



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

E-Mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 06/07/2022

Αριθμός Απόφασης: 2471

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

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

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

4. Την από 28-03-2022 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., εδρευούσης στο, Τ.Κ....., κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος	Συνολικό πόσο καταλογισμού
1	/2022	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2013	2.688,40€
2	/2022	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2013	1.822,81€
3	/2022	Πρόστιμο άρθρου 79 § 1 του ν.4472/2017	1/1 - 31/12/2013	540,50€

4	/2022	Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 του ν.4337/2015	1/1 - 31/12/2013	1.880,00
5	/2022	Ειδική κύρωση αρ. 8 παρ.12 Ν.1882/90	2013	1.081,00

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 15-02-2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28-03-2022 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, οικονομικού έτους 2014, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 1.222,00€ και πρόσθετος φόρος/προστιμο ανακριβούς/μη υποβολής ποσού 1.466,40€, καθώς η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία της ένα (1) εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 4.700,00€ πλέον Φ.Π.Α 1.081,00€ από την επιχείρηση «..... ΤΟΥ» με ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, φορολογικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α., ποσού 828,55€ (από πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 252,45€), πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 994,26€, καθώς η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία της ένα (1) ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 4.700,00€ πλέον Φ.Π.Α 1.081,00€ από την επιχείρηση «..... ΤΟΥ» με ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ./2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (Άρθρου 79 παρ. 1 Ν.4472/2017), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, φορολογικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο, συνολικού ποσού 540,50€, καθώς διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν.2859/2000 και των υπουργικών αποφάσεων, που ορίζουν τη διαδικασία της επιστροφής αυτής, όπως ίσχυαν, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία της ένα (1) ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 4.700,00€ πλέον Φ.Π.Α 1.081,00€ από την επιχείρηση «..... ΤΟΥ» με ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ./2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΦΑΣ (Άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 7 παρ. 3 και 5 Ν.4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, φορολογικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο, συνολικού ποσού 1.880,00€, καθώς έλαβε εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19 παρ.4 του ν.2525/1997, 55 παρ.2 περ. γ του Ν.4174/2013, φορολογικά στοιχεία, παραβαίνοντας τις διατάξεις της 1 παρ.1 και 6 παρ. 1 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και του άρθρου 13 παρ.1 του ν.4174/2013. Η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία της ένα (1) ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 4.700,00€ πλέον Φ.Π.Α 1.081,00€ από την επιχείρηση «..... ΤΟΥ» με ΑΦΜ

Με τον υπ' αριθ./2022 Προσδιορισμό Ειδικής Κύρωσης Άρθρου 8 παρ. 12 Ν.1882/1990, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, οικονομικού έτους 2014, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ίσο με 1.081,00€, ισόποσο με το φόρο που εξέπεσε, επειδή διαπιστώθηκε από τον διενεργηθέντα έλεγχο ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις: Άσκησε για τη χρήση 2013 έκπτωση φόρου εισροών αξίας 1.081,00€, ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, καθαρής αξίας 4.700,00€ έκδοσης της επιχείρησης «..... του», Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32 παρ. 1 του Ν.2859/2000, χωρίς ο εκδότης να έχει αποδώσει τον φόρο. Συνεπώς για την εν λόγω παράβαση επιβλήθηκε η ειδική χρηματική κύρωση του άρθρου 8 του Ν.1882/1990

