



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Καλλιθέα, 2-9-2022



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 2682

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ (Δ.Ε.Δ.)

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

e-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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

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

4. Την από **5-4-2022** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των: α) με ΑΦΜ κατοίκου, β) με ΑΦΜ κατοίκου, και γ) της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, ήδη μετατραπείσας σε Α.Ε., υπό την ιδιότητα των μελών της ήδη λυθείσας Κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με έδρα κατά τη

λειτουργία της στην, κατά της με αριθμό/4-3-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1993, της με αρ. /4-3-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1994, της με αρ. /4-3-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (αρθ.6 ν. 2523/97) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1993, της με αρ. /4-3-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (αρθ.6 ν. 2523/97) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1994, της με αρ. /4-3-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (αρθ.4 ν. 2523/97) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1993 και της με αρ. /4-3-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (αρθ.4 ν. 2523/97) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την με αρ. /4-3-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1993, την με αρ. /4-3-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1994, την με αρ. /4-3-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (αρθ.6 ν. 2523/97) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1993, την με αρ. /4-3-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (αρθ.6 ν. 2523/97) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1994, την με αρ. /4-3-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (αρθ.4 ν. 2523/97) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1993 και την με αρ. /4-3-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (αρθ.4 ν. 2523/97) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 4-3-2022 οικεία έκθεση ελέγχου.

6.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/5-4-2022 ενδικοφανούς προσφυγής των: α) με ΑΦΜ, β) με ΑΦΜ, και γ) της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, ήδη μετατραπείσας σε Α.Ε., υπό την ιδιότητα των μελών της ήδη λυθείσας Κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την με αρ./4-3-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1993 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κοινοπραξίας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 17.759,36€ πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 21.311,24€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **39.070,60€**.

-Με την με αρ./4-3-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κοινοπραξίας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 8.573,01€ πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 10.287,61€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **18.860,62€**.

-Με την με αρ./4-3-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (αρθ.6 ν. 2523/97) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1993 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κοινοπραξίας πρόστιμο συνολικού ύψους **52.241,43€** (3Χ 17.413,81€), ήτοι πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του ΦΠΑ που εξέπεσε από τον φόρο εισροών της διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993-31/12/1993, λόγω λήψης επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 32.965.318 δρχ ή 96.743,41€ πλέον ποσού ΦΠΑ 5.933.757 δρχ ή 17.413,81€ κατά παράβαση των διατάξεων του αρθ.32 ν.2859/00 σε συνδυασμό με το άρθρο 25 του ν. 1642/86.

-Με την με αρ./4-3-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (αρθ.6 ν. 2523/97) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κοινοπραξίας πρόστιμο συνολικού ύψους **23.697,48€** (3Χ 7.899,16€), ήτοι πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του ΦΠΑ που εξέπεσε από τον φόρο εισροών της διαχειριστικής περιόδου 01/01/1994-31/12/1994, λόγω λήψης τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 14.953.545 δρχ ή 43.884,21€ πλέον ποσού ΦΠΑ 2.691.638 δρχ ή 7.899,16€ κατά παράβαση των διατάξεων του αρθ.32 ν.2859/00 σε συνδυασμό με το άρθρο 25 του ν. 1642/86.

-Με την με αρ./4-3-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (αρθ.4 ν. 2523/97) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1993 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κοινοπραξίας πρόστιμο συνολικού ύψους **146,73€** σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 4 ν. 2523/97, του άρθρου 47 παρ.5 ν.1642/86 και της παρ. 48 του άρθρου 72 ν. 4174/2013, διότι υπέβαλλε ανακριβώς εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1993 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 ν. 2859/00 και της παρ. 1ζ του αρθ.29 & παρ. 1β του αρθ.31 του ν. 1642/86.

-Με την με αρ./4-3-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (αρθ.4 ν. 2523/97) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κοινοπραξίας πρόστιμο συνολικού ύψους **146,73€** σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 4 ν. 2523/97, του άρθρου 47 παρ.5 ν.1642/86 και της παρ. 48 του άρθρου 72 ν. 4174/2013, διότι υπέβαλλε ανακριβώς εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1994 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 ν. 2859/00 και της παρ. 1ζ του αρθ.29 & παρ. 1β του αρθ.31 του ν. 1642/86.

