



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,
Αριθμός απόφασης:

01/03/2022
644

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης 01-11-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, αριθ. κατά α) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, β) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2012, γ) της υπ' αριθ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθ. 79 του ν. 4472/2017, χρήσης 2012, δ) της υπ' αριθ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθ. 7 του ν. 4337/2015 χρήσης 2012 και ε) της υπ' αριθ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθ. 7 του ν. 4337/2015 χρήσης 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, των οποίων αιτείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

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

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 01-11-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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:

α) Με την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 12.898,42 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 72 παρ. 17 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ποσού 15.300,11 € και διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.312,64 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 29.511,17 €.

β) Με την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (χρήση 2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ύψους 7.754,08 €, πλέον πρόσθετοι φόροι λόγω ανακρίβειας ποσού 9.197,89 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 16.951,97 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθώς ο έλεγχος αφαίρεσε από την αξία των φορολογητέων εισροών το ποσό των 33.713,40 € το οποίο αντιστοιχεί στην καθαρή αξία των εικονικών που έλαβε ο προσφεύγων κατά το υπό κρίση έτος και κατά συνέπεια αφαίρεσε από το φόρο εισροών το ποσό των 7.754,08 € το οποίο αντιστοιχεί στην αξία του Φ.Π.Α. των εικονικών τιμολογίων που έλαβε ο προσφεύγων κατά το υπό κρίση έτος.

γ) Με την υπ' αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 79 ν.4472/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, χρήσης 2012, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο ποσού 3.877,04 € λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 33.713,40 € με αναλογούντα Φ.Π.Α. 7.754,08 €. (7.754,08 € X 50%= 3.877,04 €).

δ) Με την υπ' αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν.4337/2015, χρήσης 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο, γιατί έλαβε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής συνολικής αξίας 33.713,40 € πλέον αναλογούντος Φ.Π.Α. 7.754,08 €, κατά παράβαση των άρθρων 2, 12, 18 του ΚΒΣ και του άρθρου 19 του ν. 2523/1997, ήτοι συνολικό ποσό προστίμου για καταβολή, ύψους 13.485,36 € (33.713,40 € X 40%).

ε) Με την υπ' αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν.4337/2015, χρήσης 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο, γιατί έλαβε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής συνολικής αξίας 61.000,00 € πλέον αναλογούντος Φ.Π.Α. 14.030,00 € κατά παράβαση των άρθρων 2, 12, 18 του ΚΒΣ και του άρθρου 19 του ν. 2523/1997, ήτοι συνολικό ποσό προστίμου για καταβολή, ύψους 12.200,00 € (61.000,00 € X 20%).

Οι ανωτέρω προσαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 01-10-2021 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., προστίμου του άρθρου 7 ν.4337/2015 και προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 79 του ν. 4472/2017, της Δ.Ο.Υ. των Αγίων

Αναργύρων, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ./2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ..

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθ./...../2019 εντολής του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διενεργήθηκε έλεγχος στην εταιρεία με την επωνυμία «.....», με έδρα στην, επί της οδού και, με Α.Φ.Μ. Ο έλεγχος έκρινε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ανωτέρω εταιρεία για τις φορολογικές περιόδους 2010 έως 2015 προς λήπτριες οντότητες είναι εικονικά ως προς την συναλλαγή.

Βάσει του ανωτέρω ελέγχου και κατόπιν διαβίβασης του με αριθ. πρωτ./2020 Δελτίου Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής μέσω της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς (αριθ. πρωτοκόλλου/2021), την 03-06-2021 εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, η με αριθ./....../..... εντολή φορολογικού ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων για τον προσφεύγοντα για τις χρήσεις 2010-2012. Ο προσφεύγων, με κύρια δραστηριότητα «ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΑΡΧΙΤΕΚΤΟΝΩΝ» με έδρα, οδός, αριθ. και Α.Φ.Μ.:, έχει προβεί σε διακοπή εργασιών από την 31-10-2013.

Βάσει του ανωτέρου ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων ζήτησε και έλαβε τα κάτωθι τιμολόγια από εταιρεία με την επωνυμία «.....»:

Είδος στοιχείου	Αριθμός/Ημερομηνία	Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία
Τ.Π.Υ.	/2010	20.500,00 €	4.715,00 €	25.215,00 €
Τ.Π.Υ.	/2010	40.500,00 €	9.315,00 €	49.815,00 €
		61.000,00 €	14.030,00 €	75.030,00 €
Τ.Π.Υ.	/2012	33.713,40 €	7.754,08 €	41.467,48 €

Για τη χρήση 2010 ο έλεγχος έκρινε ότι τα δύο (2) τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 61.000,00 € είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, ενώ το ένα (1) τιμολόγιο συνολικής καθαρής αξίας 33.713,40 € που αφορά τη διαχειριστική χρήση 2012 είναι εικονικό ως προς την συναλλαγή.