Σύντομο Ιστορικό

Ο έλεγχος στη προσφεύγουσα εταιρεία διενεργήθηκε για τη χρήση 2013 βάσει της με αριθμό/2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών. Η εν λόγω εντολή εκδόθηκε ύστερα από τον μερικό φορολογικό έλεγχο ορθής εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), του Ν.4093/2013 (Κ.Φ.Α.Σ.) & του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών στην επιχείρηση «..... ΤΟΥ», με Α.Φ.Μ. Στα πλαίσια του ελέγχου της επιχείρησης «..... ΤΟΥ», με Α.Φ.Μ. συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 09/06/2021 σχετική έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου και διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω επιχείρηση εξέδωσε κατά τα έτη 2012, 2013, 2014 και 2015 εικονικά φορολογικά στοιχεία. Από την Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά την χρήση 2013 ζήτησε και έλαβε ένα (1) φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 4.700,00€ πλέον ΦΠΑ 23% 1.081,00€ το οποίο στο σύνολο του ήταν εικονικό, εκδόσεως της επιχείρησης «..... ΤΟΥ», με ΑΦΜ Εν συνεχεία, εκδόθηκε το υπ. αριθμ./2021 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (άρθρου 28 ν.4174/2013) καθώς και ο υπ' αριθμ./2021 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός φόρου Εισοδήματος. Η προσφεύγουσα προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών το υπ. αριθμ. πρωτ./2022 έγγραφο υπόμνημα του οποίου οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί δεν έγιναν αποδεκτοί από την Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών και συνεπώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1) Οι εργασίες εκτελέστηκαν και τα συμπεράσματα της φορολογικής αρχής σχετικά με την ανυπαρξία της συναλλαγής είναι λανθασμένα.
- 2) Η εκδότρια επιχείρηση ήταν υπαρκτή φορολογική οντότητα, είχε κάνει έναρξη εργασιών και είχε Α.Φ.Μ.
- 3) Η πληρωμή – εξόφληση έγινε με μετρητά μετά από αίτημα της εκδότριας επιχείρησης λόγω οφειλών προς τρίτους.
- 4) Έλλειψη νόμιμου ερείσματος των φερόμενων ως παραβάσεων λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- 5) Η φορολογική αρχή που φέρει το βάρος αποδείξεων των γεγονότων που επικαλείται στην έκθεση ελέγχου κατέληξε στο πόρισμα της περί δήθεν εικονικότητας των ληφθέντων από την ίδια φορολογικών στοιχείων, λόγω της φερόμενης ως παραβατικής συμπεριφοράς της εκδότριας επιχείρησης.
- 6) Το αντικείμενο των επίμαχων τιμολογίων ήταν απολύτως συναφές προς τη δραστηριότητα της προσφεύγουσας και οι οικείες δαπάνες αναγκαίες για τη λειτουργία της, ήτοι σε καμία περίπτωση δεν πρόκειται για κάποια ευκαιριακή ή άσχετη συναλλαγή, που θα μπορούσε να αξιολογηθεί ως πλασματική δημιουργία εξόδου.
- 7) Το γεγονός ότι η φορολογική αρχή, με τα εκτεταμένα μέσα και μηχανισμούς που διαθέτει, δεν διέγνωσε παρά μόνον μετά την πάροδο πολλών ετών ότι ο προμηθευτής της είναι εκδότης εικονικών τιμολογίων, καθιστά παράλογη και άτοπη την απαίτηση η ίδια να προβεί σε αντίστοιχη διαπίστωση πριν ακόμα και από την ίδια τη φορολογική αρχή.
- 8) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 «Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών» του ν.4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222/ 12-11-2012) ορίζεται ότι:

«1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 «Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών» του ν.4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222/ 12-11-2012) ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 «Διασταυρώσεις και Απόδειξη Συναλλαγών» του ν.4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222/ 12-11-2012) ορίζεται ότι:

«6. Για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιόγραφων, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.

Με επιταγή του αγοραστή ή με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται επίσης, μερικά ή ολικά, και τα φορολογικά στοιχεία αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω, που αφορούν αγорές αγροτικών προϊόντων από πρόσωπο που παράγει τα προϊόντα αυτά, καθώς επίσης και το ποσό που αποδίδεται από τον αντιπρόσωπο στον εντολέα επίσης πρόσωπο που παράγει τα ως άνω αγροτικά προϊόντα, για τις διενεργηθείσες πωλήσεις των προϊόντων αυτών, για λογαριασμό του, με βάση την εκκαθάριση της παραγράφου 7 του άρθρου 6, μετά την αφαίρεση της δικαιούμενης προμήθειας.

Από την ως άνω υποχρέωση εξαιρούνται τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3.

.....

8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.

Η επιβεβαίωση των στοιχείων των συναλλασσομένων μπορεί να γίνεται και από βάση δεδομένων ή αρχείο υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, που είναι διαθέσιμα από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, καμπτομένου στην περίπτωση αυτή του ισχύοντος φορολογικού απορρήτου».

Επειδή με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο 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 νομικό 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 §3περ.β'&§ 5 του Ν. 4337/2015 (ισχύς από 17-10-2015) 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:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ)

.....

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α'70)».

Επειδή σύμφωνα και με την Εγκύκλιο ΠΟΛ 1252/2015, ορίζεται ότι: «για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 (μέχρι 1.1.2014) και 55 (μέχρι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του ν.4174/2013), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του Ν.4337/2015, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

....

β. Για την έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και την καταχώρηση στα βιβλία ανύπαρκτων αγορών ή εξόδων, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Στην περίπτωση που η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρ. 79 «Πρόστιμο Φ.Π.Α. για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία» 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, σύμφωνα με το άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό

διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» 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 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣτΕ 451/1991).

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την έγγραφη.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου,

που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 506/2012 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «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 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 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.)

