



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24/03/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 905

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604536
ΦΑΞ : 213-1604567

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 ισχύει.

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 24-11-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή α) της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στην, επί της οδού αρ., β) της του με ΑΦΜ, ως διαχειρίστρια το 2010, και γ) του με ΑΦΜ, ως διαχειριστής, κατά των κάτωθι Πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική ή Φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	/....	19-10-2021	Φ.Π.Α.	01/01/2010 -31/12/2010	38.376,88€
2	/....	19-10-2021	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01/2010 -31/12/2010	30.763,50€
3	/....	19-10-2021	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 7, Ν.4337/2015	01/01/2010 -31/12/2010	15.430,00€

4	/.....	19-10-2021	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 6, N.2523/1997	01/01/2010 -31/12/2010	8.872,25€
---	-------------	------------	-----------------------------------	------------------------	-----------

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4, προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24-11-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, 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' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας Φ.Π.Α. ποσού 17.554,15 € πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 20.822,73 €, ήτοι συνολικό ποσό 38.376,88 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε, λόγω της λήψης πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολική καθαρή αξία 77.150,00 €. Για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η καθαρή αξία και το ΦΠΑ των εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

Με την υπ' αριθμ...../2021 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού 12.090,64 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 18.303,07€, ήτοι συνολικό ποσό 30.763,50€.

Με την υπ' αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 15.430,00€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 §§ 3 & 5 – Ν. 4337/2015.

Η παράβαση αφορά στη λήψη πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, εκδόσεως «.....» με ΑΦΜ:, καθαρής συνολικής αξίας 77.150,00€ πλέον Φ.Π.Α. 17.744,50€, οπού σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, επιβάλετε πρόστιμο ίσο με το 20% επί της καθαρής αξίας των ανωτέρω εικονικών φορολογικών παραστατικών που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία ως λήπτης, ήτοι 15.430,00 € (77.150,00€ X 20%).

Με την υπ' αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού

ποσού 8.872,25€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017.

Η παράβαση αφορά στη λήψη πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, εκδόσεως «.....» με ΑΦΜ:, καθαρής συνολικής αξίας 77.150,00€ πλέον Φ.Π.Α. 17.744,50€, όπου η προσφεύγουσα εταιρεία εξέπεσε, τον αναλογούντα Φ.Π.Α. χωρίς να έχει δικαίωμα, στην διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010 και για το λόγο αυτό επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο βάσει του άρθρου 6 §1α' του Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 §1 του Ν.4472/2017, το οποίο είναι ισόποσο με το 50 % του φόρου που εξέπεσε των πέντε (5) εικονικών φορολογικών παραστατικών, ήτοι 8.872,25€ (17.744,50€ X 50%).

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με το αρ. Πρωτ. ΣΔΟΕ Ε.Δ. ΑΤΤ. ΕΞ/ 15-01-2019 έγγραφο της, η Ειδική Γραμματείας ΣΔΟΕ Αττικής, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ (αριθμ. πρωτ. Δ.Ο.Υ./2019), το από 09/01/2019 Πληροφοριακό Δελτίο από το οποίο προκύπτει ότι η ομόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, είναι λήπτρια, για την χρήση 2010, πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 77.150,00€ πλέον ΦΠΑ, εκδόσεως της «.....» με ΑΦΜ:

Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ διενέργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για την χρήση 2010 με την υπ' αριθ./2019 εντολή μερικού ελέγχου για τις φορολογίες Εισοδήματος, Φ.Π.Α., καθώς και τον έλεγχο εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ λαμβάνοντας υπόψη αφενός τα ανωτέρω στοιχεία του Τμήματος Α' Διοικ. Υποστήριξης και Προγραμματισμού της Ειδικής Γραμματείας ΣΔΟΕ και αφετέρου τις διαπιστώσεις που προέκυψαν από τον έλεγχο που διενήργησε η αρμόδια Δ.Ο.Υ., συντάχθηκαν οι από 19/10/2021 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Ν.2238/1994, έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), και έκθεση μερικού ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. (Εφαρμογής διατάξεων του άρθρου 6 - Ν.2523/1997).

