας της πενταετίας.

Επειδή, η με αριθμ./2010 απόφαση επιβολής προστίμου του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) διαχειριστικής περιόδου 2001 εκδόθηκε εντός του 2010 ήτοι μετά το πέρας της πενταετίας.

Επειδή, στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται από τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 84 παρ.4 και 68 παρ.2 του ν.2238/1994, η δεκαετής προθεσμία παραγραφής, συμπληρώνεται ως προς το οικ. έτος 2002 (χρήση 2001), την 31-12-2012.

Επειδή η υπ' αριθμ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΒ' ΑΘΗΝΩΝ της χρήσης 2001 εκδόθηκε την 26-03-2010, ήτοι εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης της χρήσης 2001. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση οριστικών πράξεων για τη χρήση 2001, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς την παραγραφή – Φ.Π.Α. (Αρχική πράξη/2010 – Πράξη από επανάληψη διαδικασίας/2021)

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του αρθ. 49 του ν. 2859/00 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι:

«3.Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της

πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του αρθ. 57 του ν. 2859/00 ορίζεται ότι:
«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.
2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:
α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,
β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,
γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1125/25.11.2004 (αριθ. πρωτ. 1095248/1844/ΔΕ-Α') του Υπουργείου Οικονομικών έγινε αποδεκτή η υπ' αριθ. 327/2004 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί εφαρμογής των διατάξεων για έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων. Σύμφωνα με την ως άνω γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. έγινε ομόφωνα δεκτό ότι σε περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ) ή πράξη, προκειμένου περί Φ.Π.Α., εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής, δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις κατά τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000.

Επειδή το με αρ. πρωτ./2008 Πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, βάσει του οποίου διενεργήθηκε ο υπό κρίση έλεγχος λόγω ύπαρξης (νέων) συμπληρωματικών στοιχείων, περιήλθε σε γνώση της αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΚΒ' Αθηνών, μετά τη πάροδο της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής της ελεγχόμενης χρήσης 2001.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΚΒ' Αθηνών καθώς και από το υποσύστημα δηλώσεων ΦΠΑ του TAXIS, η προσφεύγουσα για το έτος 2001 είχε υποβάλλει τη με αρ./2003 αρχική εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ.

Επειδή η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών ανταποκρινόμενη στο με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2022 ΕΜΠ/19-01-2022 έγγραφο της Υπηρεσίας μας, απέστειλε το με αρ. πρωτ./2022 (αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/28-01-2022) σχετικό έγγραφό της με το οποίο μας γνώρισε για την προσφεύγουσα, ότι από το φυσικό και ηλεκτρονικό αρχείο της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών διαπιστώθηκε ότι δεν έχει προηγηθεί έλεγχος Φ.Π.Α στη χρήση 2001(εκτός του αρχικού ελέγχου ο οποίος ακυρώθηκε για τυπικούς λόγους) και επίσης δεν έχει περαιώσει με καμία διαταγή (3259/04, 3697/08, 3888/10 ή αυτοέλεγχο).

Επειδή περαιτέρω, για την ελεγχόμενη χρήση 2001 δεν έχουν εκδοθεί αρχικές πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ (δεν προκύπτει ούτε από την έκθεση ελέγχου ΦΠΑ ούτε από το σύστημα ELENXIS, TAXIS).

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, για την ελεγχόμενη χρήση 2001, δεν έχει εκδοθεί αρχική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ, δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 49 ν. 2859/00 και συνεπώς ούτε οι διατάξεις της παρ 2γ του ως άνω άρθρου 57 Ν.2859/2000 περί δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής, οι οποίες προϋποθέτουν την ύπαρξη αρχικής πράξης, και ως εκ τούτου για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2001-31/12/2001 εφαρμόζονται αποκλειστικά οι διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 57 ν.2859/00 περί πενταετούς προθεσμίας παραγραφής. Συνεπώς κατά την έκδοση και κοινοποίηση της με αρ. 20/2010 οριστικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001, είχε ήδη παρέλθει το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή ΦΠΑ καθόσον διενεργήθηκε μετά το πέρας της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής για το έτος (χρήση) 2001 και ο σχετικός ισχυρισμός ευσταθεί και τυγχάνει αποδεκτός.

