



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604561
Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 26/ 06/ 2020

Αριθμός Απόφασης 1321

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)

δ. της Α 1122/31-05-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.(Β 2088).

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 12-03-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε ο του, ΑΦΜ, κάτοικος-....., οδός &..... κατά:

- Της υπ. αριθ./2020 (ΠΕΠ...../20) Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5 ν.4337/2015), της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012.

-Του υπ' αριθ./2020 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017), της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, των οποίων 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 12-03-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε ο του, 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

A. Με το με αρ. πρωτ.....ΕΞ2019/04-03-2019 Δελτίο Πληροφοριών η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. Παλλήνης την από 21-12-2018 Έκθεση Ελέγχου [εφαρμογή των διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ), Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που αφορούσε την ατομική επιχείρηση “..... του, ΑΦΜ, με έδρα στην επί της οδού, σύμφωνα με την οποία αυτή εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους για τις χρήσεις 2012 & 2013. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είναι λήπτες φορολογικών στοιχείων από την ατομική επιχείρηση “..... του, στην χρήση 2012 περιλαμβάνεται και η ατομική επιχείρηση του, ΑΦΜ, για έξι (6) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 11.021,14€.

B. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, διενήργησε έλεγχο για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12-2012 με την υπ' αριθ./...../2019 εντολή μερικού ελέγχου της προϊσταμένης της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ (ΠΔ 186/92) & ΦΠΑ (ν. 2859/00).

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την ελέγκτρια, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω Έκθεση και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, αρχικά συντάχτηκε και κοινοποιήθηκε με τις υπ' αριθ./2019 &/2019 συστημένες επιστολές της Δ.Ο.Υ. στην διεύθυνση κατοικίας του νομίμου εκπροσώπου της ατομικής επιχείρησης

(..... του) το υπ' αριθ/ΧΕΙΡ/2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013. & το υπ' αριθ/ΧΕΙΡ/2019 Συμπληρωματικό Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων, στις 03-01-2020 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του, το υπόμνημα του προσφεύγοντα, εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 11-02-2020 εκθέσεις ελέγχου:

1) Φορολογίας ΚΒΣ, & 2) Πρόστιμο Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, με βάση τις οποίες η προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

Κ.Β.Σ.

-Την υπ. αριθ. /2020 (ΠΕΠ...../20) Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5 ν.4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 4.408,46€ (11.021,14€ x 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 11.021,14€, πλέον ΦΠΑ 2.534,86€ εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης “..... του”, ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1, 14, 18§§§1, 2, 9 & 30§§§§1, 2, 3 περ. γ, 4, 7, 8, & 9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1, 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 ίδιου νόμου.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

-Τον υπ' αριθ. /2020 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 1.267,43€ (€2.534,86 x 50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητάει την ακύρωση των παραπάνω Πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Μη νομιμότητα του ένδικου καταλογισμού λόγω παραγραφής και ανυπαρξίας συμπληρωματικών στοιχείων ήταν γνωστά τα στοιχεία αυτά εντός της πενταετίας.

-Μη νόμιμη η πράξη της φορολογικής αρχής για το πρόστιμο ΦΠΑ αφού δεν υπάρχει αρχική πράξη.

-Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

-Παράνομη επιβολή σωρευτικών προστίμων και όχι αυτοτελών.

-Παραβίαση αρχής αμεροληψίας-Παραβίαση αρχής χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης-Κατάχρηση εξουσίας-Ανύπαρκτη αιτιολογία της εκθέσεως ελέγχου εν σχέση με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων ώστε να στηριχθεί ο έλεγχος επαρκώς.

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 δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή, με τις διατάξεις της **παραγράφου 1,2 και του άρθρου 57 του Ν 2859/2000**, ορίζεται ότι:

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

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

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

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

Επειδή με τις διατάξεις της **παρ.3 του άρθρου 49 του ν.2859/2000** ορίζεται:

«Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

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

Επειδή, 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, ο προσφεύγων έχει υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ για την ελεγχόμενη χρήση.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, με το υπ' αριθ.ΕΞ/04-03-2019 Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, το οποίο αφορούσε την χρήση 2012 που ήταν ανέλεγκτη.

Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, διενήργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12-2012 με την υπ' αριθ./..../...../2019 εντολή μερικού ελέγχου της προϊσταμένης της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ(186/92) και ΦΠΑ (ν. 2859/00).