Με βάση τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ εξέδωσε τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Είναι μη νόμιμη η έκδοση οριστικών πράξεων φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. και η επιβολή προστίμων και προσαυξήσεων, λόγω παραγραφής.
- Οι εκτιμήσεις και τα συμπεράσματα του Προσωρινού και Οριστικού Φορολογικού Ελέγχου είναι πρόχειρες και ανεδαφικές. Τα ανωτέρω πέντε (5) τιμολόγια που έλαβε από την εκδότρια εταιρεία «.....» με ΑΦΜ: αφορούσαν πραγματικές συναλλαγές που έλαβαν χώρα εντός της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 έως 31/12/2010, αφού τη χρονική αυτή περίοδο προχώρησαν σε πραγματικό κατασκευαστικό έργο για την ανακαίνιση του καταστήματος / γραφείου τους. Επίσης, συνεργάστηκαν με υπαρκτή φορολογική οντότητα, έλαβαν νόμιμα και αληθή τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, τα καταχώρησαν στα φορολογικά τους βιβλία και γενικά τήρησαν όλες τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας αναφορικά με την συγκεκριμένη συναλλαγή.
- Θα πρέπει να ισχύσει αναδρομικά η πλήρης κατάργηση της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 7 παρ. 3β' και παρ. 5 του Ν.4337/2015, που προβλέπει ποσό προστίμου ίσο με το 40% της δήθεν εικονικής αξίας.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό .

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. 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».

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4, του άρθρου 84, 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 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 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, με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 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 τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2, του άρθρου 57, του Ν.2859/2000 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' 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 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, με τις διατάξεις της παραγράφου 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 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.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 5, του άρθρου 9 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία.(ΣΤΕ 1623/2015).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, του άρθρου 6, του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «1.Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που

εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμα αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1, του άρθρου 79, του Ν.4472/2017 ορίζεται ότι: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α'179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α'170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1100/2001 «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 οικονομικής εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στη διάθεση του οικονομικού εφόρου, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά τη συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο και "τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία", αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ.1426/2000 αδημ.),....».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1194/2017 διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 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, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).....».

Επειδή, 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 (ΣτΕ.2397/1990).

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 αρμόδιου 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) καθώς 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 εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

Επειδή με την ανωτέρω υπ' αριθμ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) έχει διευκρινιστεί επίσης ότι στο ΦΠΑ, αν για οποιονδήποτε λόγο δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία εν προκειμένω), δεν μπορεί να γίνει λόγος για έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και συνακόλουθα διαφορετικής παραγραφής, από αυτήν του αρχικού φύλλου.

Επειδή, 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, δυνάμει 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]. (σκέψη 12 ΣΤΕ 1623/2016).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το από 09/01/2019 Πληροφοριακό Δελτίο της Ειδικής Γραμματείας ΣΔΟΕ Αττικής, το οποίο διαβιβάστηκε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ (αριθμ. πρωτ. Δ.Ο.Υ./2019) με το αρ. Πρωτ. ΣΔΟΕ Ε.Δ. ΑΤΤ. ΕΞ/ 15-01-2019 έγγραφο της, αναφέρει ότι η ομόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, είναι λήπτρια, για την χρήση 2010, πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 77.150,00€ πλέον ΦΠΑ, εκδόσεως της «.....» με ΑΦΜ: Το ως άνω έγγραφο αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, διότι περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ μετά την αρχική, πενταετή, προθεσμία παραγραφής, ήτοι 2016 για τη χρήση 2010. Η πληροφορία ότι τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία ήταν εικονικά λήφθηκε το **2019**, όταν ο προϊστάμενος της **Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ** παρέλαβε το από 09/01/2019 Πληροφοριακό Δελτίο της Ειδικής Γραμματείας ΣΔΟΕ Αττικής, στο οποίο στοιχειοθετείται η εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων.