Για τη χρήση 2010, ο προσφεύγων κρίθηκε καλόπιστος λήπτης λόγω εξόφλησης των σχετικών τιμολογίων μέσω τραπέζης και ως εκ τούτου δεν συντάχθηκε σχετική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού παρά μόνο Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν.4337/2015.

Κατόπιν των ανωτέρω, συντάχθηκε το με αριθ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων άρθρων 28 και 62 ν. 4174/2013 στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε, εντός της οριζόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας, με το με αριθ. πρωτ./2021 Υπόμνημα απόψεων – αντιρρήσεων. Ο έλεγχος, αφού εξέτασε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, δεν τους έκανε δεκτούς και ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. των Αγίων Αναργύρων προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Ακυρότητα της με αριθ./2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθ. 7 παρ. 3 και 5 Ν. 4337/2015 διότι η εν λόγω πράξη, δεν κοινοποιήθηκε στον ίδιο από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων παρά μόνο πραγματοποιήθηκε μια αναφορά αυτής στο με αριθ. πρωτ./2021 έγγραφό της, με θέμα «Κοινοποίηση Εκθέσεων Ελέγχου & Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού & Επιβολής Προστίμων». Ως εκ τούτου δεν τηρήθηκε η προβλεπόμενη από το άρθρο 5 του ν. 4174/2013 διαδικασία και η πράξη πρέπει να ακυρωθεί διότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας.
- Εσφαλμένος υπολογισμός του ποσοστού του προστίμου από την Φορολογική Αρχή στη με αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 Ν.4337/2015. Εν προκειμένω, ο έλεγχος υπολόγισε το πρόστιμο με το λανθασμένο ποσοστό 20% επί της καθαρής αξίας της συναλλαγής, ενώ θα έπρεπε να εφαρμόσει ποσοστό 10% όπως προβλέπει το άρθρο 7 παρ. 3 περ. ε' του ν. 4337/2015.
- Αυθαίρετο, αναιτιολόγητο και μη νόμιμο της κρίσεως της Φορολογικής Αρχής. Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας. Η έκθεση ελέγχου είναι παντελώς αναιτιολόγητη και αόριστη και ως εκ τούτου νομικά πλημμελής, αναπόδεικτη και ακυρωτέα. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων βασίστηκε αποκλειστικά στο Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής το περιεχόμενο του οποίου ουδέποτε έλαβε γνώση ο ίδιος, ώστε να μπορεί να το αντικρούσει, όπως έχει δικαίωμα βάσει του άρθ. 20 παρ. 2 του Συντάγματος. Ακόμη, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων δεν πραγματοποίησε αυτοψία στην επιχείρησή του προκειμένου να διαπιστώσει τους ισχυρισμούς του.
- Παραγραφή του Δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργήσει έλεγχο για τις χρήσεις 2010 και 2012 για τις οποίες έχει παρέλθει η πενταετία. Το ανωτέρω ζήτημα έχει ήδη κριθεί με τη με αριθ. 1738/2017 απόφαση του ΣτΕ αλλά και με τις με αριθ. 2934 και 2935/2017 αποφάσεις του ΣτΕ οι οποίες αναφέρονται στα συμπληρωματικά στοιχεία και στο άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών. Η θέση αυτή έχει γίνει δεκτή και με τη με αριθ. 268/2017 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους και εν τέλει υιοθετήθηκε και από την Φορολογική αρχή με την ΠΟΛ. 1192/2017. Τέλος, ακόμη και η ανώνυμη καταγγελία για φοροδιαφυγή δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως συμπληρωματικό στοιχείο για να επεκτείνει τον φορολογικό έλεγχο πέραν της πενταετίας.
- Τα επίμαχα τιμολόγια έχουν καταχωρηθεί από τον ίδιο στα βιβλία της επιχείρησης του και έχουν εξοφληθεί τραπεζικά με την έκδοση επιταγών σε διαταγή της εκδότριας εταιρείας. Τα με αριθ./2010 και/2010 Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών που αφορούν τη χρήση 2010 φέρουν σήμανση από Φ.Η.Μ. ο οποίος έχει δηλωθεί από την εκδότρια εταιρεία και έχουν εξοφληθεί με τραπεζικές επιταγές σε διαταγή της εκδότριας εταιρείας με τελευταίο οπισθογράφο τον εκπρόσωπό της, Το με αριθ./2012 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών που αφορά τη χρήση 2012 φέρει σήμανση από Φ.Η.Μ. ο οποίος έχει δηλωθεί από την εκδότρια εταιρεία και για την εξόφλησή του έχει εκδοθεί τραπεζική επιταγή με τελευταίο οπισθογράφο την , η οποία ήταν πληρεξούσιος δικηγόρος και εισέπραξε το εν λόγω ποσό για λογαριασμό της εταιρείας.
- Οι επίμαχες συναλλαγές, είναι πραγματικές, αφορούν την κατασκευή δημοσίων έργων τα οποία πραγματοποιήθηκαν στο νησί των ενώ η καταχώρηση στα βιβλία