Μετά το πέρας του ελέγχου συντάχτηκαν οι από 11-02-2020 εκθέσεις ελέγχου, 1) Φορολογίας ΚΒΣ και 2) Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 79 ν. 4472/2017) με βάση τις οποίες η προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες Πράξεις, οι οποίες κοινοποιήθηκαν με την υπ' αριθ./12-02-2020 συστημένη επιστολή της Δ.Ο.Υ. στην διεύθυνση κατοικίας του προσφεύγοντα (..... -).

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 καταλογιστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι για την χρήση 2012 στις 31-12-2023. Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής ως προς την εν λόγω πράξη απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς την οριστική πράξη προστίμου Φ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ.5 του ν.2523/1997 στα πρόστιμα του Φ.Π.Α., ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία ΦΠΑ και ως προς το θέμα της παραγραφής έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.).

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 49§3 του ν.2859/2000 περί συμπληρωματικών στοιχείων, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν έχει περαιώσει το ελεγχόμενο έτος και ούτε έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου εντός πενταετίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57§1, η προθεσμία του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ, είναι εν προκειμένω πενταετής για την επιβολή προστίμου, σε βάρος του προσφεύγοντα, ήτοι η χρήση 2012 παραγράφηκε την 31/12/2018. Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής ως προς την εν λόγω πράξη γίνεται δεκτός.

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 ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία ικανά, να αποδείξουν τους ισχυρισμούς του.

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 21-12-2018 Έκθεση Ελέγχου [εφαρμογή των διατάξεων του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και στην από 11/02/2020 Έκθεση Ελέγχου [ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), 4174/2013 (ΚΦΔ)] της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ για τον εκδότη " του " με ΑΦΜ, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

«.....Σύμφωνα με το υπ' αριθμ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΕΞ 2019 /04-03-2019 Δελτίο Πληροφοριών των ελεγκτών της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Αττικής (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) και από την 21/12/2018 Έκθεση Ελέγχου κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)/Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.)/ Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) στην εκδότρια επιχείρηση «..... του» - Α.Φ.Μ., διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:ότι το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση προς διάφορες επιχειρήσεις στις χρήσεις 2012 και 2013 είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ στο σύνολο τους για τους κάτωθι λόγους:

-Η επιχείρηση έχει αποχωρήσει από τη δηλωθείσα έδρα της τον Δεκέμβριο του 2011. Στα δηλωθέντα

υποκαταστήματα της στη είναι παντελώς άγνωστη.

-Η επιχείρηση δεν έχει αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό, αφού δεν δηλώνεται από καμιά επιχείρηση στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών — προμηθευτών ως πελάτης τα έτη 2012 και 2013. Η επιχείρηση δεν έχει ενδοκοινοτικές συναλλαγές ούτε συναλλαγές με τρίτες χώρες. Όπως έχει αναγραφεί στην παρούσα έκθεση δεν είχε αποθέματα από το 2011, αφού παρουσιάζει παρεμφερή εικόνα.

-Η επιχείρηση δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό τα έτη 2012 και 2013.

-Η επιχείρηση δεν είχε στην κατοχή της επαγγελματικά οχήματα, μηχανήματα έργου και λοιπό πάγιο εξοπλισμό, απαραίτητο για τις φερόμενες εργασίες της. Επιπροσθέτως, από τις συγκεντρωτικές τρίτων επιχειρήσεων δεν προκύπτει να έχει μισθώσει τον εξοπλισμό αυτό.

-Η επιχείρηση έχει υποβάλλει ανακριβώς δηλώσεις Φ.Π.Α., εισοδήματος και δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών — προμηθευτών.

-Το αντικείμενο των εργασιών που φέρεται να εκτέλεσε στο έργο στην δεν έχει δηλωθεί ως δραστηριότητα της επιχείρησης στο μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

-Η εξόφληση των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών προς την φέρεται να πραγματοποιείται με επιταγές εκδόσεως των πελατών της επιχείρησης. Από τις απαντήσεις των τραπεζικών ιδρυμάτων διαπιστώθηκε ότι από οπισθογραφήσεις της τα χρηματικά ποσά δεν εισπράττονται από την επιχείρηση αλλά οι επιταγές οπισθογραφούνται ή εισπράττονται από τρίτα πρόσωπα και επιχειρήσεις όπως εμφανίζονται στον πίνακα.