Συνεπώς, το προαναφερόμενο δελτίο πληροφοριών, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, ικανό να δικαιολογήσει την επιμήκυνση της κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. πενταετούς προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περ. β', σε συνδυασμό προς το άρθρο 68 παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Ε. και ο σχετικός ισχυρισμός περί παραγραφής απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, αναφορικά με τη Φορολογία Εισοδήματος.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία για τη χρήση 2010 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010) είχε υποβάλει την υπ. αριθ. αρχική Εκκαθαριστική Δήλωση Φ.Π.Α..

Επειδή, από την υπ. αριθ. Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010) της προσφεύγουσας εταιρείας (έντυπα Ε5 και Ε3) δεν προκύπτει να έχει προβεί η προσφεύγουσα εταιρεία σε αυτοπεραίωση.

Επειδή, βάσει των προαναφερομένων, δεν έχει εκδοθεί αρχική πράξη για το Φ.Π.Α., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, κατά της προσφεύγουσας εταιρείας, η λήψη

συμπληρωματικών στοιχείων, μετά την πενταετία δεν μπορεί να δικαιολογήσει την επιμήκυνση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής στη δεκαετία, τόσο για το Φ.Π.Α. όσο και για τα πρόστιμα Φ.Π.Α. του άρθ. 6 του Ν.2523/1997.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997: «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 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, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού

απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, 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 **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, στο 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 τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

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

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

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

Επειδή, 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, στην προκείμενη περίπτωση ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, καθώς στο από 09/01/2019 πληροφοριακό δελτίο της Ειδικής Γραμματείας ΣΔΟΕ Αττικής για τον εκδότη «.....» με ΑΦΜ:, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

1. Κατόπιν επιτόπιου ελέγχου στην έδρα της επιχείρησης επί της οδού στη, διαπιστώθηκε ότι δεν υπήρχε ενεργό κατάστημα της εν λόγω επιχείρησης,

αλλά στη διεύθυνση αυτή υπήρχαν άλλες επιχειρήσεις πλην ενός καταστήματος που ήταν κενό.

2. Παρότι αναζητήθηκε και προσκλήθηκε η επιχείρηση, δεν εντοπίστηκε και δεν συνεργάστηκε με τις φορολογικές αρχές.
3. Κατόπιν επικοινωνίας με τον σύζυγο της εκμισθώτριας της έδρας της επιχείρησης, ο ίδιος δήλωσε εγγράφως ότι η σύζυγος του και εκμισθώτρια συνέταξε συμβόλαιο με την κ. η οποία φέρεται ως εκπρόσωπος της εταιρείας, η οποία πλήρωσε αρχικά 2-3 ενοίκια και στη συνέχεια σταμάτησε να πληρώνει. Μετά από 2-3 μήνες η εκμισθώτρια αναγκάστηκε να της ζητήσει να αποχωρήσει. Επίσης δηλώνει ότι σε όλο το διάστημα που είχε νοικιάσει το κατάστημα, αυτό παρέμενε άδειο, χωρίς έπιπλα, χωρίς επωνυμία επιχείρησης και δεν υπήρχε εκεί καμία δραστηριότητα.
4. Κατόπιν επικοινωνίας με τον λογιστή που συνέταξε τον μοναδικό ισολογισμό της επιχείρησης, ο ίδιος δήλωσε εγγράφως ότι η κ. προσήλθε στο γραφείο του, αρχικά της έκανε έναρξη εργασιών και στη συνέχεια επισκέφθηκε το γραφείο του άλλες δύο (2) φορές για να του καταθέσει τιμολόγια τα οποία εκείνος καταχώρησε και έπειτα προέβη στη σύνταξη του ισολογισμού και της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος 2008-2009. Έκτοτε δεν είχε καμία άλλη επαφή μαζί της και παρότι προσπάθησε να επικοινωνήσει μαζί της τηλεφωνικώς, ο αριθμός που του είχε δώσει έδειχνε να μην υπάρχει.
5. Κατόπιν στοιχείων που ζητήθηκαν από το Τμήμα Επιθεώρησης Εργασιακών Σχέσεων και από το Περιφερειακό Υποκατάστημα Μισθωτών (ΕΦΚΑ), διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω επιχείρηση δεν είναι απογεγραμμένη στο Μητρώο Εργοδοτών Κοινών Επιχειρήσεων του ΕΦΚΑ, ούτε σε Δημόσιο-Ιδιωτικό και τεχνικό οικοδομικό έργο. Επίσης σύμφωνα με έγγραφο του Τμήματος Επιθεώρησης Εργασιακών Σχέσεων, έπειτα από έρευνα στο αρχείο της υπηρεσίας και στο Π.Σ ΕΡΓΑΝΗ, δεν βρέθηκαν στοιχεία απασχολούμενου προσωπικού της επιχείρησης για το χρονικό διάστημα από 01/01/2013 έως την ημερομηνία σύνταξης της έκθεσης, ενώ για το χρονικό διάστημα 2008-2012 δεν υπάρχουν στοιχεία απασχόλησης εργαζομένων λόγω καταστροφής στοιχείων.
6. Από την έρευνα στις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, προκύπτει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει εκδώσει 152 φορολογικά στοιχεία αξίας 1.477.820,89€ από το έτος 2008 έως το 2017.