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 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, 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 περίπτωση δε, 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. ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 1405/2015, ΣΤΕ 4629/2014, ΣΤΕ 4473/2014, ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 533/2013).

Επειδή στην από με ημερομηνία θεώρησης 15/02/2022 έκθεση ελέγχου προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών αναφέρεται ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση με την επωνυμία «..... ΤΟΥ, με Α.Φ.Μ.» (προμηθεύτρια της προσφεύγουσας) κρίθηκαν εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, σύμφωνα με την από με ημερομηνία θεώρησης 09/06/2021 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4174/2014 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών που αφορούσε την επιχείρηση με την επωνυμία «..... ΤΟΥ, με Α.Φ.Μ.» Οι λόγοι που τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΤΟΥ, με Α.Φ.Μ.» κρίθηκαν εικονικά είναι οι κάτωθι:

- 1) Δεν απασχόλησε ποτέ εργατοϋπαλληλικό προσωπικό αφού είναι ανυπόγραφο στον ασφαλιστικό φορέα,
- 2) Δεν είχε στην κατοχή της επαγγελματικά οχήματα, μηχανήματα έργου και λοιπό πάγιο εξοπλισμό, απαραίτητο για τις φερόμενες εργασίες της,
- 3) Η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων από τις λήπτριες επιχειρήσεις γίνεται κυρίως μετρητοίς,
- 4) Δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση για διάθεση Λογιστικών Αρχείων,
- 5) Δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας τα οικ. έτη 2013, 2014 & τα φορολογικά έτη 2014, 2015,
- 6) Δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις Φ.Π.Α. ετών 2012 έως 2015.
- 7) Δεν έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων για τα έτη 2012 και 2013

Επιπλέον, στην από με ημερομηνία θεώρησης 15/02/2022 έκθεση ελέγχου προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών αναφέρεται ότι από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον εκδότη «..... ΤΟΥ, με Α.Φ.Μ.» σε διάφορες αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, προέκυψε εικονικότητα σε όλες τις περιπτώσεις.

Επειδή στην με ημερομηνία θεώρησης 15/02/2022 έκθεση ελέγχου προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε και καταχώρησε στα

βιβλία της, από την επιχείρηση «..... ΤΟΥ» το οικονομικό έτος 2014 το παρακάτω φορολογικό στοιχείο το οποίο τέθηκε στην διάθεση του ελέγχου:

A/A	ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ / ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΡΓΑΣΙΩΝ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΟΡ/ΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ & ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΣΕΙΡΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ
1	Τ.Π.Υ. 1. Επισκευή τοπικού χαρακτήρα, ξήλωμα σοβάτι λόγω υγρασίας 2. Ελαιοχρωματισμός εσωτερικού χώρου 3. Πλακάκια μπάνιου (ξήλωμα και τοποθέτηση)	/2013	ANEY	4.700,00	1.081,00

Επειδή στην με ημερομηνία θεώρησης 15/02/2022 έκθεση ελέγχου προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. της Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών αναφέρεται ότι η περιγραφή του κρινόμενου τιμολογίου είναι ελλιπής, χωρίς να αναφέρονται τα τετραγωνικά μέτρα ή να παραπέμπει σε ιδιωτικό συμφωνητικό τεχνικού έργου, οπότε δεν υπήρχε λόγος επιτόπιας αυτοψίας μεταχρονολογημένα από τον έλεγχο. Επιπλέον, δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο, από την προσφεύγουσα, τα κάτωθι:

- 1) Ιδιωτικό συμφωνητικό τεχνικού έργου
- 2) Φορολογικά στοιχεία αγοράς χρωμάτων και πλακιδίων, δεδομένου ότι η αντισυμβαλλόμενη οντότητα (εκδότης) στην περιγραφή των εργασιών δεν αναφέρει χρήση υλικών, στο εκδοθέν Τ.Π.Υ.
- 3) Τραπεζικά έγγραφα για την εξόφληση του ανωτέρω επίμαχου Τ.Π.Υ., καθόσον η καθαρή αξία είναι >3.000,00€ (άρθρο 10 «Διασταυρώσεις και απόδειξη συναλλαγών» ν.4093/2012

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω η Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών κατέληξε στο πόρισμα ότι το κρινόμενο φορολογικό στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία από «..... ΤΟΥ» είναι εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «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 φόρου.»

