



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ**

**Α2**

**Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19**

**Ταχ. Κώδι- : 176 71 - Καλλιθέα**  
**κας**

**Τηλέφωνο : 213 1604561**

**Καλλιθέα 09/ 05/ 2022**

**Αριθμός Απόφασης 1600**

## **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 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

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

**2.Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**

**3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ Τ.Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών « Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».**

**4. Την από 07-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση ..... ΕΠΕ με ΑΦΜ ....., που εδρεύει στην ..... Αττικής, επί της οδού ..... & ..... -ΤΚ ....., κατά:**

-Της υπ' αριθμ...../10-12-2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (άρθρο 7§3&5 ν.4337/2015), του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07-01-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση ..... ΕΠΕ 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Α. Η ΥΕΔΔΕ Αττικής διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ την από 14-10-2020 έκθεση ελέγχου – Επεξεργασίας από την οποία προκύπτει ότι η επιχείρηση ‘ ‘ ..... ΕΠΕ ‘ ‘ , με ΑΦΜ ..... (η προσφεύγουσα) είναι λήπτρια για την χρήση 2010 τριάντα πέντε (35) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 291.043,40€ πλέον ΦΠΑ, εκδόσεως της επιχείρησης ‘ ‘ ..... ΕΠΕ ‘ με ΑΦΜ .....

Β. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, διενήργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12-2010 με την υπ' αριθμ...../26-01-2021 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ(186/92), εισόδημα (Ν.2238/94) και ΦΠΑ (ν. 2859/00), δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν είχε περαιώσει για την κρινόμενη χρήση.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από τον ελεγκτή ....., λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω έκθεση ελέγχου και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε νόμιμα στις 21-09-2021 στην προσφεύγουσα το με υπ' αριθμ...../...../2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 &62 του Ν. 4174/2013 και μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα επιχείρηση, στις 18-10-2021 &04-11-2021

υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. .... &..... υπομνήματα σε απάντηση του.

Σημειώνεται ότι μαζί με τα υπομνήματα προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία για την χρήση 2010 και μέρος από τα εκδοθέντα και ληφθέντα στοιχεία ΚΒΣ πλην των εικονικών τιμολογίων.

Εν συνεχεία ο έλεγχος εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 03-12-2019 εκθέσεις ελέγχου:

1) Φορολογίας ΚΒΣ 2)Φορολογίας εισοδήματος,3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και 4)Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 79 ν. 4472/2017) με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

#### **Κ.Β.Σ.**

-Την υπ. αριθ. ..../**03-12-2021** Πράξη Επιβολής Προστίμου ( άρθρου 7§3&5 ν.5337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 116.417,37€(291.043,43€χ 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, τριάντα πέντε (35) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 291.043,43€, που εκδόθηκαν από την επιχείρηση ' ' ..... ΕΠΕ ' με ΑΦΜ ....., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§1,14 &18§§,2,9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β ' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ιδίου νόμου.

#### **ΕΙΣΟΔΗΜΑ**

- Την υπ' αριθμ. ..../**03-12-2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 69.850,42€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) 83.366,48€, ήτοι συνολικού ποσού 153.216,90€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από τη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., με την διαπίστωση λογιστικών διαφορών ελέγχου (εικονικά φορολογικά στοιχεία) ύψους 291.043,43€.

#### **Φ.Π.Α.**

- Την υπ' αριθμ. ..../**03-12-2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστι-

κής περιόδου 01/01-31/12/2010, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, Φ.Π.Α. ποσού 59.681,40€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) 71.229,75€, ήτοι συνολικού ποσού 130.911,15€.

Η διαφορά του καταλογισθέντος ΦΠΑ προέκυψε από την διαπίστωση μη αναγνωριζομένων φορολογητέων εισροών(εικονικών φορολογικών στοιχείων) ύψους 291.043,40€ με βάση τις οποίες εξέπεσε τον ΦΠΑ εισροών ποσού 59.681,40€ από τον ΦΠΑ εκροών.