Όπως προέκυψε από τα ανωτέρω ευρήματα των διενεργηθέντων ελέγχων της Ειδικής Γραμματείας ΣΔΟΕ, διαπιστώθηκε ότι η με Α.Φ.Μ.:, ενώ ουσιαστικά δεν είχε καμία δραστηριότητα, εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για δυννητικά ανύπαρκτες συναλλαγές από το 2008 έως το 2017.

Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών προέκυψε ότι μία εκ των ληπτών είναι και η επιχείρηση με ΑΦΜ:, η οποία φέρεται να έλαβε από την τα εξής φορολογικά στοιχεία ανά χρήση:

ΧΡΗΣΗ	ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΑ - ΠΛΗΘΟΣ	ΑΞΙΑ
2010	5	77.150,00€

Ως εκ τούτου διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη, κατά το έτος 2010, έλαβε πέντε (5) φορολογικά στοιχεία αξίας **77.150,00€** για ανύπαρκτες συναλλαγές τα οποία είναι **εικονικά τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη.**

Επειδή, στην από 19/10/2021 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) αναφέρεται ότι: «Η Υπηρεσία μας μετά από τα παραπάνω, προέβη στην έκδοση της υπ' αρ./2019 εντολής μερικού ελέγχου Εισοδήματος, ΦΠΑ και Ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για την επιχείρηση με ΑΦΜ: και η οποία αφορά τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2010 έως 31/12/2010.

Στη συνέχεια απέστειλε στην ελεγχόμενη επιχείρηση το υπ' αρ./2019 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών με το οποίο καλούσε την ελεγχόμενη, εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση αυτού, να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και τα στοιχεία που τήρησε κατά τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2010-31/12/2010 και ιδιαίτερα τα τιμολόγια εκδόσεως της με Α.Φ.Μ:, με σκοπό τη διενέργεια ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Το ανωτέρω αίτημα μαζί με την υπ' αρ./2019 εντολή ελέγχου, εστάλη με συστημένη επιστολή (RE:GR) στη διεύθυνση της έδρας της επιχείρησης επί της οδού στην [...]

Στις 12/03/2019, η ελεγχόμενη κατέθεσε στην υπηρεσία μας το υπ' αρ. πρωτ./2019 Αίτημα Παράτασης Προθεσμίας Υποβολής Στοιχείων με το οποίο αιτήθηκε την επέκταση της προθεσμίας υποβολής των στοιχείων για ακόμη δέκα (10) εργάσιμες ημέρες, προκειμένου να μπορέσει να τα συγκεντρώσει όλα τα στοιχεία για την ελεγχόμενη χρήση.