α/α	ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΑΞΙΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΛΗΞΗΣ	ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ
1		5.000,00	29/2/2012	ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΕ ΣΕ ΑΛΛΗ ΤΡΑΠΕΖΑ
2		5.000,00	29/2/2012	ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΕ ΣΕ ΑΛΛΗ ΤΡΑΠΕΖΑ
3		5.000,00	29/2/2012	ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΕ ΣΕ ΑΛΛΗ ΤΡΑΠΕΖΑ
4		5.000,00	29/2/2012	ΕΙΣΠΡΑΧΘΗΚΕ ΣΕ ΑΛΛΗ ΤΡΑΠΕΖΑ
5		20.000,00	31/7/2012	.....
6		20.000,00	31/7/2012	.....
7		20.000,00	30/6/2012	.....
8		20.000,0	30/6/2012	.....
9		10.000,00	31/5/2012	.....
10		10.000,00	31/5/2012	.....
11		10.000,00	31/5/2012	ΕΝΕΧΥΡΟ

				
12	.....	10.000,00	31/5/2012	.....
13	.....	10.000,00	30/4/2012	.....
14	.....	10.000,00	31/3/2012	.....
15	.....	15.000,00	31/3/2012	.....
16	.....	5.000,00	30/4/201	.....
17	.....	3.000,00	20/10/20.12-	.....
18	.....	4.000,00	20/10/2012	.....
19	.....	20.000,00	31/7/2012	.....
20	.....	20.000,00	31/6/2012	.....
21	.....	20.000,00	31/7/2012	.....
22	.....	20.000,00	31/8/2012	ΔΕ ΒΡΕΘΗΚΕ ΤΟ ΣΩΜΑ
23	.....	20.000,00	31/8/201.2	.....
24	.....	15.000,00	31/3/2012	ΔΕ ΒΡΕΘΗΚΕ ΤΟ ΣΩΜΑ
25	.....	60.000,00	17/1/2012	ΔΕ ΒΡΕΘΗΚΕ ΤΟ ΣΩΜΑ
26	.....	40.000,00	19/1/2012	ΔΕ ΒΡΕΘΗΚΕ ΤΟ ΣΩΜΑ
27	.....	60.000,00	17/1/2012	ΔΕ ΒΡΕΘΗΚΕ ΤΟ ΣΩΜΑ
	ΣΥΝΟΛΑ	462.000,00		

-Η επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθ./2018 Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων της Υπηρεσίας μας και δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία καθώς και τα αποδεικτικά είσπραξης και πληρωμών.

Όπως συνάγεται από τα ανωτέρω εκτεθέντα, η επιχείρηση «..... του» «δραστηριοποιήθηκε» αποκλειστικά στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, αφού τα στοιχεία αυτά εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές με σκοπό από την εκδότρια επιχείρηση την είσπραξη αμοιβών ή και την είσπραξη μέρους του Φ.Π.Α.. Οι λήπτριες επιχειρήσεις με τη λήψη των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων μείωσαν την καταβολή ή και τόσο των έμμεσων όσο και των άμεσων φόρων μέσω της διόγκωση του Φ.Π.Α. των εισροών τους αλλά και την αύξηση των εξόδων τους και συνεπώς την μείωση των φορολογητέων κερδών τους.»

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 21-12-2018 Έκθεση Ελέγχου [εφαρμογή των διατάξεων του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και στην από 11/02/2020 Έκθεση Ελέγχου [ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), 4174/2013 (ΚΦΔ)] της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα

οποία αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά ως προς την συναλλαγή για την κρινόμενη χρήση και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα **είναι αβάσιμοι**.

Επειδή, στο Κεφάλαιο 'Διαπιστώσεις Παρόντος Ελέγχου' στην από 11-02-2020 Έκθεση Ελέγχου [ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), 4174/2013 (ΚΦΔ)] της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, αναφέρεται ότι :

«.....Ο έλεγχος επιχείρησε να διερευνήσει τις προαναφερόμενες ανωτέρω έξι (6) συναλλαγές για λογαριασμό του λήπτη, ήτοι να αποδείξει αν υφίστανται πραγματικά για αυτόν ή όχι, τι αφορούσαν καθώς και τον τρόπο εξόφλησής τους.

Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθμ./2019 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών άρθρου 14 του Ν.4174/2013 και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της χρήσης 2012 δυσχεραίνοντας ως εκ τούτου τις διενεργούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Συνεπώς, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε σε Αίτημα της φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, ήτοι δεν προσκόμισε και δεν επέδειξε τα τηρούμενα στοιχεία και βιβλία της ατομικής επιχείρησης που αφορούσαν τη χρήση 2012.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο προσφεύγων δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου ούτε και τα έξι (6) Φορολογικά στοιχεία (π.χ. ΤΙΜ. ΤΙΜ-ΔΑ κ.λπ.) εκδόσεως της επιχείρησης «..... του» -Α.Φ.Μ. συνολικής καθαρής αξίας 11.021.14€ για τη χρήση 2012, αν και ζητήθηκαν από τον έλεγχο, και επομένως δεν ήταν δυνατή η κατάσχεση αυτών από την Δ.Ο.Υ..

Ακολούθως δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου ούτε άλλα αποδεικτικά στοιχεία (π.χ. ιδιωτικά συμφωνητικά, Δ.Α. ή άλλα αποδεικτικά διακίνησης εμπ/των, αποδεικτικά εξόφλησης κ.α.)

Επομένως, ο έλεγχος δε δύναται να εξακριβώσει ούτε τι αφορούσαν οι ανωτέρω συναλλαγές, ούτε το ακριβές πόσο κάθε μίας συναλλαγής ξεχωριστά, ούτε αν έχει μεταφερθεί ορθά το ακριβές πόσο κάθε μιας συναλλαγής στο τηρούμενο βιβλίο από τα πρωτότυπα παραστατικά, ούτε αν έχουν εξοφληθεί ή μη, ούτε τον τρόπο εξόφλησής αυτών (π.χ. μετρητοίς, με επιταγή, με τραπεζικές καταθέσεις κ.λπ.), ούτε επομένως αν υφίστανται πραγματικά για το λήπτη.

Από περαιτέρω έρευνα που πραγματοποιήθηκε στο ηλεκτρονικό αρχείο της Δ.Ο.Υ. βρέθηκε ότι ο προσφεύγων έχει υποβάλλει συγκεντρωτική κατάσταση πελατών- προμηθευτών για τη χρήση 2012, στην οποία δήλωσε τις ανωτέρω έξι (6) συναλλαγές καθαρής αξίας 11.021.14€ ως αγορές από την προμηθεύτρια επιχείρηση «..... του» -Α.Φ.Μ., σύμφωνα με τα φορολογικά στοιχεία που είχε λάβει και καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία για τη χρήση 2012.

.....

Κατόπιν των ανωτέρω.

- Επειδή σύμφωνα με το υπ' αριθμ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΕΞ /04-03-2019 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και των συνημμένων αυτού καθώς και της από 21-12-2018 Έκθεσης Ελέγχου στην εκδότρια επιχείρηση «..... του» -Α.Φ.Μ., χρήσεων 2012-2013 το σύνολο των Φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση «..... του» -Α.Φ.Μ. προς διάφορες επιχειρήσεις στις χρήσεις 2012 και 2013 κρίθηκαν ΕΙΚΟΝΙΚΑ στο σύνολο τους για τους λόγους που αναφέρονται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου και ειδικότερα επειδή η εκδότρια εταιρεία «δραστηριοποιήθηκε» αποκλειστικά στην έκδοση εικονικών Φορολογικών στοιχείων, τα οποία εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές με σκοπό την είσπραξη αμοιβών ή και την είσπραξη μέρους του Φ.Π.Α., ενώ αντίστοιχο ήταν και το όφελος και για τις λήπτριες επιχειρήσεις, το οποίο συνίστατο στη μείωση της καταβολής τόσο των έμμεσων όσο και άμεσων φόρων μέσω της διόγκωσης του Φ.Π.Α. εισροών και της αύξησης των εξόδων και συνεπώς της μείωσης των Φορολογητέων κερδών τους.

- Επειδή η εκδότρια επιχείρηση έχει αποχωρήσει από τη δηλωθείσα έδρα της τον Δεκέμβριο του 2011, ενώ στα δηλωθέντα υποκαταστήματα της στη είναι παντελώς άγνωστη, δεν έχει αγορές εμπορευμάτων από το εσωτερικό στα έτη 2012 και 2013, δεν έχει ενδοκοινοτικές συναλλαγές ούτε συναλλαγές με τρίτες χώρες, δεν είχε αποθέματα από το 2011, υποβάλλει ανακριβώς δηλώσεις Φ.Π.Α. και Εισοδήματος, ενώ δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό κατά τα έτη 2012 και 2013 δεν είχε στην κατοχή της επαγγελματικά οχήματα, μηχανήματα έργου και λοιπό πάγιο εξοπλισμό, απαραίτητο για τις φερόμενες εργασίες της, ούτε εμφανίζεται να έχει μισθώσει τέτοιο εξοπλισμό, επομένως δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει υπηρεσίες μετά υλικών ή μη και να διενεργεί πωλήσεις εμπ/των.