του ίδιου αποδεικνύει την αναμφίβολη καλοπιστία του. Ο ίδιος, διατηρεί μία επιχείρηση με ενεργή εμπορική δραστηριότητα, με πλήρη λειτουργία, με λεπτομερή έλεγχο από τις αρμόδιες υπηρεσίες και συνέπεια στην Φορολογική Αρχή και τους Ασφαλιστικούς Φορείς. Τέλος, ο ίδιος τελούσε σε απολύτως καλή πίστη διότι δεν μπορούσε με κάποιον τρόπο να ελέγξει την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί παραγραφής

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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. 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 έκδοση 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.

Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθ. 36 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με άρθρο 32 παρ. 2 του ν. 4646/2019, ορίζεται ότι:

«3. α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

β. Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 36 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα ή το άρθρο 84 παράγραφος 1 του ν. 2238/1994 ή το άρθρο 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000. Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς)

παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997:

«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 το άρθρο 84 παρ. 1 και 4 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για Επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας

.....

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

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

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994 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 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. ή

δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α`258).

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, με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«6. Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.»

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 την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ. 1125/2004):

«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 Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό 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 εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση

συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εισόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

Επειδή έχει κριθεί από τη νομολογία (ΣΤΕ 1623/2016), κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 Κ.Φ.Ε. συμπληρωματική πράξη φόρου επιτρέπεται να εκδοθεί, αν από στοιχεία, που περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της ΔΟΥ και τα οποία δεν είχε υπόψη του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου ήταν ανώτερο από εκείνο, που είχε περιληφθεί στην αρχική πράξη. Επομένως, αποκλείεται η έκδοση τέτοιας πράξης επί τη βάσει στοιχείων, τα οποία ήταν στη διάθεση της αρμόδιας φορολογικής αρχής κατά την έκδοση της αρχικής πράξης, έστω και αν δεν είχαν ληφθεί υπόψη. Τέτοια δε συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣΤΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣΤΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012].

Επειδή σύμφωνα με τη με αριθ. 1628/2019 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«Υπό τα ανωτέρω δεδομένα, και λαμβάνοντας, περαιτέρω, υπόψη ότι η εμφάνιση εκ μέρους των φορολογουμένων εικονικών συναλλαγών αποτελεί παραβατική συμπεριφορά, την οποία τα εμπλεκόμενα μέρη προσπαθούν με κάθε τρόπο να μην αποκαλύψουν, καθώς και ότι η απόδειξη της εικονικότητας εκ μέρους της φορολογικής αρχής απαιτεί πολλές φορές επισταμένους διασταυρωτικούς και χρονοβόρους ελέγχους, με εμπλοκή περισσοτέρων υπηρεσιών, εν προκειμένω δικαιολογημένα η αρμόδια φορολογική αρχή δεν είχε διαπιστώσει την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων σε προγενέστερο χρόνο, και δη εντός του χρόνου της αρχικής πενταετούς παραγραφής.