Ως προς την παραγραφή – Ειδική Κύρωση Αρθ 8 παρ.12 Ν.1882/1990 (Αρχική πράξη/2010 – Πράξη από επανάληψη διαδικασίας/2021)

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 8 του ν.1882/1990, νομίμως καταλογίζεται σε βάρος εκείνου, ο οποίος αποδέχεται εικονικά τιμολόγια με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται σε αυτά, ο εν λόγω φόρος, εκτός εάν ο φόρος αυτός αποδόθηκε από τον εκδότη των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων σε χρονικό σημείο προγενέστερο του καταλογισμού σε βάρος του λήπτη αυτών (πρβλ. ΣτΕ 4034/1999 και ΣτΕ 3398/2015).

Επειδή, από το νομικό πλαίσιο που ισχύει ως προς την ειδική χρηματική κύρωση του άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990 και την υφιστάμενη δικαστηριακή νομολογία προκύπτει ότι η εν λόγω κύρωση, παρεπόμενη της έκδοσης αυτοτελούς πράξης προσδιορισμού του φόρου (ΦΠΑ) , βασίζεται σε αυτή, και αφορά τον Φ.Π.Α. που εξέπεσε ο λήπτης εικονικών – πλαστών φορολογικών στοιχείων και δεν απέδωσε ο εκδότης αυτών. Επομένως, η απόφαση επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ. 12 του ν. 1882/1990 συναρτάται ευθέως με την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ (ΔΕΦΑΘ 5521/2013).

Επειδή, η ειδική χρηματική κύρωση της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του Ν.1882/1990 δεν ορίζεται στο νόμο ως πρόστιμο ή φόρος και δεν υπάρχει ειδική διάταξη που να ορίζει το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή της. Ωστόσο όπως προαναφέρθηκε από τη δικαστηριακή νομολογία προκύπτει ότι αυτή είναι παρεπόμενη της πράξης προσδιορισμού του Φ.Π.Α. και ήδη με το άρθρο 2, περίπτωση β' και ε', του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013) ορίζεται ότι εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του κάθε χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη της οποίας, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των

περιπτώσεων α' (Φορολογία Εισοδήματος) και β' (Φ.Π.Α.), κάτι που άγει στο συμπέρασμα ότι σε περίπτωση παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει Φ.Π.Α. σε βάρος του εκδότη ή του λήπτη έχει παραγραφεί και το δικαίωμα για την επιβολή της κύρωσης αυτής.

Συνεπώς, για την έκδοση οριστικής πράξης ειδικής χρηματικής κύρωσης για τη μη απόδοση του Φ.Π.Α. από τον εκδότη τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή ΦΠΑ, όπως ορίζονται στο άρθρο 57 του ν.2859/00 (πρβλ ΔΕΦ. ΘΕΣΣΑΛ. 1390/2017, 1566/2017).

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, για την **ελεγχόμενη χρήση 2001**, δεν έχει εκδοθεί αρχική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ, δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 49 ν. 2859/00 και συνεπώς ούτε οι διατάξεις της παρ 2γ του ως άνω άρθρου 57 Ν.2859/2000 περί δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής, οι οποίες προϋποθέτουν την ύπαρξη αρχικής πράξης, και ως εκ τούτου για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2001-31/12/2001 εφαρμόζονται αποκλειστικά οι διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 57 ν.2859/00 περί **πενταετούς προθεσμίας παραγραφής**. Συνεπώς κατά την έκδοση και κοινοποίηση της με αρ./2010 απόφασης επιβολής προστίμου του άρθρου 8 παρ. 12 του ν.1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001, είχε ήδη παρέλθει το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή προστίμου καθόσον διενεργήθηκε μετά το πέρας της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής για το έτος (χρήση) 2001 και ο **σχετικός ισχυρισμός ευσταθεί και τυγχάνει αποδεκτός**.

Ως προς την παραγραφή – Πρόστιμο Φ.Π.Α. (Αρχική πράξη/2010 – Πράξη από επανάληψη διαδικασίας/2021)

Επειδή, όπως έχει νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, ΣτΕ 3957/2012, το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 είχε 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 9 «Επιβολή προστίμων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179) ορίζεται ότι: «5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.».