Η ελεγχόμενη επιχείρηση, μετά την πάροδο των δέκα (10) ημερών από την υποβολή του υπ' αρ. πρωτ./2019 Αιτήματος Παράτασης Προθεσμίας Υποβολής Στοιχείων, κατέθεσε στην υπηρεσία μας τα στοιχεία που της ζητήσαμε με το υπ' αρ./2019 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών, ήτοι τις δηλώσεις Ε1 και Ε3 χρήσης 2010, τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ μαζί με την εκκαθαριστική δήλωση για το διαχειριστικό έτος 2010, τις υποβληθείσες δηλώσεις παρακρατούμενων φόρων (ΦΜΥ και ΦΕΕ), το ισοζύγιο λογαριασμών γενικού και αναλυτικών καθολικών, καθώς και τα πέντε (5) πρωτότυπα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εκδόσεως της με Α.Φ.Μ: Τα εν λόγω τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 77.150,00€, εμφανίζονται στον κατωτέρω πίνακα:

A/A	Αρ. Τ.Π.Υ/ΗΜ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (€)	ΦΠΑ (23%)	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ (€)
1	/2010	13.000,00	2.990,00	15.990,00
2	/2010	12.450,00	2.863,50	15.313,50
3	/2010	14.600,00	3.358,00	17.958,00
4	/2010	16.500,00	3.795,00	20.295,00
5	/2010	20.600,00	4.738,00	25.338,00
	ΣΥΝΟΛΟ	77.150,00	17.744,50	94.894,50

Τα ανωτέρω τιμολόγια αφορούν παροχή υπηρεσιών αποξήλωσης πλακιδίων μπάνιου και κουζίνας και τοποθέτηση νέων, δημιουργία ηλεκτρολογικού δικτύου, τοποθέτηση βιομηχανικού δαπέδου, θωρακισμένης πόρτας και συστήματος πυρασφάλειας, καθώς και κατασκευή και τοποθέτηση διπλών και μονών τροχήλατων κρεμαστών (stand) αλουμινίου.

Κατόπιν των ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη ότι:

Α) Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στα βιβλία της επιχείρησης και στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών που υπέβαλε για τη χρήση 2010, βάσει των αρχείων της Γ.Γ.Π.Σ, επιβεβαιώθηκε η λήψη των ως άνω πέντε (5) φορολογικών στοιχείων και η καταχώρηση τους στα βιβλία της επιχείρησης,

Β) Η ελεγχόμενη προσκόμισε στον έλεγχο το με ημερομηνία 15/02/2011 δελτίο κατάθεσης της για το συνολικό ποσό των 94.894,50€, μαζί με την υπ' αρ. 18/15/02/2011 απόδειξη είσπραξης εκδόσεως της εταιρείας,

προκύπτει ότι τα ανωτέρω πέντε (5) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με λήπτρια την ελεγχόμενη επιχείρηση με ΑΦΜ: και εκδότρια την επιχείρηση με Α.Φ.Μ:, συνολικής καθαρής αξίας 77.150,00€, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010, **είναι εικονικά τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη.»**

Επειδή, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και της δικές του διαπιστώσεις, συνέταξε και θυροκόλλησε στις 23-09-2021 στην τελευταία γνωστή διεύθυνση της έδρας της ελεγχόμενης επιχείρησης επί της οδού στην, το με α/α/2021, Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013, μαζί με της προσωρινές πράξεις.

Επειδή, επί του ως άνω Σημειώματος, η προσφεύγουσα εταιρεία, δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, στο από 09/01/2019 πληροφοριακό δελτίο της Ειδικής Γραμματείας ΣΔΟΕ Αττικής και στην από 19/10/2021 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.

186/1992) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη για την κρινόμενη χρήση και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας είναι αβάσιμοι.

Επειδή, ο εκδότης των τιμολογίων είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, λόγω του ότι ο εκδότης των τιμολογίων είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη των εικονικών στοιχείων.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό.