### **ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ**

-Την υπ' αριθ. ....../03-12-2021 Οριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 29.840,70€ (€59.681,40x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Η προσφεύγουσα, με την αρ. πρωτ. ....../07-01-2022 ενδικοφανή προσφυγή, καθώς και με αρ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/13-04-2022 υπόμνημα με πρόσθετους λόγους, ζητά την ακύρωση, της υπ. αριθ. ....../03-102-2021 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7ν.4337/2015), του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12-2010 προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

-Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης για την κρινόμενη χρήση και δεν υφίστανται νέα συμπληρωματικά στοιχεία.

- Ότι η ελεγκτική αρχή έχει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής και δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών και ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν είναι πραγματικές και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

Η Προσβαλλόμενη Πράξη είναι άκυρη διότι είναι νομικά πλημμελείς.

Μη νόμιμος προσδιορισμός ποσού προστίμου αμφισβήτηση προστίμου-Εφαρμογή της ευνοϊκότερης κύρωσης.

**Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:**

«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, με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), 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», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, 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, 2) ..., 3) ... 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) .... 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.».

Με τις διατάξεις του άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), ορίζεται ότι: «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. 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...».

Οι ανωτέρω διατάξεις ερμηνεύτηκαν με την ΠΟΛ 1052/2007 σύμφωνα με την οποία «το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη σκέψη 8 της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1125/25.11.2004 με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί εφαρμογής των διατάξεων για έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων. ( Αρ.Πρ: 1095248/18441ΔΕ-Α)

“..... Κατά συνέπεια εν προκειμένω, μη εκδοθέντων αρχικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων (ως προς τον Φ.Π.Α.) (κατά το πραγματικό) - εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία κατά τις διατάξεις άρθρων 84 παρ. 1 Ν. 2238/1994 και 57 παρ. 1 Ν. 2859/2000 δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ή πράξεις (σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρων 68 παρ. 2 περ. β' Ν. 2238/1994 και 49 παρ. 3 Ν. 2859/2000).».

Ωστόσο ως προς την φορολογία εισοδήματος για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου δεν απαιτείται η ύπαρξη αρχικών φύλλων ελέγχου καθώς σύμφωνα με την ΠΟΛ 1052/15-03-2007 με θέμα «Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Ν. 3522/2006 που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων» διευκρινίζεται:

*«Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται η περίπτωση β της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.*

*Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής.».*

**Επειδή**, η προσφεύγουσα έχει υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ για την ελεγχόμενη χρήση.

**Επειδή**, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, με την από 14-10-2020 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας της Δ.Ο.Υ. ΥΕΔΔΕ Αττικής η οποία αφορούσε την χρήση 2010 που ήταν ανέλεγκτη.

Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, διενήργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12-2010 με την υπ' αριθ. ..../26-01-2010 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ(186/92), εισόδημα (Ν.2238/94) και ΦΠΑ (ν. 2859/00).

Μετά το πέρας του ελέγχου συντάχτηκαν οι από 03-12-2021 εκθέσεις ελέγχου, 1) Φορολογίας ΚΒΣ 2)Φορολογίας εισοδήματος,3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και 4)Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 79 ν. 4472/2017) με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, εξέδωσε την προσβαλλόμενη Πράξη, η οποία επιδόθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση στις 10/12/2021.

**Επειδή** ως προς τον επικαλούμενο ισχυρισμό, ως προς το θέμα της παραγραφής αναφέρουμε ότι:

**Ως προς την οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.**

Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστι-

κής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2010 στις 31-12-2021. Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής ως προς την εν λόγω πράξη απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν.2523/1997 ορίζεται:**

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

**Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ ορίζεται ότι :**

*«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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,** 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). Στην προκειμένη



περίπτωση η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία ικανά, να αποδείξουν τους ισχυρισμούς της.

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** ..... 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 14-10-2020 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας και στην από 03-12-2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ (και από τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.) για την εκδότρια ' ' ..... ΕΠΕ ' με ΑΦΜ ..... και για την λήπτρια ' ' ..... ΕΠΕ με ΑΦΜ ..... που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

**Ως προς την εκδότρια ( ..... ΕΠΕ )**

«..... Όπως προκύπτει από το σύστημα elenxis και taxis η επιχείρηση ..... ΕΠΕ με Α.Φ.Μ. .... υπέβαλλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 07/04/2009 με δραστηριότητα ..... Στις 11-09-2020 ημέρα Παρασκευή και ώρα 12:14 σύμφωνα με την αριθ. ..../...../2020 εντολή του προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Αττικής συνεργείο ελέγχου αναζήτησε την επιχείρηση στη δηλωθείσα έδρα της επί της οδού ..... στην ΑΘΗΝΑ. Στη διεύθυνση αυτή δεν εντοπίσθηκε η έδρα της επιχείρησης ενώ από πληροφορίες περιοίκων ουδείς γνώριζε κάτι περί αυτής. Η επιχείρηση δήλωσε ως μέλος και διαχειριστή τον .....