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, για την **ελεγχόμενη χρήση 2001**, δεν έχει εκδοθεί αρχική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ, δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 49 ν. 2859/00 και συνεπώς ούτε οι διατάξεις της παρ 2γ του ως άνω άρθρου 57 Ν 2859/2000 περί δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής, οι οποίες προϋποθέτουν την

ύπαρξη αρχικής πράξης, και ως εκ τούτου για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2001-31/12/2001 εφαρμόζονται αποκλειστικά οι διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 57 ν. 2859/00 περί πενταετούς προθεσμίας παραγραφής. Συνεπώς κατά την έκδοση και κοινοποίηση της με αρ./2010 απόφασης επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001, είχε ήδη παρέλθει το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή προστίμου καθόσον διενεργήθηκε μετά το πέρας της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής για το έτος (χρήση) 2001 και ο σχετικός ισχυρισμός ευσταθεί και τυγχάνει αποδεκτός.

Ως προς τον 2° Ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις και οι σχετικές εκθέσεις Ελέγχου επί των οποίων ερείδονται είναι αβάσιμες, αναπόδεικτες, αόριστες, απαράδεκτες και νομικά πλημμελείς. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι είναι ανέφικτο να γίνεται έλεγχος κάθε αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης από την ίδια και συνεπώς δεν γνώριζε τις παράτυπες ενέργειες του εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων αφού συναλλασσόταν μαζί του καλοπίσως. Επιπλέον ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ήταν πραγματικές και οι ενέργειες τις αντισυμβαλλόμενης δεν στοιχειοθετούν άνευ ετέρου παράβαση και για την ίδια.

Επειδή, στο άρθρο 19§4 του ν.2523/1997, που ισχύει για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι την ημερομηνία ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (βλ. άρθρο 55 παρ. 1 περίπτ. ε' και 66 παρ. 30(2) του ν. 4174/2013), ήτοι μέχρι και τις 31/12/2013, ορίζονται τα ακόλουθα:

«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης στο στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, 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, στο άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α'84), ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

«2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/2014, ΣΤΕ 1405/2-15, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, 3399/2015), όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτος (οπότε, επί αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου), ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την 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 ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, ήτοι ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή, με την απόφαση ΣτΕ 116/2013 ... όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 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, σύμφωνα με την υπ' αρ. 1238/2018 απόφαση του ΣτΕ, (σκέψη 3): "Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 394/2013, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/2014, 1405, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, ΣτΕ 3399/2015, ΣτΕ 336/2018) και όπως, άλλωστε, και με την ίδια την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση κρίθηκε, 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την 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 ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο). Εξάλλου, όπως ομοίως έχει κριθεί με την προαναφερθείσα νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός στοιχείου ως εικονικού, υποχρεούται κατά τις διατάξεις περί αποδείξεως [άρθρα 144 επ. του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν.2717/1999 (Α'97) Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας] να εκφέρει κρίση, σχηματίζοντας πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση, χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα, ήτοι και τα δικαστικά τεκμήρια, περί της συνδρομής των κρισίμων πραγματικών περιστατικών, αφού εκτιμήσει συνολικώς τα υφιστάμενα στον φάκελο της υποθέσεως στοιχεία και όχι μεμονωμένα το καθένα απ' αυτά. Αν δε το δικαστήριο ήθελε κρίνει ότι τα υπάρχοντα στοιχεία είναι ανεπαρκή προς σχηματισμό βέβαιης δικανικής πεποιθήσεως, έχει δυνατότητα να διατάξει, κατ' άρθρο 152 επ. (και 96 παρ. 3) του ως άνω Κώδικα, συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, να κρίνει την υπόθεση, αφού κατανείμει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων".

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, κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣτΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν της υπ' αριθμ./2020 Εντολής Ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών σε συμμόρφωση δικαστικών αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, Τμήμα 11ο μονομελές, με τις οποίες ακυρώθηκαν, λόγω νομικής πλημμέλειας, οι από 26-03-2010 αρχικές πράξεις της Δ.Ο.Υ. ΚΒ' Αθηνών και συνεπώς αναπέμφθηκε η υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών «προκειμένου να ενεργήσει τα νόμιμα σύμφωνα με όσα ορίζονται στο σκεπτικό (άρθρο 79 παρ. 3 εδ .α' του Κ. Διοικ. Δικ.)»

Επειδή στις από 30-07-2021 οικείες εκθέσεις επανελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών αναφέρεται ότι ο έλεγχος της εν λόγω Δ.Ο.Υ. αποδέχεται πλήρως τις διαπιστώσεις του αρχικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΒ' Αθηνών.