- Επειδή ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην υπ' αριθμ../2019 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθ. 14 του Ν.4174/2013 για διάθεση των λογιστικών αρχείων της και δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία χρήσης 2012, και ειδικότερα δεν προσκόμισε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία καθώς και τα αποδεικτικά εξόφλησης αυτών, ώστε να αποδείξει την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών, ενώ προφανώς έκανε χρήση αυτών, τα δήλωσε στην υποβληθείσα από την ίδια συγκεντρωτικές κατάσταση πελατών-προμηθευτών, τα συμπεριέλαβε στις δηλώσεις Φ.Π.Α. και Εισοδήματος και ως εκ τούτου εξέπεσε στο Φ.Π.Α. το φόρο εισροών και στο Εισόδημα μείωσε τα κέρδη της κατά την αξία αυτών.

Ο έλεγχος κρίνει ότι η ατομική επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. ζήτησε και έλαβε στη χρήση 2012 έξι (6) ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά στοιχεία ως προς τη συναλλαγή από την επιχείρηση «..... του» -Α.Φ.Μ. συνολικής καθαρής αξίας 11.021,14€.....»

Επειδή, ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλήρως αιτιολογημένη, καθόσον, στην από 21-12-2018 Έκθεση Ελέγχου [εφαρμογή των διατάξεων του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και στην από 11-02-2020 Έκθεση Ελέγχου [ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), 4174/2013 (ΚΦΔ)] της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάση την οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου στην Πράξη Επιβολής Προστίμου περιέχονται στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία της. **(ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001)**. Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και της επιβαλλόμενης γι' αυτήν πρόστιμο, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της κάθε πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στην συνοδεύουσα της πράξης έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. **ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12, 1218.**

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της κάθε πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου **(ΣτΕ 949, 950/2012)**, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου **(ΣτΕ 2695/1993)**, στην κάθε πράξη επιβολής προστίμου αναφέρεται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτή **(ΣτΕ 962/2012)**, και επομένως οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται, καθόσον η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 7 §3 περ. β' & § 5 του Ν. 4337/2015** (ισχύ 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:

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.

.....

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'170) ».

Στην προκείμενη περίπτωση ο ν. 4337/2015 ο οποίος ισχύει, από 17-10-2015 επέφερε τις πιο κάτω τροποποιήσεις:

-Καταργήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, οι οποίες εφαρμόζονταν για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 (μέχρι και 31-12-2013) και 55 (μέχρι 26-07-2013) του ν. 4174/2013 (άρθρο 7 παρ. 6).

-Καταργήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, οι οποίες εφαρμόζονταν για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα που αυτές ίσχυαν, δηλ. από 26-7-2013 έως και 16-10-2015 (άρθρο 3 παρ. 4 περ. β') και συγκεκριμένα:

-Με το άρθρο 7 παρ. 3 ορίστηκε ότι από 17-10-2015, για παραβάσεις των διατάξεων του ΚΒΣ και του ΚΦΑΣ, που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 & 55 του ν. 4174/2013, για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του ν. 4337/2015 (12-10-2015) δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, πλέον δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται οι κυρώσεις που ειδικότερα προβλέπουν οι διατάξεις του ν. 4337/2015. Ειδικότερα οι μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 προβλέπουν ότι επιβάλλεται πρόστιμο, στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 40% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση και ως εκ τούτου σωστά επιβλήθηκε το πρόστιμο.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της υπ' αριθμ./12-03-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, **ως εξής:**

1)την απόρριψη αυτής και την επικύρωση α) της υπ. αριθ./2020 (ΠΕΠ...../20) Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§§3&5 ν.4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012.

2)την αποδοχή αυτής και την ακύρωση α) του υπ' αριθ./2020 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, λόγω παραγραφής.

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

Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012

Πρόστιμο : $(11.021,14 \times 40\%) = 4.408,46\text{€}$

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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 .