Επομένως, η ως άνω κρίση της αναιρεσιβαλλομένης απόφασης δεν έρχεται, ούτε από την άποψη αυτή, σε ερμηνευτική αντίθεση προς τα κριθέντα με την ΣΤΕ 172/2018, ενώ, αντιθέτως, είναι σύμφωνη και προς την προεκτεθείσα νομολογία του Δικαστηρίου (βλ. ανωτέρω σκέψη 6), στην οποία, άλλωστε, και παραπέμπει το δικάσαν εφετείο. Με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της αναιρεσείουσας περί αντιθέσεως της αναιρεσιβαλλομένης προς την απόφαση ΣΤΕ 172/2018 πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και ο οικείος λόγος αναιρέσεως ως απαράδεκτος, πέραν του ότι είναι και αβάσιμος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 ΦΠΑ, ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης

δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ'εξάιρεση 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 εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

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 με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 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 ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος από αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, αιτία του παρόντος ελέγχου ήταν το με αριθ. πρωτ./2020 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ (αριθ. πρωτ./2021 όπως διαβιβάστηκε λόγω αρμοδιότητας από την Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς), με το οποίο γνωστοποιήθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων τα συμπεράσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ σχετικά με την εταιρεία με την επωνυμία «.....», με έδρα στην, επί της οδού και, με Α.Φ.Μ. Ο έλεγχος έκρινε ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ανωτέρω εταιρεία για τις φορολογικές περιόδους 2010 έως 2015 προς λήπτριες οντότητες είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής τους.

Επειδή, το παραπάνω στοιχείο (δελτίο πληροφοριών) αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ώστε να το εκτιμήσει, εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84, πενταετίας. Ως εκ τούτου περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία δικαιολογούν την εφαρμογή των άρθρων 84 παρ. 4 και 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, ήτοι μετά το πέρας της πενταετίας. Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του ν.2238/1994 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων φόρων και προστίμων λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας.

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

« Άρθρο 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής

1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:.....

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

Επειδή, ως προς την έννοια της φοροδιαφυγής στον Κ.Φ.Δ., μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του Κ.Φ.Δ., για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής, και παρασχέθηκαν διευκρινίσεις με την ΠΟΛ 1142/15-09-2016, με την οποία ορίζεται ότι:

«1. Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν.2523/1997 (άρθρο 71 του Κ.Φ.Δ.) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν.2523/1997, καταργούνται. [...] Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι, όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν.2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του Κ.Φ.Δ. [...]

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η δεκαετής προθεσμία παραγραφής, συμπληρώνεται ως προς το οικ. έτος 2011 (χρήση 2010), την 31-12-2021 και ως προς το οικ. έτος 2013 (χρήση 2012), την 31-12-2023.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 07-10-2021, ήτοι εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης της χρήσης 2010 και 2012, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής αβάσιμα προβάλλεται.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί μη κοινοποίησης προστίμου

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η με αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθ. 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 που αφορά την διαχειριστική περίοδο 2010 δεν του κοινοποιήθηκε, ωστόσο, όπως προκύπτει από το με αριθ. πρωτ./2021 διαβιβαστικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων με θέμα «ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ & ΠΡΑΞΕΩΝ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ & ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ», η εν λόγω πράξη κοινοποιήθηκε στον ίδιο την 18-10-2021 με συστημένη επιστολή (RE GR). Ακόμη, σύμφωνα με την από 04-11-2021 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, κατά την κατάθεση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων συμπεριέλαβε στα αρχεία του φακέλου και την εν λόγω πράξη, η οποία και ήταν η πρωτότυπη διότι έφερε σφραγίδα και υπογραφή του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Επομένως, ο ισχυρισμός του περί ακυρότητας λόγω μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας προβάλλεται αβάσιμα και ως εκ τούτου πρέπει να απορριφθεί.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί εσφαλμένου υπολογισμού προστίμου

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

.....

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.....»

Επειδή εν προκειμένω και σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι για τη χρήση 2010 η εικονικότητα των δύο τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 61.000,00 € ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη και ως εκ τούτου υπολόγισε το πρόστιμο στη με αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου, χρησιμοποιώντας το ποσοστό 20%, όπως προβλέπεται από το άρθρο 7§3 περ. δ' του ν. 4337/2015.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι λανθασμένα ο έλεγχος υπολόγισε το εν λόγω πρόστιμο με το ποσοστό 20% ενώ το ορθό είναι 10%, όπως ορίζεται στο άρθρο 7§3 περ. ε' του ν.4337/2015. Σύμφωνα όμως με τις εν λόγω διατάξεις το ποσοστό 10% προβλέπεται για τις περιπτώσεις λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου εφόσον η λήψη δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος.

Επειδή όπως προκύπτει από τη με αριθ. ειδοποίησης/2011 Δήλωση φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2011 είχε πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 2.468,81 € λόγω της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του δεν ευσταθεί.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί αοριστίας και μη αιτιολόγησης

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«4. Εικονικά είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή, με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι:

«9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον, ο εκδότης, όσον 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 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά....

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.»