..... με Α.Φ.Μ. .... ενώ το εν λόγω φυσικό πρόσωπο είχε είδη αριθμό φορολογικού μητρώου τον ..... με πραγματικό επώνυμο ..... χρησιμοποιώντας έναντι της φορολογικής αρχής δύο Α.Φ.Μ. και δείχνοντας έτσι με τις ενέργειες της, ιδιαίτερη επιμέλεια στον να οδηγήσει τον έλεγχο σε λανθασμένα συμπεράσματα.

-Ο ..... εντοπίσθηκε στην διεύθυνση κατοικίας του επί της οδού ..... στην ..... και του επιδόθηκε η με αριθμό ...../11-09-2020 Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων με την οποία εκλήθη η επιχείρηση ..... ΕΠΕ με Α.Φ.Μ. .... να προσκομίσει τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και εκδοθέντα/ληφθέντα φορολογικά στοιχεία), φορολογικών ετών 2009 έως 2020. Η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση του ελέγχου.

-Σε ότι αφορά τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ΔΕΝ ΥΠΕΒΑΛΛΕ από ενάρξεως της ενώ σε ότι αφορά τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., υπέβαλλε μόνο για τους μήνες 4°, 5°, 6°, 7°, 8°, 9°, 10°, 11°, και 12° της χρήσης 2009 και 2°, 3° της χρήσης 2010.

-Τα φορολογικά έτη 2009 έως 2012 η επιχείρηση δεν δήλωσε αγορές και πωλήσεις.

Οι αγορές και οι πωλήσεις της επιχείρησης ..... ΕΠΕ με Α.Φ.Μ. .... στα φορολογικά έτη 2009 έως 2012, όπως προκύπτουν από δηλώσεις τρίτων -αντισυμβαλλομένων έχουν όπως αναλυτικά περιγράφονται στον πίνακα που ακολουθεί:

| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ<br>ΠΕΡΙΟΔΟΣ | ΑΓΟΡΕΣ | ΠΩΛΗΣΕΙΣ χωρίς ΦΠΑ |
|------------------------|--------|--------------------|
| 2009                   | 0 €    | 867.886,84 €       |
| 2010                   | 0 €    | 241.543,49 €       |
| 2011                   | 0 €    | 0 €                |
| 2012                   | 0 €    | 1.019,28 €         |
| ΣΥΝΟΛΟ                 | 0 €    | 1.110.449,61€      |

-Από το γεγονός ότι δεν απασχολεί προσωπικό και δεν πραγματοποιήσει καμία αγορά (π.χ. παγίου) ή δαπάνη (π.χ. για λειτουργικά έξοδα) προκύπτει ξεκάθαρα ότι η επιχείρηση ..... ΕΠΕ με Α.Φ.Μ. .... δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας όπως φέρεται να διενεργεί.

-Η δυσαναλογία αγορών - πωλήσεων της επιχείρησης ..... ΕΠΕ με Α.Φ.Μ. .... καθώς και η μη υποβολή δηλώσεων στη φορολογική αρχή είναι μη σύνηθες για την τακτική μιας υγιούς επιχειρηματικής οντότητας.

-Από τα στοιχεία που έλαβε ο έλεγχος από το Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας και τα συστήματα της ΥΕΔΔΕ Αττικής, προκύπτει η επιχείρηση ..... ΕΠΕ με Α.Φ.Μ. .... δεν απασχολούσε προσωπικό.

-Από τα συστήματα της ΥΕΔΔΕ Αττικής δεν βρέθηκαν στοιχεία εισαγωγών από τρίτες χώρες της

επιχείρησης ..... ΕΠΕ με Α.Φ.Μ. .... .