Επειδή, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσκομίσθηκε οιοδήποτε στοιχείο που να αντικρούει το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο έλεγχος δεν στηρίχτηκε σε πλημμελή αιτιολογία, αντίθετα στηρίχθηκε σε ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των ως άνω σχετικών διατάξεων και δεν αποδείχθηκε η πραγματοποίηση των συναλλαγών από την προσφεύγουσα. Συνεπώς οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 11 του ν.4174/2013 (πρώην άρθρο 66), 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. 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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 1 ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2013: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν.2589/2000 ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή, στην παρ. 5 του άρθρου 66 Εγκλήματα φοροδιαφυγής του Ν. 4174/2013, (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζεται ότι: «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, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος [...].»

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, στην παρ. 27 α του άρθρου 66 Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη εφαρμογής 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, στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4646/2019, σχετικά με τη ρύθμιση που εισάγεται με το άρθρο 32, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής: «Με σειρά αποφάσεων του ΣτΕ κρίθηκε πως η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να διενεργεί φορολογικούς ελέγχους και να εκδίδει σχετικές πράξεις πρέπει να είναι εύλογη και να ανταποκρίνεται στην αρχή της ασφάλειας δικαίου που αποτελεί έκφραση της Συνταγματικής Αρχής του Κράτους Δικαίου (ΣτΕ Ολομ 1738/2017). Η υφιστάμενη διάταξη που προβλέπει υπό προϋποθέσεις την παράταση της προθεσμίας παραγραφής σε 20ετή υπό τον όρο διαπιστώσεως φοροδιαφυγής, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τη μείζονα σκέψη της ΣτΕ Ολομ. 1738/2017. Η προτεινόμενη διάταξη εισάγει την κατ' εξαίρεση παράταση της βασικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής κατά πέντε (5) έτη.... Ο περιορισμός της προθεσμίας παραγραφής από είκοσι σε δέκα έτη για την περίπτωση που διαπιστώνεται φοροδιαφυγή συνιστά βελτίωση της θέσης των φορολογουμένων σε σύγκριση με τη σήμερα ισχύουσα και ως εκ τούτου νομίμως τίθεται αναδρομικά σε περιόδους προγενέστερες της 1.1.2018.» Επί δε του άρθρου 66 αναφέρονται τα εξής: «Στο άρθρο αυτό περιλαμβάνονται οι μεταβατικές ρυθμίσεις για τις οποίες γίνεται αναλυτικός λόγος στις επιμέρους διατάξεις του παρόντος. Επίσης, περιλαμβάνεται ανά διάταξη ο χρόνος έναρξης εφαρμογής τους, όταν δεν συμπίπτει με τον χρόνο έναρξης ισχύος από τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή από τον συνδυασμό των παραπάνω αναφερομένων συνάγεται ότι η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής για διενέργεια ελέγχου και επιβολή φόρων και προστίμων στην κρινόμενη χρήση 2013, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 84 του

Ν.2238/1994, της παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν. 2859/2000 και της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997, καθίσταται, κατ' εξαίρεση, με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ 27α του άρθρου 66 του Ν. 4646/2019 δεκαετής, λόγω της διαπιστωθείσας φοροδιαφυγής. Επομένως, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων στη χρήση 2013 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων (15/02/2022) πράξεων, καθόσον παραγράφεται, σύμφωνα με τα ανωτέρω, μετά το πέρας δεκαετίας και συγκεκριμένα την 31/12/2024. Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις από 15-02-2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 28-03-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος
1		15-02-2022	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2013
2		15-02-2022	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2013
3		15-02-2022	Πρόστιμο άρθρου 79 § 1 του ν.4472/2017	1/1 - 31/12/2013
4		15-02-2022	Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 του ν.4337/2015	1/1 - 31/12/2013
5		15-02-2022	Ειδική κύρωση αρ. 8 παρ.12 Ν.1882/90	2013

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/2022) Φορ. Έτος 2013

Διαφορά φόρου	1.222,00
Πρόσθετος φόρος/ πρόστιμο ανακριβούς υποβολής	1.466,90€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.688,40€

Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/ 2022) Φορολογικής Περιόδου 1/1 – 31/12/2013

Διαφορά πιστωτικού υπολοίπου	252,45
Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	828,55€
Πρόσθετοι φόροι	994,26€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	1.822,81€

Πρόστιμο άρθρου 79 του ν.4472/2017 (Αρ. Πράξης/2022) Φορολογικής Περιόδου 1/1 – 31/12/2013: 540,50€ (1.081,00€ X 50%)

Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 του ν.4337/2015 (Αρ. Πράξης/2022) Φορολογικής Περιόδου 1/1 – 31/12/2013: 1.880,00€ (4.700,00€ X 40%)

Ειδική κύρωση αρ. 8 παρ.12 Ν.1882/90 (Αρ. Πράξης/2022) Φορ. Έτος 2013: 1.081,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ
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.