Επειδή, όπως αναφέρεται στις από 01-10-2021 οικείες εκθέσεις της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, με βάση τον διενεργηθέντα έλεγχο από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, τα σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν από την εταιρεία με την επωνυμία «.....», για τις φορολογικές περιόδους 2010 έως 2015 προς λήπτριες οντότητες είναι εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής τους. Η ανωτέρω εταιρεία δεν ήταν σε συναλλακτική θέση ώστε να παράσχει τις υπηρεσίες

σύμφωνα με την τιμολόγηση καθόσον για τις χρήσεις 2010 και 2012 διότι δε δήλωσε τη διενέργεια αγορών εσωτερικού, με βάση τις συγκεντρωτικές καταστάσεις ΜΥΦ τρίτων, δεν υπάρχει συνάφεια αγορών και πωλήσεων, δεν απασχόλησε προσωπικό με βάση το Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας ενώ δεν πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και εισαγωγές από τρίτες χώρες.

Επειδή, μεταξύ των εταιρειών που έλαβαν τιμολόγια από την ανωτέρω οντότητα ήταν και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, ο οποίος ζήτησε και έλαβε για τη χρήση 2010 δύο (2) τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 61.000,00 € και για τη χρήση 2012 ένα (1) τιμολόγιο καθαρής αξίας 33.713,40 €.

Επειδή, από τις από 01-10-2021 οικείες εκθέσεις της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων προκύπτουν τα κάτωθι:

Για τη χρήση 2010

- Για τις από 31-12-2010 συναλλαγές, ο προσφεύγων προσκόμισε τα με αριθμό/2010 και/2010 Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, τα οποία και καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησης. Τα εν λόγω τιμολόγια φέρουν σήμανση από τον με αριθμό μητρώου ΦΗΜ, ο οποίος έχει δηλωθεί από την συμβαλλόμενη ΑΕ. Τα ως άνω τιμολόγια συνιστούν τιμολόγια έργου και φέρουν σημείωση παρακρατούμενου φόρου εργολαβικών 1% επί της καθαρής αξίας, ήτοι 205,00 € και 405,00 € αντίστοιχα. Ο σχετικός φόρος εργολαβικών παρακρατήθηκε και αποδόθηκε στην τότε αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αχαρνών, με την υποβολή των με αριθ./2011 και/2011 Προσωρινών δηλώσεων φόρου εργολαβικών αντίστοιχα.

- Για την πληρωμή του με αριθ./2010 τιμολογίου ο προσφεύγων προσκόμισε τη με αριθ./2011 απόδειξη είσπραξης ποσού 24.920,00 € εκδόσεως της συμβαλλόμενης ΑΕ, καθώς και τη με αριθ./2011 Απόδειξη παραλαβής αξιογράφων ισόποσου ποσού. Οι σχετικές αποδείξεις εκδόθηκαν συνεπεία της εκχώρησης της με αριθ. επιταγής της ποσού 24.920,00 € εκδόσεως του προσφεύγοντα σε διαταγή της συμβαλλόμενης ΑΕ. Κατόπιν επικοινωνίας με την Τράπεζα διαπιστώθηκε ότι τελευταίος οπισθογράφος είναι ο εκπρόσωπος της συμβαλλόμενης ΑΕ. Ακόμη, προσκομίστηκε και το από 20-12-2010 Ιδιωτικό Συμφωνητικό ανάμεσα στον προσφεύγοντα και τη συμβαλλόμενη ΑΕ το οποίο φέρει θεώρηση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ..

- Για την πληρωμή του με αριθ./2010 τιμολογίου ο προσφεύγων προσκόμισε τη με αριθ./2011 απόδειξη είσπραξης ποσού 49.410,00 € εκδόσεως της συμβαλλόμενης ΑΕ, καθώς και τη με αριθ./2011 Απόδειξη παραλαβής αξιογράφων ισόποσου ποσού. Οι σχετικές αποδείξεις εκδόθηκαν συνεπεία της εκχώρησης της με αριθ. επιταγής της ποσού 49.410,00 € εκδόσεως του προσφεύγοντα σε διαταγή της συμβαλλόμενης ΑΕ. Κατόπιν επικοινωνίας με την Τράπεζα διαπιστώθηκε ότι τελευταίος οπισθογράφος είναι ο εκπρόσωπος της συμβαλλόμενης ΑΕ. Ακόμη, προσκομίστηκε και το από 06-12-2010 Ιδιωτικό Συμφωνητικό ανάμεσα στον προσφεύγοντα και τη συμβαλλόμενη ΑΕ το οποίο φέρει θεώρηση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ..