Ιστορικό:

Από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α΄ Καλλιθέας εκδόθηκε η με αρ./2003 εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Καλλιθέας για τη διενέργεια ελέγχου ετών 1992-1993-1994 σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) στην Κοινοπραξία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και αντικείμενο «.....», συνεπεία **δελτίων πληροφοριών** που διαβιβάσθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., από την Δ.Ο.Υ Δ΄ Αθηνών (...../31-3-2003), ΙΒ΄ Αθηνών (...../15-12-2003), Β΄ Καλλιθέας (...../3-11-2003) και Κορωπίου (η από 27-10-1997 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ) και ΥΠ.Ε.Δ.Α. Αθηνών (...../9-4-1997 &/9-4-1997) από τα οποία προέκυπτε ότι διάφορες επιχειρήσεις εξέδιδαν εικονικά φορολογικά στοιχεία με αποδέκτρια την προσφεύγουσα. Σύμφωνα με τις συνταχθείσες από **29/12/2003 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. και από 21/11/2005 Έκθεση Τακτικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Α΄ Καλλιθέας**, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα **κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/1993 – 31/12/1993 έλαβε επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 32.965.318 δρχ ή 96.743,41€ πλέον ποσού Φ.Π.Α. 5.933.757 δρχ ή 17.413,81€ ενώ κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/1994 – 31/12/1994, έλαβε τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 14.953.545 δρχ. ή 43.884,21€ πλέον ποσού Φ.Π.Α. 2.691.638 δρχ. ή 7.899,16€.**

Συνεπεία των διαπιστώσεων του ελέγχου βάσει της από **29-12-2003 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ** εκδόθηκαν οι με αρ./30.12.2003,/30-12-2003 &/30-12-2003 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ για τη χρήση 1992, 1993 και 1994 αντιστοίχως του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ επί των οποίων ασκήθηκαν οι με ημερομηνία κατάθεσης 14.12.2004 και αρ., &, αντίστοιχα, δικαστικές προσφυγές ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά, οι οποίες απορρίφθηκαν με τις αρ./2012,/2012 &/2012 αποφάσεις του εν λόγω δικαστηρίου, ως απαράδεκτες. Επιπροσθέτως, κατά της με αρ./30.12.2003 Απόφασης

Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, ασκήθηκε από την κοινοπραξία ‘.....’ η από 27.2.2004 δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά, η οποία έγινε δεκτή με την αρ./2012 του εν λόγω δικαστηρίου, λόγω μη κλήσης σε ακρόαση, η υπόθεση αναπέμφθηκε στην αρμόδια Φορολογική Αρχή για επανάληψη της διαδικασίας. Εν συνεχεία, βάσει της από **29-11-2005 συνταχθείσας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ** εκδόθηκαν οι υπ’ αρ./2005,/2005 &/2005 Πράξεις ΦΠΑ για τη χρήση 1993 και οι με αρ./2005,/2005 /2005 Πράξεις ΦΠΑ για τη χρήση 1994, για τις οποίες ασκήθηκαν δικαστικές προσφυγές ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά επί των οποίων εκδόθηκαν οι με αρ. **A/2014, A/2014 Αποφάσεις** με τις οποίες έγιναν δεκτές οι ασκηθείσες προσφυγές, ακυρώθηκαν οι αρχικά εκδοθείσες πράξεις της φορολογίας Φ.Π.Α./2005,/2005,/2005 για την διαχειριστική περίοδο 1993 και/2005,/2005,/2005 για την διαχειριστική περίοδο 1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α’ Καλλιθέας και το δικαστήριο ανέπεμψε την υπόθεση στη φορολογική αρχή για επανάληψη διαδικασίας, λόγω μη προηγούμενης ακρόασης.

Ακολούθως από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας εκδόθηκε η με αρ./**2014** εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας για επανάληψη διαδικασίας μετά από τις/2014 και/2014 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (τμήματος 5^ο τριμελές) που αφορούσαν την προσφεύγουσα. Κατόπιν της προαναφερθείσας εντολής ελέγχου συντάχθηκαν οι από **20/04/2015 Έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) – ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ**, Έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. πρόστιμο επί ανακριβούς δήλωση Φ.Π.Α. (αρ. 47§4 Ν.1642/86 & Ν. 2859/2000) – ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ και Έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. πρόστιμο (αρ. 48§2α Ν.1642/86 & Ν. 2859/2000) – ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ και εκδόθηκαν οι κάτωθι πράξεις:

1. η με αρ./24-4-2015 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993 – 31/12/1993,
2. η με αρ./24-4-2015 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας διαχειριστικής περιόδου 01/01/1994 – 31/12/1994,
3. η με αρ./24-4-2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρο 6 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993 – 31/12/1993
4. η με αρ./24-4-2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρο 4 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/1993 – 31/12/1993,
5. η με αρ./24-4-2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρο 4 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/1994 – 31/12/1994 και

6. η με αρ./24-4-2015 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρο 6 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/1994 – 31/12/1994.