-Από το πληροφοριακό σύστημα VIES προκύπτει ότι η επιχείρηση ..... ΕΠΕ με Α.Φ.Μ. .... τις φορολογικές περιόδους 2009 έως 2012 δεν πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

-Τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν τις φορολογικές περιόδους 2009 έως 2012 από την επιχείρηση ..... ΕΠΕ με Α.Φ.Μ. .... προς λήπτριες επιχειρήσεις κρίνονται από τον παρόντα έλεγχο εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής του.

-Η επιχείρηση ..... ΕΠΕ με Α.Φ.Μ. .... εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία. Η ωφέλεια δε αυτή προκύπτει τόσο με την εμφάνιση διογκωμένων εξόδων, όσο και με την έκπτωση του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία, από τον Φ.Π.Α. των εκροών και κατά συνέπεια από τον Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να καταβληθεί στο δημόσιο.

-Μέσω της χρήσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων επιδιώκεται η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής των ποσών τόσο έμμεσων όσο και άμεσων φόρων και σε μερικές περιπτώσεις η τακτοποίηση λογιστικών - φορολογικών ατασθαλιών που πάντα προέρχονται από την προσπάθεια των επιτηδευματιών και επιχειρήσεων να μην καταβάλουν φόρους, αφού προηγήθηκαν άλλοι μέθοδοι φοροδιαφυγής.

-Η μη καταβολή έμμεσων φόρων ή η καταβολή μειωμένου ποσού φόρου εστιάζεται κυρίως στο Φ.Π.Α. με τη διόγκωση του Φ.Π.Α. των εισροών, ο οποίος συμψηφίζεται με το Φ.Π.Α. των εκροών, με φορολογικά στοιχεία κυρίως για ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες.

-Η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής άμεσων φόρων επιδιώκεται μέσω της μείωσης των κερδών, με την αύξηση είτε των δαπανών, είτε του κόστους πωληθέντων προϊόντων ή εμπορευμάτων ή παρασχεθέντων υπηρεσιών, με φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες δαπάνες ή αγορές, που έχουν σαν αποτέλεσμα τη μεταβολή των αποτελεσμάτων (μείωση των κερδών, μείωση ή μηδενισμό της ζημίας).

Η αξία δε που περιέχουν τα εκ δοθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι ιδιαίτερα μεγάλη όπως και ο αναλογούν Φ.Π.Α. που την επιβαρύνει, προκειμένου με τον τρόπο αυτό, να αποδίδουν αντίστοιχα μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία.

-Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η επιχείρηση ..... ΕΠΕ με Α.Φ.Μ. .... δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, ΦΠΑ και άλλους παρακρατούμενους φόρους, για τα φορολογικά

στοιχεία εσόδων (ΤΠΥ) που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες επιχειρήσεις των φορολογικών της στοιχείων έτυχαν - για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία της επιχείρησης ..... ΕΠΕ με Α.Φ.Μ. .... της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματος τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση ΦΠΑ. Η όλη παραπάνω δραστηριότητα της επιχείρησης ..... ΕΠΕ με Α.Φ.Μ. .... χαρακτηρίζει ξεκάθαρα εκδότες επιχειρήσεων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

-Σε καμία περίπτωση η σχέση της επιχείρησης ..... ΕΠΕ με Α.Φ.Μ. .... με τις φορολογικές αρχές και τις δημόσιες υπηρεσίες δεν συμβάδιζε με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία.

-Η επιχείρηση ..... ΕΠΕ με Α.Φ.Μ. .... δεν υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τις προβλεπόμενες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ.

-Σε ότι αφορά τη δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ΔΕΝ ΥΠΕΒΑΛΛΕ, σε καμία χρήση.

-Η επιχείρηση απέφυγε να προσκομίσει στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της με αποτέλεσμα να καταλογισθεί η σχετική παράβαση περί μη προσκόμισης αυτών.

Από τον παρόντα έλεγχο κρίθηκαν εικονικές οι συναλλαγές της επιχείρησης ..... ΕΠΕ με Α.Φ.Μ. .... που απεδείχθησαν από την έρευνα και τα έγγραφα στοιχεία.