- Ο προσφεύγων δήλωσε ορθώς τη λήψη των επίμαχων τιμολογίων για τη χρήση 2010, ενώ η συμβαλλόμενη ΑΕ δεν δήλωσε την έκδοση κανενός τιμολογίου προς τον προσφεύγοντα.

Για τη χρήση 2012

- Για την από 28-12-2012 συναλλαγή, ο προσφεύγων προσκόμισε το με αριθμό/2012 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, το οποίο και καταχωρήθηκε στα βιβλία της επιχείρησης. Το εν

λόγω τιμολόγιο φέρει σήμανση από τον με αριθμό μητρώου ΦΗΜ, ο οποίος έχει δηλωθεί από την συμβαλλόμενη ΑΕ. Το ως άνω τιμολόγιο συνιστά τιμολόγιο έργου και φέρει σημείωση παρακρατούμενου φόρου εργολαβικών ποσού 1.011,40 €. Ο σχετικός φόρος εργολαβικών παρακρατήθηκε και αποδόθηκε στην τότε αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αχαρνών, με την υποβολή της με αριθ. /2013 Προσωρινής δήλωσης φόρου εργολαβικών.

- Για την πληρωμή του με αριθ. /2010 τιμολογίου ο προσφεύγων προσκόμισε τη με αριθ. /2018 απόδειξη είσπραξης ποσού 41.467,48 € εκδόσεως της συμβαλλόμενης ΑΕ. Η σχετική απόδειξη εκδόθηκε συνεπεία της εκχώρησης της με αριθ. επιταγής της εκδόσεως του προσφεύγοντα σε διαταγή εμού του ιδίου, η οποία δεν οπισθογραφήθηκε από τον εκπρόσωπο της συμβαλλόμενης ΑΕ αλλά οπισθογραφήθηκε και εισπράχθηκε από την με Α.Δ.Τ., ήτοι άτομο μη σχετικό με τη συμβαλλόμενη ΑΕ. Ακόμη, προσκομίστηκε και το από 14-05-2012 Ιδιωτικό Συμφωνητικό ανάμεσα στον προσφεύγοντα και τη συμβαλλόμενη ΑΕ το οποίο φέρει θεώρηση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ..

- Ο προσφεύγων δήλωσε ορθώς τη λήψη του επίμαχου τιμολογίου για τη χρήση 2012, ενώ η συμβαλλόμενη ΑΕ δεν δήλωσε την έκδοση κανενός τιμολογίου προς τον προσφεύγοντα.

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

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

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

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Σχετικά με τους υπόλοιπους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα επίμαχα τιμολόγια έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης, φέρουν σήμανση από Φ.Η.Μ. ο οποίος έχει δηλωθεί από την εκδότρια εταιρεία και αφορούν δημόσια έργα τα οποία και ο ίδιος ολοκλήρωσε και επομένως πρέπει να θεωρηθεί ως καλόπιστος λήπτης.

Για τη χρήση 2010

Επειδή, ο προσφεύγων κρίθηκε ως καλόπιστος λήπτης, διότι τα επίμαχα τιμολόγια είχαν εξοφληθεί μέσω τραπέζης, με την έκδοση επιταγών στις οποίες τελευταίος οπισθογράφος ήταν ο εκπρόσωπος της συμβαλλόμενης ΑΕ.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1071/31-3-2015:

«...Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Επειδή, ο έλεγχος προέβη στα κάτωθι:

- α) Στη φορολογία εισοδήματος, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1071/2015, αναγνώρισε ως εκπιπτόμενες, τις σχετικές δαπάνες που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που αυτές αφορούν,
- β) Στη φορολογία ΦΠΑ, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1097/2016, αναγνώρισε ότι ο φόρος εισροών που αναγράφεται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, εκπίπτει από το φόρο των εκροών της αντίστοιχης φορολογικής περιόδου, και
- γ) Κατ' εφαρμογή του άρθρου 7§3 &5 του ν. 4337/2015, καταλόγισε πρόστιμο ίσο με το 20% της αξίας της συναλλαγής κάθε στοιχείου.