Επειδή στις από 26-03-2010 αρχικές εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΒ' Αθηνών όσον αφορά τον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων μεταξύ

άλλων αναφέρεται ότι εξέδωσε σωρεία φορολογικών στοιχείων και εκτός του ότι είναι και εκδότης ΠΛΑΣΤΩΝ φορολογικών στοιχείων, όλα τα εκδοθέντα από τον συγκεκριμένο εκδότη φορολογικά στοιχεία έχουν κριθεί ΕΙΚΟΝΙΚΑ. Ειδικότερα, ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων δεν θα μπορούσε να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές και η αδυναμία του αυτή αποδεικνύεται από τα εξής:

- Όπως διαπιστώθηκε από διασταυρώσεις της Γενικής Γραμματείας πληροφοριακών συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών ο εν λόγω εκδότης δεν είχε πραγματοποιήσει αγορές έτσι ώστε να δύναται να προβεί σε πωλήσεις.
- Εμφανίζεται ως επιχείρηση με μεγάλης κλίμακας εμπορική δραστηριότητα, η οποία όμως διενεργεί συναλλαγές από μια ανύπαρκτη έδρα, και μετά την αποχώρησή του από αυτή.
- Τα φορολογικά στοιχεία ως τόπο φόρτωσης αναγράφουν την έδρα του η οποία είναι ένα γραφείο 4^{ου} ορόφου στο κέντρο της, στο οποίο δεν θα μπορούσε να είναι αποθηκευμένα. (Δεν δηλώνει αποθηκευτικούς χώρους).
- Δεν αναγράφεται στα εν λόγω παραστατικά αριθμός κυκλοφορίας αυτοκινήτων που υποτίθεται ότι μετέφεραν τα αναγραφόμενα εμπορεύματα. Η ίδια η εκδότρια επιχείρηση δεν διαθέτει δικά της φορτηγά αυτοκίνητα.
- Δεν είχε την υλικοτεχνική υποδομή (προσωπικό μεταφορικά μέσα) απαραίτητα για την πραγματοποίηση των συναλλαγών.
- Ουδεμία φορολογική δήλωση υπέβαλε καμιάς φορολογίας πέραν της δήλωσης έναρξης έδρας και υποκαταστήματος, μη τηρώντας καμιά φορολογική του υποχρέωση.

Επειδή, η εκδότρια επιχείρηση ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτει από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις συγκεκριμένες συναλλαγές.

Εξάλλου, σύμφωνα με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, “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 προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες”

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε, ότι:

- Η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε καταχωρήσει τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία στα τηρούμενα βιβλία της στη χρήση 2001.

- Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι πλαστά καθόσον δεν περιλαμβάνονται στα νομίμως θεωρηθέντα και δεν έχουν καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας για τον εκδότη Δ.Ο.Υ..

- Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αφορούν αγορές εμπορευσίμων αγαθών για την προσφεύγουσα και συγκεκριμένα αφορούν οικιακούς μηχανισμούς ασφαλείας. Από τον έλεγχο που έγινε στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι τα παραπάνω εμπορεύματα μεταπωλήθηκαν στη συνέχεια στην ΑΕ «.....» με, Αναφορικά με τον τρόπο πληρωμής των επίμαχων φορολογικών στοιχείων προέκυψε ότι το μεγαλύτερο ποσό έχει εξοφληθεί με επιταγές πελατείας μέσω της που έλαβε η προσφεύγουσα από την και στη συνέχεια έδωσε στον ο οποίος και εξέδωσε Αποδείξεις Είσπραξης.

Επειδή, ο εκδότης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις σχετικές εργασίες, σύμφωνα δε, με την ισχύουσα νομοθεσία το υπό κρίση έτος, εικονικό είναι και το στοιχείο που εκδίδεται “για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο”, ο φορολογικός έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα, ότι τα εκδοθέντα από τον “..... του” υπό κρίση φορολογικά στοιχεία με λήπτη την προσφεύγουσα, είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, βάσει της ανωτέρω νομολογίας, κρίνεται ότι, οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των υπό κρίση στοιχείων, όπως αναφέρονται στις σχετικές εκθέσεις, καθώς και ως προς τη νομιμότητα έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3^ο Ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή από τις με ημερομηνία θεώρησης 26-03-2010 αρχικές εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΒ΄ Αθηνών προκύπτει ότι για τις παραβάσεις που διαπιστώθηκαν, εκδόθηκε και επιδόθηκε στη προσφεύγουσα το αριθμ./2010 Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου, καθώς και η αριθμ./2010 κλήση για ακρόαση του άρθρου 6 του Ν 2690/1999 σύμφωνα με την οποία καλούνταν η προσφεύγουσα εντός δέκα (10) ημερών από την επόμενη της επίδοσης να υποβάλει εγγράφως στην εν λόγω Δ.Ο.Υ. τις απόψεις της ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις που αναφέρονταν στο προαναφερθέν Υ.Σ.Ε. Εν συνεχεία η προσφεύγουσα κατέθεσε το υπ’ αριθμ/2010 απαντητικό έγγραφο στην προαναφερόμενη κλήση για ακρόαση.