Κατά των ανωτέρω πράξεων ασκήθηκε η με αρ./10-6-2015 ενδικοφανής προσφυγή η οποία απερρίφθη σιωπηρώς από την Υπηρεσία μας. Κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, ασκήθηκε η με αρ. **ΓΑΚ2015 δικαστική προσφυγή** ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά από τα μέλη της ελεγχόμενης: α), β) και γ) (πρώην). Το Διοικητικό Πρωτοδικείο Πειραιά (Τμήμα 1^ο Μονομελές) με την με αρ./2020 απόφασή του, ακύρωσε τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, με το σκεπτικό ότι είναι νομικά πλημμελής, καθώς εκδόθηκαν κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής τους. Επειδή αυτές στηρίχθηκαν μεταξύ άλλων και στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως των επιχειρήσεων και, τα οποία παρελήφθησαν από τις εκδότριες αυτές επιχειρήσεις με την σύνταξη αποδείξεων παραλαβής και όχι σχετικής έκθεσης κατάσχεσης σύμφωνα με το αρ. 36 του Π.Δ. 186/1992 και ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια φορολογική αρχή, προκειμένου να τηρηθεί ο διαδικαστικός τύπος που κατά το σκεπτικό παραλείφθηκε.

Σε εκτέλεση της με αρ. με αριθμό/2020 εκδοθείσας απόφασης του **Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (Τμήμα 1^ο Μονομελές)** εκδόθηκε η με αρ./26-03-2021 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της αρμόδια Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε η από **04/03/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α.** (για την επανάληψη διαδικασίας σε εκτέλεση απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά) και η από **04/03/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προστίμων ΦΠΑ** (για την επανάληψη διαδικασίας σε εκτέλεση απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά) και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με την παρούσα προσφυγή πράξεις.

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

1.Αοριστία Πράξεων. Η αρμόδια φορολογική αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις με βάση πληροφορίες αναπόδεικτες, ανυπόστατες και παράνομες που περιήλθαν σε γνώση της με τα πληροφοριακά δελτία και έγγραφα, χωρίς να ασχοληθεί περαιτέρω με πραγματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων μου για την διακρίβωση της αλήθειας, για την οποία πρωτίστως τον υποχρεώνουν οι φορολογικές διατάξεις αλλά και οι γενικές διατάξεις του δικαίου.

2. Παρανομία προσβαλλόμενων πράξεων. Στην προκειμένη περίπτωση δεν παραδόθηκε κανένα φορολογικό στοιχείο κατά την επικαλούμενη κατάσχεση για τον παρόντα έλεγχο ούτε και κατασχέθηκε κανένα φορολογικό στοιχείο. Αυτή η παράλειψη είναι σημειωμένη επί του σώματος της παρανόμου κατασχέσεως. Συνεπώς, επειδή δεν διενεργήθηκε υλική παράδοση των φορολογικών στοιχείων και αντίστοιχα υλική κατάσχεση αυτών, η συνταχθείσα έκθεση κατάσχεσης είναι παράνομη και ως εκ τούτου δεν πληροί τις απαιτήσεις του νόμου προκειμένου να εκδοθούν νόμιμες πράξεις σε βάρος τους.

3. Τεκμήριο καλής πίστεως. Η κοινοπραξία κατά τις συναλλαγές της με τους υπαρκτούς φορολογικά προμηθευτές της τελούσε σε καλή πίστη όπως και στην επίδικη περίπτωση. Σύμφωνα με την υπ. αριθμ. 1217/95 Απόφαση του ΣτΕ καθώς και την υπ' αριθμ. 704/2000 Απόφαση Εφετείου Αθηνών, στην περίπτωση που ο προμηθευτής είναι υπαρκτό πρόσωπο και ενεργός έμπορος με επιχειρηματική δραστηριότητα ισχύει υπέρ της προσφεύγουσας το τεκμήριο της καλής πίστης, αφού τα στοιχεία που έλαβε από τους συγκεκριμένους προμηθευτές είναι θεωρημένα από την φορολογική αρχή, και δεν ασκεί επίδραση τυχόν έλλειψη αγορών εκ μέρους των προμηθευτών, ο δε περί του αντιθέτου αναπόδεικτος και αναιτιολόγητος ισχυρισμός του ελέγχου πρέπει να απορριφθεί. Το γεγονός ότι τα υλικά ενσωματώθηκαν στο έργο αποδεικνύει χωρίς αμφιβολία την καλοπιστία τους.

4. Πενταετής παραγραφή. Οι αρχικές πράξεις προσδιορισμού φόρων οι οποίες ακυρώθηκαν για τυπικούς λόγους είχαν εκδοθεί και είχαν επιδοθεί ύστερα από παρέλευση οχτώ ετών από τις ένδικες χρήσεις, δηλαδή ύστερα από την επέλευση της αρχικής πενταετούς παραγραφής ή και επταετούς (λόγω εικονικότητας). Συγκεκριμένα, τα πληροφοριακά δελτία που αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου ΚΒΣ για τις ένδικες χρήσεις περιήλθαν σε γνώση της αντιδίκου Δ.Ο.Υ μέσα στην χρονική περίοδο της πενταετούς παραγραφής και όχι εκτός αυτής ώστε να δικαιολογείται παράταση της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου.