Επειδή η φορολογική αρχή έκρινε για τις επίμαχες συναλλαγές την καλοπιστία του λήπτη.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση αριθμό 972/2020 του Σ.τ.Ε.(Τμήμα Β), κρίθηκε ότι:

«6. Επειδή, όπως προκύπτει από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, η συναλλαγή, για την οποία είχαν εκδοθεί τα επίμαχα τιμολόγια ήταν υπαρκτή, γεγονός που ουδέποτε αμφισβητήθηκε και από την φορολογική αρχή. Το σύνολο, εξάλλου, του τιμήματος εξοφλήθηκε μέσω τραπεζικών επιταγών, εκδόσεως της Εμπορικής Τράπεζας, Με τα δεδομένα αυτά, προκύπτει ότι κατ' αρχήν συνέτρεχε καλή πίστη στο πρόσωπο της αναιρεσεύουσας εταιρείας ως προς το πρόσωπο του αλλοδαπού εκδότη των εκδοθέντων για τη συγκεκριμένη συναλλαγή τιμολογίων, με συνέπεια να μη στοιχειοθετείται η αποδοθείσα στην αναιρεσεύουσα παράβαση υπό την ισχύ των διατάξεων του ν. 2523/1977. [Πρβλ. και τη μεταγενέστερη διάταξη του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ υποπερ. ββ του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170), κατά την οποία, ανεξαρτήτως αν θα μπορούσε να εφαρμοσθεί στην προκειμένη περίπτωση ως περιέχουσα ευνοϊκότερη ρύθμιση έναντι των διατάξεων του ν.2523/1977, «Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ... εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. Περαιτέρω, υπέρ της απόψεως περί συνδρομής εν προκειμένω του στοιχείου της καλής πίστης στο πρόσωπο της αναιρεσεύουσας συνηγορεί και το γεγονός ότι στη δηλωθείσα έδρα της εκδότριας των τιμολογίων επιχειρήσεως λειτουργούσε η ατομική επιχείρηση της συζύγου του φερόμενου ως νομίμου εκπροσώπου της, γεγονός που ευλόγως μπορούσε να δημιουργήσει στην αναιρεσεύουσα την πεποίθηση ότι στην ίδια διεύθυνση λειτουργούσε νομίμως και η αντισυμβαλλομένη της επιχείρηση. Εξάλλου, δεν αρκεί για να στηρίξει την κρίση του δικάσαντος δικαστηρίου ότι δεν συνέτρεχε εν προκειμένω το στοιχείο της καλής πίστης στο

πρόσωπο της αναιρεσεύουσας το γεγονός ότι τα μηχανήματα, για τα οποία εκδόθηκαν τα εικονικά τιμολόγια, ήταν μεταχειρισμένα και όχι καινούργια, όπως ανακριβώς ανεγράφη επ' αυτών, διότι το γεγονός αυτό μπορούσε να αποτελέσει μόνο λόγο ανακλήσεως της σχετικής πράξης υπαγωγής της συγκεκριμένης προμήθειας στις διατάξεις της επενδυτικής νομοθεσίας, λόγω μη τηρήσεως των όρων της αρχικής εγκριτικής αποφάσεως, πράγμα, άλλωστε, που συνέβη. Συνεπώς, η κρίση της αναιρεσιβαλλόμενης αποφάσεως ότι δεν συνέτρεχε εν προκειμένω το στοιχείο της καλής πίστης στο πρόσωπο της αναιρεσεύουσας ως προς τον εκδότη των αφορώντων την συγκεκριμένη συναλλαγή τιμολογίων και ότι, ως εκ τούτου, η αναιρεσεύουσα υπέπεσε στην αποδοθείσα σ' αυτήν παράβαση της λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίων, δεν είναι νόμιμη. Για τον λόγο αυτό, βασίμως προβαλλόμενο, πρέπει η κρινόμενη αίτηση να γίνει δεκτή και η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση να εξαφανισθεί, παρέλκει δε η εξέταση των λοιπών λόγων αναιρέσεως. Περαιτέρω, δεδομένου ότι η υπόθεση δεν χρήζει διευκρίνσεως ως προς το πραγματικό, το Δικαστήριο την κρατεί, δικάζει την έφεση της αναιρεσεύουσας, δέχεται αυτήν για τον ίδιο ως άνω λόγο, εξαφανίζει την πρωτόδικη απόφαση, δέχεται την προσφυγή της αναιρεσεύουσας για τον ίδιο λόγο και ακυρώνει την υπ' αριθμ./2003 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς περί επιβολής εις βάρος της αναιρεσεύουσας προστίμου ύψους 706.358 ευρώ».

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 επιλοθέντα 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 ενασχόληση 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 η φορολογική αρχή με την προσβαλλόμενη πράξη καταλόγισε στον προσφεύγοντα πρόστιμο για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, πλην όμως, δεδομένου ότι ο προσφεύγων κατά την λήψη αυτών ενεργούσε ως καλόπιστος, απαλλάσσεται της ευθύνης (ΣτΕ 972/2020) και ως εκ τούτου το καταλογισθέν πρόστιμο πρέπει να διαγραφεί.