Για τις προαναφερθείσες φορολογικές παραλείψεις φορολογικών περιόδων 2009 έως 2012 συντάχθηκε το με αριθμό ...../17-9-20 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με ενσωματωμένη κλήση προς ακρόαση σύμφωνα με τα άρθρα 62 και 28 του Ν. 4174/2013 και του άρθρου 6 του Ν.2690/1999.

Συντάχθηκε επίσης ο με αριθμό ...../17-9-20 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 62 και 28 του Ν.4174/13, όπως ισχύουν, και η επιβολή του από τις διατάξεις των άρθρων 54Α' 58, 58Α και 59 κατά περίπτωση, όπως ισχύουν, του ίδιου νόμου (Κ.Φ.Δ.) καθώς και από τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.4337/15.

Για την επίδοση των εγγράφων αυτών στις 17-09-2020 συνεργείο ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής μετέβη επί της οδού ..... ΑΘΗΝΑ όπου δηλώνει την κατοικία του ο ..... Α.Φ.Μ. .... και αφού δεν βρέθηκε στην κατοικία του, εξακριβώθηκε ότι διαμένει στη συγκεκριμένη διεύθυνση θυροκόλλησε τα παραπάνω υπηρεσιακά έντυπα με αριθμό ...../17-9-20 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και τον με αριθμό ...../17-9-20 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου.

Σε ότι αφορά την κλήση προς ακρόαση σύμφωνα με τα άρθρα 62 και 28 του Ν. 4174/2013 και του άρθρου 6 του Ν.2690/1999 και τον αριθμ. ..../19-05-2020 Προσωρινό Προσδιορισμό

Προστίμου, ΚΑΝΕΝΑΣ εκπρόσωπος της επιχείρησης δεν προσήλθε στην έδρα της ΥΕΔΔΕ Αττικής και μέχρι το πέρας της προθεσμίας (της κλήσης προς ακρόαση), δεν υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις της, ούτε παρείχε προφορικές διευκρινίσεις ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις.

-Ως προς την λήπτρια επιχείρηση ..... ΕΠΕ:

.....η επιχείρηση ..... ΕΠΕ, ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της και στις φορολογικές της δηλώσεις τριάντα πέντε(35) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) από την εκδότρια επιχείρηση ..... ΕΠΕ με ΑΦΜ ..... συνολικής αξίας 350.724,80€ με καθαρής αξίας 291.043,43€ ως εξής:

| A/A | No TIM | ΗΜΕΡ/ΝΙΑ  | ΚΑΘ. ΠΟΣΟ |
|-----|--------|-----------|-----------|
| 1   | .....  | 31/1/2010 | 14994,0   |
| 2   | .....  | 31/1/2010 | 14994,0   |
| 3   | .....  | 31/1/2010 | 14994,0   |
| 4   | .....  | 28/2/2010 | 14994,0   |
| 5   | .....  | 28/2/2010 | 14994,0   |
| 6   | .....  | 28/2/2010 | 14994,0   |
| 7   | .....  | 28/2/2010 | 11714,0   |
| 8   | .....  | 31/3/2010 | 13402,0   |
| 9   | .....  | 31/3/2010 | 13402,0   |
| 10  | .....  | 31/3/2010 | 13402,0   |
| 11  | .....  | 31/3/2010 | 11487,4   |
| 12  | .....  | 30/4/2010 | 14993,0   |
| 13  | .....  | 30/4/2010 | 14984,0   |
| 14  | .....  | 30/4/2010 | 14983,0   |
| 15  | .....  | 31/5/2010 | 14984,0   |
| 16  | .....  | 31/5/2010 | 14983,5   |
| 17  | .....  | 31/5/2010 | 14983,0   |
| 18  | .....  | 25/5/2010 | 2995,0    |
| 19  | .....  | 25/6/2010 | 2995,0    |
| 20  | .....  | 25/6/2010 | 2995,0    |
| 21  | .....  | 25/6/2010 | 2994,0    |
| 22  | .....  | 25/6/2010 | 2995,0    |
| 23  | .....  | 30/6/2010 | 2995,0    |
| 24  | .....  | 1/7/2010  | 2460,0    |
| 25  | .....  | 7/7/2010  | 2435,5    |
| 26  | .....  | 15/7/2010 | 2361,5    |
| 27  | .....  | 20/7/2010 | 2460,0    |
| 28  | .....  | 31/7/2010 | 2450,0    |
| 29  | .....  | 31/7/2010 | 2583,0    |
| 30  | .....  | 31/7/2010 | 2583,0    |
| 31  | .....  | 31/7/2010 | 2583,0    |
| 32  | .....  | 31/7/2010 | 2583,0    |
| 33  | .....  | 9/8/2010  | 2435,0    |
| 34  | .....  | 12/8/2010 | 2398,5    |
| 35  | .....  | 12/8/2010 | 2460,0    |
| 35  | 35     |           | 291.043,4 |