Ως προς τον προσβαλλόμενο ισχυρισμό περί πενταετούς παραγραφής

Επειδή σύμφωνα με την **παρ. 11 του άρθρου 72 Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι : «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.*»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 39 του ν. 1642/1986 (ΦΠΑ)** όπως αυτές ίσχυαν για τα κρινόμενα έτη 1993 και 1994, «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο οικονομικός έφορος

εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. Ο οικονομικός έφορος δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα ή τρίμηνο χωριστά, αν η πράξη προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου. Αν από τον έλεγχο προέκυψε διαφορά φόρου που δεν υπερβαίνει τις χίλιες (1.000) δραχμές, εκδίδεται πράξη με την οποία περαιώνεται η υπόθεση ως ειλικρινής. 2. Αν ο προσδιορισμός του φόρου με μία πράξη είναι δυσχερής, εκδίδεται μερική πράξη στην οποία περιλαμβάνεται η φορολογητέα ύλη για την οποία ο οικονομικός έφορος διαθέτει τα απαιτούμενα στοιχεία. Στην πράξη αυτή διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης. 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 οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του οικονομικού εφόρου, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.52 ν. 1642/86** ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 39 και 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο **δεκαετίας**, από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δηλώσεως, προκειμένου για την πράξη του άρθρου 39 ή από το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου από εκείνη που αφορά η παράβαση, προκειμένου για την πράξη του άρθρου 49. Μετά την πάροδο της δεκαετίας παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή του φόρου και των προστίμων.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997**, ορίζεται ότι:

«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα Πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 19 παρ.18 του ν. 3091/2002 (Α' 330)**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο **22 παρ.2 του ν.3212/2003 (Α' 308)** ορίζεται ότι: «Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α'), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες

κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά. Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια».

Επειδή σύμφωνα με την **παρ. 6 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994** ορίζεται ότι : «6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

Επειδή από τις προαναφερόμενες διατάξεις προκύπτει ότι για τις **ελεγχόμενες χρήσεις 1993 και 1994** τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 52 ν. 1642/1986 και το δικαίωμα το Δημοσίου για επιβολή ΦΠΑ για τα ελεγχόμενα έτη 1993 και 1994 παραγράφεται μετά τη **πάροδο δεκαετίας**. Περαιτέρω, δεδομένου ότι στην υπό εξέταση υπόθεση, συνεπεία της διαπιστωθείσας παράβασης σύμφωνα με τη από 29-12-2003 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, περί λήψεως κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/1993 – 31/12/1993 επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 32.965.318 δρχ ή 96.743,41€ πλέον ποσού Φ.Π.Α. 5.933.757 δρχ ή 17.413,81€ και λήψεως, κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/1994 – 31/12/1994, τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 14.953.545 δρχ. ή 43.884,21€ πλέον ποσού Φ.Π.Α. 2.691.638 δρχ. ή 7.899,16€, εκδόθηκαν στις **30-12-2003** και κοινοποιήθηκαν στις **31-12-2003** οι με αρ./30-12-2003 και/30-12-2003 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ χρήσεων 1993 και 1994 αντιστοίχως, ήτοι εντός της αρχικής δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 19 παρ.18 του ν.3091/2002 όπως αυτές τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το άρθρο **22 παρ.2 του ν.3212/2003 και συνεπώς** το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει ΦΠΑ για τα έτη αυτά, παρατείνεται κατά δύο χρόνια πέραν του χρόνου της κανονικής παραγραφής ο οποίος συμπληρώνεται στις **31.12.2004 και 31.12.2005** αντιστοίχως.

Επειδή ωστόσο το **Συμβούλιο της Επικρατείας** με την υπ' αριθμό **2030/2020** απόφασή του, έκρινε ότι σύμφωνα με την υπ' αριθμό [1738/2017](#) απόφαση της Ολομέλειάς του, οι διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002, αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου, διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον

ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις των [άρθρων 11](#) του ν. [3513/2006](#), [29](#) του ν. [3697/2008](#), [10](#) του ν. [3790/2009](#) και [82](#) του ν. [3842/2010](#), όπως τροποποιήθηκε από τη διάταξη της περίπτωσης β' της [παραγράφου 3](#) του [άρθρου 92](#) του ν. [3862/2010](#), ήτοι διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγόμενων σε ημερολογιακά έτη, προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης του σχετικού νόμου, ετών. Επιπρόσθετα κρίθηκε, δεδομένου ότι πρόκειται για το ίδιο κατ' ουσίαν νομικό ζήτημα, το οποίο επιλύθηκε με την ως άνω απόφαση της Ολομέλειας, δεν συντρέχει περίπτωση υποχρεωτικής παραπομπής σε αυτήν, κατ' εφαρμογή του άρθρου 100 παρ. 5 του Συντάγματος, του ζητήματος της συμφωνίας ή μη προς το Σύνταγμα των διατάξεων της [παραγράφου 18](#) του [άρθρου 19](#) του ν. [3091/2002](#) (ΣτΕ 692-3/2020, 2486-91, 2210-11/2019, πρβλ. ΣτΕ 7μ. ΣτΕ 112/2016, [ΣτΕ 2934/2017](#), [ΣτΕ 172/2018](#)).

Συνεπώς, ενόψει των όσων έγιναν νομολογικά δεκτά σύμφωνα με τα ανωτέρω, και λαμβάνοντας υπόψη ότι οι ελεγχόμενες χρήσεις 1993 και 1994 είναι προγενέστερες του προηγούμενου της δημοσίευσης του εν λόγω νόμου (ν.3091/2002) ημερολογιακού έτους, στην υπό κρίση περίπτωση δεν δύναται να τύχουν εφαρμογής οι εν λόγω διατάξεις και ο χρόνος παραγραφής για τα ελεγχόμενα έτη 1993 και 1994 συμπίπτει με την **31.12.2004** και **31.12.2005** αντιστοίχως.

Επειδή οι αρχικές πράξεις ΦΠΑ (...../13-12-2005,/13-12-2005 &/13-12-2005 έτους 1993 και/13-12-2005,/13-12-2005 &/13-12-2005 έτους 1994) για τα εν λόγω έτη εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν εντός τους έτους 2005, το δικαίωμα της Φορολογικής Αρχής προς έκδοση και κοινοποίηση των με αρ./4-3-2022,/4-3-2022 &/4-3-2022 προσβαλλόμενων πράξεων ΦΠΑ και προστίμων για την ελεγχόμενη χρήση 1993 **έχει υποπέσει σε παραγραφή** ενώ η έκδοση και κοινοποίηση των με αρ./4-3-2022,/4-3-2022 &/4-3-2022 προσβαλλόμενων πράξεων ΦΠΑ και προστίμων ΦΠΑ για την ελεγχόμενη χρήση 1994 συντελέστηκε **εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής, ήτοι μέχρι την 31.12.2005.** Ως εκ τούτου ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής του σχετικού δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων **τυγχάνει μερικώς αποδεκτός.**

Επειδή σε κάθε περίπτωση, οι με αρ./4-3-2022,/4-3-2022 &/4-3-2022 προσβαλλόμενων πράξεων ΦΠΑ και προστίμων ΦΠΑ εκδόθηκαν, κατ' επανάληψη διαδικασίας, στις 4-3-2022 και κοινοποιήθηκαν στις 9-3-2022, ήτοι εντός ενός (1) έτους από την από 17-3-2021 επίδοση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της με αρ./2020 **Απόφασης** του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της

παρ. 6 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994, οι εν λόγω πράξεις εκδόθηκαν εντός των προβλεπόμενων χρονικών ορίων παραγραφής.

Ως προς τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς περί αοριστίας και παρανομίας των προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και του τεκμηρίου καλής πίστεως κατά την διάπραξη των παραβάσεων

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του **άρθρου 19 παρ.4 του ν. 2523/97** ορίζεται ότι:
«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. 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 **αρθ. 25 του ν. 1642/86** όπως ίσχυε κατά τα ελεγχόμενα έτη ορίζεται ότι:

«1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:
α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 29,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η Εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για

τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 6 ν. 2523/97** 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. [...]».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 4 ν. 2523/97** ορίζεται ότι: «1. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από σαράντα χιλιάδες (40.000) δραχμές μέχρι τετρακόσιες χιλιάδες (400.000) δραχμές. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή. Ειδικά, όποιος κατέχει και χρησιμοποιεί αριθμούς φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) περισσότερους από έναν υπόκειται σε πρόστιμο που ορίζεται σε δέκα εκατομμύρια (10.000.000) δραχμές. Επίσης, σε πρόστιμο πέντε εκατομμυρίων (5.000.000) δραχμών υπόκεινται και όποιος αναγράφει στα φορολογικά του στοιχεία αριθμό φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) που ανήκει σε άλλο πρόσωπο ή που δεν έχει χορηγηθεί σε αυτόν.»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, όπως προκύπτει από τις από 4-3-2022 σχετικές εκθέσεις ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, ο υπό κρίση έλεγχος για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/1993-31/12/1994 διενεργήθηκε βάσει της με αρ./26-3-2021 εντολής ελέγχου-επανάληψης διαδικασίας σε εκτέλεση της υπ'άρ./2020 Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά με την οποία ακυρώθηκαν οι με αρ./24-4-2015,/24-4-2015,/24-4-2015,/24-4-2015,/24-4-2015 και/24-4-2015 πράξεις ΦΠΑ λόγω τυπικής πλημμέλειας, κατ'εφαρμογή των σχετικών διατάξεων του άρθρου 63 παρ. 6 ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Συνεπώς οι με αρ./4-3-2022,/4-3-2022,/4-3-2022,/4-3-2022 και/4-3-2022 προσβαλλόμενες πράξεις ΦΠΑ εκδόθηκαν σε αντικατάσταση των ως άνω αρχικών πράξεων ΦΠΑ στο πλαίσιο του διενεργούμενου ελέγχου-επανάληψης διαδικασίας, χωρίς ωστόσο ο έλεγχος να διαφοροποιηθεί ουσιαστικά ως προς τις ενέργειες, τα πορίσματα και τις διαπιστωθείσες παραβάσεις όπως αποτυπώνονται στις από 20-4-2015 συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου ΦΠΑ και προστίμων ΦΠΑ βάσει του διενεργηθέντος προηγούμενου ελέγχου σύμφωνα με την με αρ./2014 εντολή ελέγχου, αλλά περιορίστηκε μόνο στη θεραπεία της διαδικαστικής πλημμέλειας, η οποία συνίσταται στη μη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης για την κατάσχεση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων τα οποία

είχαν παραληφθεί κατά τον διενεργηθέντα αρχικό έλεγχο από την ΥΠΕΔΑ Αθηνών. Προς τούτο συντάχθηκε από τον έλεγχο η με αρ./28-5-2021 έκθεση κατάσχεσης η οποία επιδόθηκε στον α' εκ των προσφευγόντων, Συνεπώς οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατά του νόμιμους τύπους και σύμφωνα με το διατακτικό της με/2020 Απόφασης του Δ.Π.Π. και ουδεμία παρανομία αυτών υφίσταται όπως αβάσιμα προβάλλεται με την παρούσα.

Επειδή οι από 4-3-2022 εκθέσεις ελέγχου ΦΠΑ και προστίμων ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας συντάχθηκαν και εκδόθηκαν με βάση τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως αυτά αποτυπώνονται στην από 29-11-2003 Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ και στην από 21-11-2005 Έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Α' Καλλιθέας κατά τον αρχικό έλεγχο δυνάμει της με αρ./2003 εντολής ελέγχου, οι οποίες βασίστηκαν με τη σειρά τους στα δελτία πληροφοριών των Δ.Ο.Υ Δ' Αθηνών, ΙΒ' Αθηνών, Β' Καλλιθέας και Κορωπίου και εγγράφων της ΥΠ.Ε.Δ.Α. Αθηνών, από τα οποία προέκυπτε ότι διάφορες επιχειρήσεις εξέδιδαν εικονικά φορολογικά στοιχεία με αποδέκτρια την ελεγχόμενη επιχείρηση. Ειδικότερα όπως προκύπτει από την από 29-11-2003 Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ και την από 21-11-2005 Έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Α' Καλλιθέας οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των από 4-3-2022 εκθέσεων του παρόντος ελέγχου, η προσφεύγουσα η οποία είχε αναλάβει την κατασκευή, προσφεύγουσα έλαβε **κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/1993 – 31/12/1993 έλαβε επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 32.965.318 δρχ ή 96.743,41€ πλέον ποσού Φ.Π.Α. 5.933.757 δρχ ή 17.413,81€, ως κάτωθι:**

1. Το με αριθμό Νο/21-06-1993 Δελτίο Αποστολής – Τιμολόγιο (για πώληση αγαθών) εκδόσεως της επιχείρησης με Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 5.274.000,00 δρχ πλέον Φ.Π.Α. 949.320,00 δρχ.
2. Το με αριθμό Νο/22-06-1993 Δελτίο Αποστολής – Τιμολόγιο (για πώληση αγαθών) εκδόσεως της επιχείρησης με Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 4.986.000,00 δρχ. πλέον Φ.Π.Α.. 897.480,00 δρχ.
3. Το με αριθμό Νο/30-10-1993 Σειράς Α ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ – ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ εκδόσεως της επιχείρησης με Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 3.496.935,00 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 629.448,00 δρχ.
4. Το με αριθμό Νο/26-08-1993 Σειράς Α ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ – ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ εκδόσεως της επιχείρησης με Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 1.538.033,00 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 276.846,00 δρχ.