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

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

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

15. Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), είναι ευμενέστερη για τον φορολογούμενο -προκειμένου για την κρισιολογούμενη περίπτωση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, που υπερβαίνουν το τιθέμενο με το άρθρο 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 ελάχιστο όριο των 1.200 ευρώ- σε σχέση με (εκείνες των άρθρων 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 και) τη

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

Επειδή, περαιτέρω, με το υπ' αριθμ. 2642/2017 πρακτικό ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., το οποίο γνωμοδότησε, στα πλαίσια ερωτήματος που τέθηκε ενώπιόν του, ως προς την έκταση εφαρμογής σχετικής απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, το οποίο έκρινε άλλο νομικό ζήτημα, επισήμανε μεταξύ άλλων, τα εξής: «Είναι αληθές ότι οι αποφάσεις του ΣτΕ, όπως άλλωστε και οι αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων της ουσίας, δεσμεύουν μόνον τους διαδίκους στη δίκη επί της οποίας εκδόθηκαν και προκειμένου επί του Δημοσίου ως διαδίκου, παράγουν υποχρέωση της διοίκησης σε συμμόρφωση έναντι του νικήσαντος διαδίκου [άρθρα 95, παρ. 5 Συντάγματος, 197, 198 ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας – Κ.Δ.Δ.), 1 Ν. 3068/2002], χωρίς να υποχρεώνουν τη Διοίκηση σε γενική εφαρμογή τους, τουτέστιν και επί υποθέσεων στις οποίες απαντώνται τα επιλυθέντα ίδια νομικά ζητήματα στο πλαίσιο ερμηνείας και εφαρμογής διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας. Από της άλλης όμως πλευράς, η εκ μέρους των φορολογικών αρχών και, πολύ περισσότερο εκ μέρους της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), αντιμετώπιση υποθέσεων με ακριβώς όμοια προς τα επιλυθέντα με τις αποφάσεις του ΣτΕ (και μάλιστα της Ολομελείας αυτού) νομικά ζητήματα, κατά τρόπο αντίθετο προς τις αποφάσεις του δικαστηρίου αυτού, δε συνάδει με το κράτος δικαίου και πάντως συνεπάγεται άσκοπη απασχόληση των υπηρεσιακών οργάνων και των δικαστηρίων, τα οποία, έτσι, στερούνται και χρόνου για την ενασχόλησή τους με άλλες σοβαρές υποθέσεις, αφού είναι προφανές ότι, αν οι υποθέσεις αυτές

οδηγηθούν ενώπιον των δικαστηρίων, αυτά θα ακολουθήσουν τη νομολογία του ΣτΕ, οπότε η έκβαση των υποθέσεων δεν θα είναι ευνοϊκή για το Δημόσιο και το τελευταίο θα επιβαρυνθεί και με δικαστικά έξοδα».

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

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

.....

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

.....

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

.....

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

Επειδή, κατόπιν των ως άνω, για τη παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 αλλά ανεξαρτήτως του νομοθετικού καθεστώτος που ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης αυτών (Ν. 2523/1997, 4174/2013 ή 4337/2015) αλλά και ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της οικείας καταλογιστικής πράξης, επιβάλλεται το εν λόγω πρόστιμο των 2.500 ευρώ, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο.

Συνεπώς, η με αριθ./2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015, χρήσης 2010, θα πρέπει να τροποποιηθεί μόνο ως προς το επιβληθέν πρόστιμο, λόγω λήψης των κάτωθι εικονικών φορολογικών στοιχείων:

ΧΡΗΣΗ	ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΑ - ΠΛΗΘΟΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
2010	5	77.150,00€

από την συναλλακτικά ανύπαρκτη εκδότρια εταιρεία «.....» με ΑΦΜ:, σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας γίνεται μερικώς δεκτός.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ. / 24-11-2021 ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, και την επικύρωση της υπ' αριθμ...../2021 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, και την τροποποίηση της υπ' αριθ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 §§ 3 & 5 – Ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, και την ακύρωση α) της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, και β) της υπ' αριθ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, λόγω παραγραφής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική ή Φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	/.....	19-10-2021	Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.	2010	0,00€
2	/.....	19-10-2021	Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος	2010	30.763,50€
3	/.....	19-10-2021	Πράξη Επιβολής Πρόστιμου Αρθρου 7 §§ 3 & 5 - ν.4337/2015	2010	2.500,00€
4	/.....	19-10-2021	Πράξη Επιβολής Πρόστιμου Αρθρου 6, ν.2523/1997	2010	0,00€

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.