Για την λήπτρια των εικονικών φορολογικών στοιχείων, αφού ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ επαλήθευσε τα ευρήματα του ελέγχου του εκδότη, διαπίστωσε ότι η εικονικότητα αφορά την

συναλλαγή και όχι το πρόσωπο του εκδότη(συναλλακτικά ανύπαρκτος) και οι επίμαχες συναλλαγές ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν, διότι η προσφεύγουσα επιχείρηση:

- Δεν εξόφλησε τα επίμαχα τιμολόγια μέσω τραπεζικού συστήματος, με το τέχνασμα της κατάτμησης των τιμολογηθέντων ποσών σε οριακά μικρότερα των 15.000€ και από δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 18 του ΚΒΣ, όφειλε να εξοφλεί κάθε τιμολόγιο αξίας ανώτερης του ποσού μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή δίγγραμης επιταγής.

Δεν απέδειξε τον τρόπο παροχής των υπηρεσιών από τον εν λόγω προμηθευτή της, μη προσκομίζοντας ονομαστικές καταστάσεις υπαλλήλων φύλαξης, τις βάρδιες αυτών, τα πόστα τοποθέτησης τους του παγίου στην επιχείρηση της.

-Δεν προσκόμισε τα εικονικά καθ' ολη τη διάρκεια του ελέγχου, παρά μόνο αντίγραφα αυτών, με την κατάθεση της ενδικοφανούς προσφυγής.

-Δεν προσκόμισε όλα τα συμφωνητικά που είχε συνάψει με την αντισυμβαλλόμενη κατά την ένδικη διαχειριστική περίοδο 2010.

Επειδή, η κρίση περί εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στην συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (Στε 2223/95).

.....»

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 14-10-2020 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας και στην από 03-12-2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά για την κρινόμενη χρήση και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι αβάσιμοι.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλήρως αιτιολογημένη καθόσον, στην από 14-10-2020 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας της ΥΕΔΔΕ Αττικής και στην από 03-12-2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, αναφέρονται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα, για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, όλα τα στοιχεία με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις και τις καθιστούν νόμιμες.

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της καταλογιστικής πράξης, δεν απαιτείται η διατύπωση της ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣτΕ

**949,950/2012).** Η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από την σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993), η οποία κοινοποιείται ταυτόχρονα με την καταλογιζόμενη πράξη.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ότι πράξη δεν είναι τεκμηριωμένη και ως εκ τούτου νομικά πλημμελείς, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

**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, ουσιαδώς 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 ..... και ....., 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. ....../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 του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' 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 εικονικών στοιχείων ως προς την συναλλαγή, 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 των οικείων καταλογιστικών πράξεων, επιβάλλεται το εν λόγω πρόστιμο των 2.500 ευρώ, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο, ως εκ τούτου η με αρ. ....../2021 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ θα πρέπει να τροποποιηθεί σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

**Επειδή**, ως προς τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 14-10-2020 Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας της ΥΕΔΔΕ Αττικής και στην από 03-12-2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΜΗΝΗΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

**Αποφασίζουμε**

Την μερική αποδοχή της με αριθμ.πρωτ. .... /07-01-2022 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση ' ' ..... ΕΠΕ ' με ΑΦΜ ..... και την τροποποίηση της υπ. αριθ. .... /03-12-2021 πράξης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

## **ΚΦΑΣ**

**Φορολογική περίοδος 1/1-31/12/2010 ( υπ. αριθ. .... /2021)**

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013: **2.500,00€**

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

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

**Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ακριβές Αντίγραφο**

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της .