5. Το με αριθμό Νο/29-06-1993 Σειράς Α ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ – ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ εκδόσεως της επιχείρησης με Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 8.478.540,00 δρχ πλέον Φ.Π.Α. 1.526.137,00 δρχ.

6. Το με αριθμό/24-06-1993 ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ – ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ εκδόσεως της επιχείρησης με Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 5.191.810,00 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 934.526,00 δρχ.

7. Το με αριθμό Νο/25-11-1993 ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ εκδόσεως της επιχείρησης με Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 4.000.000,00 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 720.000,00 δρχ.

Και κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/1994 – 31/12/1994 έλαβε τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 14.953.545 δρχ. ή 43.884,21€ πλέον ποσού Φ.Π.Α. 2.691.638 δρχ. ή 7.899,16€, ως κάτωθι:

1. Το με αριθμό Νο/30-05-1994 Δελτίο Αποστολής – Τιμολόγιο (για την πώληση αγαθών) εκδόσεως της επιχείρησης με Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 2.740.000,00 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 493.200,00 δρχ.

2. Το με αριθμό Νο/30-04-1994 Σειράς Α ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ – ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ εκδόσεως της επιχείρησης με Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 4.782.100,00 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 860.778,00 δρχ.

3. Το με αριθμό Νο/30-04-1994 Σειράς Α ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ – ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ εκδόσεως της επιχείρησης με Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 4.174.435,00 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 751.398,00 δρχ.

4. Το με αριθμό Νο/24-02-1994 ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ εκδόσεως της επιχείρησης με Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 3.257.010,00 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 586.262,00 δρχ.

Επειδή, σύμφωνα με την από 29.12.2003 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των ανωτέρω εκθέσεων του παρόντος ελέγχου:

- Η εταιρεία (εισαγωγές-εξαγωγές), ενώ διακινούσε μεγάλες ποσότητες εμπορευμάτων (εν προκειμένω 4.935 μέτρα σωλήνες αποχέτευσης), δεν είχε δηλώσει αποθηκευτικό χώρο, και η αποθήκευση στο δεύτερο όροφο στην οδό ήταν αδύνατη. Επιπλέον, δεν υπάρχουν παραστατικά με τα οποία να αποδεικνύεται ο τρόπος και το μέσο μεταφοράς του υπό κρίση υλικού. Στο υπό κρίση φορολογικό στοιχείο αναγράφεται τόπος προορισμού η διεύθυνση της έδρας της κοινοπραξίας όπου λειτουργούν αποκλειστικά γραφεία και όχι η διεύθυνση του έργου, ενώ δεν υπήρχαν στοιχεία διακίνησης των υλικών από την έδρα της εταιρείας προς τη διεύθυνση του έργου. Το σχετικό φορολογικό στοιχείο παρότι αναγράφει ΦΠΑ δεν συμπεριλαμβάνεται στις

δηλώσεις ΦΠΑ έτους 1993 και οι εν λόγω δηλώσεις ΦΠΑ έχουν υποβληθεί μηδενικές. Η επιχείρηση δεν έχει υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικ. έτος 1994.

- Στην επιχείρηση του (μονώσεις) δεν προκύπτει να υπάρχει απασχόληση προσωπικού για την συγκεκριμένη παροχή υπηρεσίας. Δεν υπάρχει συμφωνητικό μεταξύ της εκδότριας του στοιχείου και της λήπτριας κοινοπραξίας για την εκτέλεση της συγκεκριμένης παροχής, το ύψος της αμοιβής και τον τρόπο πληρωμής. Για το υπό κρίση ΤΠΥ επεδείχθησαν από την κοινοπραξία φορολογικά στοιχεία αγοράς υλικών ιδιαιτέρως μικρής αξίας σε σχέση με την αξία του ΤΠΥ. Η επιχείρηση δεν επέδειξε τα βιβλία και στοιχεία της παρά το γεγονός ότι ζητήθηκαν εγγράφως και συνεπώς δεν ήταν δυνατό να διαπιστωθεί εάν χρησιμοποιήθηκαν ίδια υλικά και εάν για τη διακίνησή τους προς τον τόπο του έργου εκδόθηκαν στοιχεία διακίνησης. Η εταιρεία δεν έχει υποβάλει δηλώσεις ΦΠΑ έτους 1993.