Για τη χρήση 2012

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 σύμφωνα με την υπ' αριθ. απόφαση 116/2013 του ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση, ήταν κατά το κρίσιμο έτος φορολογικά μεν υπαρκτή, πλην όμως συναλλακτικά ανύπαρκτη διότι δεν υπήρχαν εισροές υλικών και εργασίας ώστε να υποστηρίξουν τις πωλήσεις σύμφωνα με την τιμολόγηση. Ο προσφεύγων στον οποίο μεταφέρθηκε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών.

Επειδή, άλλωστε, η καλή πίστη του λήπτη των φορολογικών στοιχείων αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη, της χρήσης 2012 κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους. Περαιτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Σε κάθε περίπτωση, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τον εκδότη των τιμολογίων (ΣτΕ 721/2014, 1313/2013).

Ως εκ τούτου, δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των επίμαχων συναλλαγών ήταν εικονικές και ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν από τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλοπιστίας του λήπτη και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, για τη χρήση 2012, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για την εξόφληση του με αριθ./2012 Τ.Π.Υ. εκδόθηκε σχετική επιταγή με τελευταίο οπισθογράφο την, η οποία ήταν πληρεξούσιος δικηγόρος και εισέπραξε το εν λόγω ποσό για λογαριασμό της εταιρείας, ωστόσο αυτό δεν προκύπτει από κάποιο από τα προσκομισθέντα στοιχεία. Ακόμη, η επιταγή δεν εκδόθηκε σε διαταγή της συμβαλλόμενης ΑΕ, αλλά σε διαταγή «εμού του ιδίου», ενώ δεν προηγήθηκε οπισθογράφηση από την εκδότρια εταιρεία και ως εκ τούτου δεν τεκμηριώνεται η εξόφληση του σχετικού τιμολογίου στην συμβαλλόμενη ΑΕ.

Επειδή, για τη χρήση 2012 το τιμολόγιο κρίθηκε εικονικό ως προς την αξία κατά το σύνολο της συναλλαγής διότι δεν εκδόθηκε επιταγή σε διαταγή της συμβαλλόμενης ΑΕ, αλλά τελευταίος οπισθογράφος ήταν άτομο μη σχετιζόμενο με την εταιρεία, χωρίς να έχει προηγηθεί οπισθογράφηση από την ΑΕ ή τον εκπρόσωπο αυτής.

Επειδή, η λήψη και καταχώρηση εικονικών τιμολογίων έχει ως αποτέλεσμα τη μειωμένη απόδοση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Επειδή, για τη χρήση 2012 τα τηρηθέντα βιβλία κρίθηκαν ανακριβή υπό τις διατάξεις του άρθρου 30§4 του Κ.Β.Σ. – π.δ. 186/92, με αποτέλεσμα τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 & 32 του ν. 2238/94.

Επειδή, η τήρηση των ασφαλιστικών υποχρεώσεων δεν σχετίζεται με τον παρόντα έλεγχο, ενώ η καταχώρηση των τιμολογίων στα βιβλία της επιχείρησης δεν αποτελεί στοιχείο ικανό να αποδείξει την καλοπιστία του λήπτη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 01-11-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, αριθ., την επικύρωση:

α) της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, β) της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. οικονομικού έτους 2013, γ) της υπ' αριθ./2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθ. 79 του ν. 4472/2017, οικονομικού έτους 2013, δ) της υπ' αριθ./2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρ. 7 του ν.4337/2015 οικονομικού έτους 2013 και την ακύρωση:

α) της υπ' αριθ./2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρ. 7 του ν.4337/2015 οικονομικού έτους 2011, προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων.

A)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Οικονομικό έτος 2013

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

Διαφορά φόρου	12.898,42 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 72§17 του Κ.Φ.Δ.	15.300,11 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	1.312,64 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	29.511,17 €

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

Χρήση 2012

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

Διαφορά φόρου	7.754,08 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	9.197,89 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	16.951,97 €

Γ)/2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α.

Χρήση 2012

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

Πρόστιμο του άρθρου 79 του ν. 4472/17: 3.877,04 €

Δ)/2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου

Χρήση 2012

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

Πρόστιμο του άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015: 13.485,36 €

Ε)/2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου

Χρήση 2010

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

Πρόστιμο του άρθρου 7§§3 & 5 του ν. 4337/2015:

0,00 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.