Επειδή από τις με ημερομηνία θεώρησης 30-07-2021 εκθέσεις επανελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών προκύπτει ότι εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα τα υπ’ αριθμ./2021 και/2021 Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου. Εν συνεχεία η προσφεύγουσα κατέθεσε τα υπ’ αριθμ.,,,/2021 και/2021 απαντητικά υπομνήματα.

Επειδή στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου τόσο της Δ.Ο.Υ. ΚΒ΄ Αθηνών όσο και της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών περιλαμβάνονται οι θέσεις του ελέγχου όσον αφορά τους προβαλλόμενους, με τα κατατεθειμένα υπομνήματα, λόγους της προσφεύγουσας και οι εν λόγω θέσεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4ο Ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν είχε κανένα λόγο να προβεί στα καταλογιζόμενα από τον έλεγχο και πέραν των στοιχείων που είχε κατά περίπτωση κατάσχει ή παραλάβει ο έλεγχος από την επιχείρηση της και αφορούν τον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει:

- Σελίδα από το θεωρημένο βιβλίο εσόδων εξόδων για το διάστημα 01/04/2001 έως 30/04/2001, στην οποία έχουν περιληφθεί τα φερόμενα ως εικονικά τιμολόγια εκδόσεως
- Αποδείξεις είσπραξης του προς την ίδια.
- Βιβλιάριο μεταβολών κατοχής και κυριότητας του υπ' αριθ φορτηγού αυτοκινήτου ιδιοκτησίας της
- Άδεια κυκλοφορίας του ως άνω φορτηγού αυτοκινήτου.

Επειδή από τις με ημερομηνία θεώρησης 26-03-2010 αρχικές εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΒ΄ Αθηνών, οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των από με ημερομηνία θεώρησης 30-07-2021 εκθέσεων επανελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών, προκύπτει ότι έλεγχος είχε στη διάθεση του τις αποδείξεις είσπραξης του προς την ίδια και συνεπώς λήφθηκαν υπόψιν στο τελικό πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή το βιβλιάριο μεταβολών κατοχής και κυριότητας του υπ' αριθ φορτηγού αυτοκινήτου ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας και η άδεια κυκλοφορίας του ως άνω φορτηγού αυτοκινήτου δεν μπορούν να αποτελέσουν λόγο ακύρωσης των υπό κρίση πράξεων ούτε άλλωστε να δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή για το επιβαλλόμενο πρόστιμο περί πλημμελούς τήρησης του βιβλίου Εσόδων – Εξόδων της χρήσης 2001 δεν προβάλλονται ειδικότεροι ισχυρισμοί και οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς το εν λόγω πρόστιμο κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό/30-09-2021 ενδικοφανούς προσφυγής της του ΑΦΜ:....., και την επικύρωση της υπ' αριθμ./2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 2001 και την ακύρωση α) της υπ' αρ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01-01-2001 - 31-12-2001, β) της υπ' αρ./2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 79 ν.4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 2001, γ) της υπ' αρ./2021 Πράξης Επιβολής

Ειδικής Κύρωσης Άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών, λόγω παραγραφής.

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

Αριθμός πράξης	Ημερομηνία Πράξης	Είδος προστίμου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	Συνολικό ποσό καταλογισμού (€)
.....	30-07-2021	Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015	2001	5.626,68
.....	30-07-2021	Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.	2001	0,00
.....	30-07-2021	Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 79 ν.4472/2017)	2001	0,00
.....	30-07-2021	Πράξης Επιβολής Ειδικής Κύρωσης Άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990	2001	0,00

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.