- Η επιχείρηση του (εμπόριο ηλεκτρολογικού και υδραυλικού υλικού) δεν είχε υλικά στη χρήση 1993 τα οποία και να μπορούσε να πουλήσει στη συνέχεια, όπως αυτό προκύπτει από την απογραφή έναρξης χρήσης 1993. Κατά τη χρήση 1993 πραγματοποίησε κάποιες αγορές εμπορευμάτων, οι οποίες όμως στην περίπτωση του αρ. παραστατικού δεν ήταν σχετικές με τα είδη των υπό κρίση συναλλαγών, και στην περίπτωση των αρ./93 &/93 παραστατικού ήταν σε αναντιστοιχία με την ποσότητα των υπό κρίση συναλλαγών. Για την περίπτωση των αρ./94,/94 &/94 παραστατικών, η επιχείρηση δεν προκύπτει να διέθετε τα σχετικά υλικά, καθώς στην απογραφή λήξης 31.12.93 δεν υπήρχαν τέτοια υλικά ούτε έγιναν σχετικές αγορές κατά τη χρήση 1994.

- Η επιχείρηση του (εμπόριο ξυλείας) δε διέθετε προσωπικό και μεταφορικά μέσα παρά το μεγάλο κύκλο εργασιών και το αντικείμενο της επιχείρησης. Δεν επιδείχθηκαν από την κοινοπραξία στοιχεία που να αποδεικνύουν τα μέσα και τον τρόπο μεταφοράς των σχετικών εμπορευμάτων. Δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και λοιπών φορολογιών χρήσης 1994, ενώ οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ χρήσεων 1992 και 1993 έχουν υποβληθεί ανακριβώς τουλάχιστον ως προς τις διενεργηθείσες πωλήσεις. Η επιχείρηση υπέβαλε στις 4.10.94 υπεύθυνη δήλωση απώλειας όλων των βιβλίων και στοιχείων του καθιστώντας αδύνατη κάθε ελεγκτική ενέργεια, ενώ επίσης δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις της ΥΠΕΔΑ και της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι εκδότες των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων δεν ήταν δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες παροχές.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις εδράζονται επί των από 4-3-2022 εκθέσεων ελέγχου ΦΠΑ και προστίμων ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, καθώς και

επί των από 29-12-2003 και 21-11-2005 εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ & ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Α' ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των ανωτέρω εκθέσεων του παρόντος ελέγχου. Στις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία των διαπιστωθεισών παραβάσεων, τα οποία είναι απαραίτητα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί αοριστίας των κρινόμενων πράξεων τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣτΕ 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε :

α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003) είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528,1184/2010, 2079/09,

629/08, 1653,552,547,347/2006, 1219,511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προστηθείς αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με την **απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας**: «Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. ...».

Επειδή, η προσφεύγουσα, ως λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, βαρύνεται να αποδείξει την πραγματοποίηση των κρινόμενων συναλλαγών προσκομίζοντας αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να τεκμηριώνεται ότι πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και των εκδοτριών επιχειρήσεων.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο αλλά και ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να αποδείξει το πραγματικό των υπό κρίση συναλλαγών όπως αυτές περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία ή στοιχεία ικανά να δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου και δεδομένου ότι οι εκδότριες επιχειρήσεις κρίθηκαν συναλλακτικά ανύπαρκτες, θέμα καλή πίστης δεν μπορεί να τεθεί εν προκειμένω και ο σχετικός ισχυρισμός δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 4-3-2022 εκθέσεις ελέγχου ΦΠΑ και προστίμων ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου/5-9-2022 ενδικοφανούς προσφυγής των: α) με ΑΦΜ, β) με ΑΦΜ, και γ) της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, ήδη μετατραπείσας σε Α.Ε., υπό την ιδιότητα των μελών και για λογαριασμό της ήδη λυθείσης Κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με την α) **επικύρωση** της με αριθμό/4-3-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1994, της με αρ. /4-3-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (αρθ.6 ν. 2523/97) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1994, και της με αρ. /4-3-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (αρθ.4 ν. 2523/97) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας και β) την **ακύρωση** της με αρ. /4-3-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1993, της με αρ./4-3-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (αρθ.6 ν. 2523/97) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1993 και της με αρ./4-3-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (αρθ.4 ν. 2523/97) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/1993 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, **λόγω παραγραφής.**

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/1993

-Υπ'αρ./2022 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

Συνολικό ποσό για καταβολή: **0,00€**

-Υπ'αρ./2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (αρθ.6 ν. 2523/97)

Συνολικό ποσό για καταβολή: **0,00€**

-Υπ'αρ. 70/370/2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (αρθ.4 ν. 2523/97)

Συνολικό ποσό για καταβολή: **0,00€**

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/1994

-Υπ'αρ./2022 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

Συνολικό ποσό για καταβολή: **18.860,62€**

-Υπ'αρ./2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (αρθ.4 ν. 2523/97)

Συνολικό ποσό για καταβολή: **146,73€**

-Υπ'αρ./2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (αρθ.6 ν. 2523/97)

Συνολικό ποσό για καταβολή: **23.697,48€**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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

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.

