



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 23-09-2024



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2032

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : Θεσ/νίκη, 54639
Τηλέφωνο : 2313-332246

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

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

4.Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου της πόλης, Βελγίου, για την ατομική επιχείρηση που είχε με έδρα τη, επί της οδού, κατά: α) της με αριθμ./28-03-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτος 2014, β) της με αριθμ./28-03-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1.1.2013-31.12.2013, γ) της με αριθμ./28-03-2024 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του αρ. ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, δ) της υπ' αριθμ./28-03-2024 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου αρ. 79 ν. 4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, ε) της υπ' αριθμ./28-03-2024 της οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, της Προϊσταμένης του

5.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση

6.Την Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης του, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμό/28-03-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1.1.2013-31.12.2013), της Προϊσταμένης του, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 88.079,19€, και πρόσθετος φόρος, ύψους 117.063,94€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 12.225,24€, ήτοι συνολικό ποσό 226.842,46€.

Με την αριθμό/28-03-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1.1.2013-31.12.2013, της Προϊσταμένης του,

επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 138.000.00€, και πρόσθετος φόρος ύψους 165.600,00€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 2013, ήτοι συνολικό ποσό 303.600,00€.

Με την υπ' αριθμ./28-03-2024 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 2.500,00€ διότι ο προσφεύγων κατά τη διαχειριστική περίοδο / φορ. έτος 2013 υπέπεσε στις εξής παραβάσεις:

Παράβαση λήψης δεκαεπτά (17) εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 600.000,00€. πλέον ΦΠΑ 138.000,00€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6,7,8 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), που επισύρουν κυρώσεις κατά τις συνδυασμένες διατάξεις του αρ. 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015, του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και 2 περ. ε' του ν. 4987/2022 (όπως ίσχυε) και της εγκυκλίου Ε 2042/2022 και των άρθρων 66 και 88 του ν. 4987/2022.

Με την υπ' αριθμ./28-03-2024 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 79 ν. 4472/2017 επιβλήθηκε πρόστιμο στον προσφεύγοντα ύψους 69.000,00€ ίσο με το 50% του ΦΠΑ που εξέπεσε με βάση τα εικονικά τιμολόγια που έλαβε στη χρήση 2013.

Με την υπ' αριθμ./28-03-2024 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 2.500,00€, διότι ο προσφεύγων κατά τη διαχειριστική περίοδο / φορ. έτος 2014 υπέπεσε στις εξής παραβάσεις:

Παράβαση λήψης τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 79.000,00€. πλέον ΦΠΑ 18.170,00€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6,7,8 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), που επισύρουν κυρώσεις κατά τις συνδυασμένες διατάξεις του αρ. 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015, του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και 2 περ. ε' του ν. 4987/2022 (όπως ίσχυε) και της εγκυκλίου Ε 2042/2022 και των άρθρων 66 και 88 του ν. 4987/2022.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν με βάση τις από 28/03/2024: α) Έκθεση Φορολογίας Εισοδήματος βάσει των διατάξεων του 23 ν. 4987/2022, β) Έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. βάσει των διατάξεων του ν. 2859/2000 του, γ) Έκθεση μερικού ελέγχου αρ. 79 ν. 4472/2017, δ) έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), οικ. έτους 2014 και φορ. έτους 2014. Οι συγκεκριμένες εκθέσεις συντάχθηκαν μετά από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση του προσφεύγοντος με βάση την με αριθ./27-04-

2023 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης του, που εκδόθηκε σε συνέχεια της με αρ./24-11-2021 εντολής μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης της ..Δ.Ο.Υ.....

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ./14-10-2021 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. μετά της συνημμένης από 24-09-2021 έκθεσης μερικού ελέγχου ΚΦΑΣ, ΕΛΠ και ν. 4174/2013 προς τη Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων κατά τις φορολογικές περιόδους 01.01.-31.12.2013 και 01.01.-31.12.2014 έλαβε δεκαεπτά (17) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 600.000,00€ πλέον ΦΠΑ 138.000,00€, και τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 79.000,00€, πλέον ΦΠΑ 18.170,00€ αντίστοιχα, από την με ΑΦΜ με δραστηριότητα «γενικές κατασκευαστικές εργασίες για κτίρια».

Κατόπιν διεξαγωγής ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., προς αξιοποίηση της προαναφερθείσας έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., προέκυψε ότι ο προσφεύγων έλαβε από την «.....» κατά τη φορολογική περίοδο δεκαεπτά (17) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 600.000,00€, πλέον ΦΠΑ 138.000,00€ και κατά τη φορολογική περίοδο 01.01-31.12.2014 τρία (3) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 79.000,00€ πλέον ΦΠΑ 18.170,00€, τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή.

Κατόπιν της διαπίστωσης της λήψης και καταχώρισης από τον προσφεύγοντα των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων επιβλήθηκε σε βάρος του, για κάθε ελεγχόμενο έτος, πρόστιμο ποσού 2.500,00€ βάσει των διατάξεων της παρ. 2 περ. ε' άρθρου 54 ν. 4987/2022, κατ' εφαρμογή της ευνοϊκότερης κύρωσης σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε 2042/2022. Επιπλέον, ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τις διατάξεις περί παραγραφής, προσδιόρισε, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, τα καθαρά κέρδη για το φορ. έτος 2013 προσθέτοντας στα καθαρά κέρδη της δήλωσης την αξία των ληφθέντων από την προσφεύγουσα επιχείρηση εικονικών στοιχείων ποσού 600.000,00€, ενώ ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, δεν αναγνώρισε για το έτος 2013 το δικαίωμα για έκπτωση φόρου ποσού 138.000,00€ που αφορά τα μη νόμιμα λόγω εικονικότητας παραστατικά καθαρής αξίας 600.000,00€, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 1β του ν. 2859/2000. Τέλος, για το ίδιο έτος (2013) επέβαλε πρόστιμο ΦΠΑ 50% επί του εκπεσθέντος ΦΠΑ εισροών που αντιστοιχεί στα εικονικά τιμολόγια, σύμφωνα με το άρθρο 79 ν. 4472/2017.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αρ. .../2024 σημείωμα διαπιστώσεων και το με αρ .../1/2024 συμπληρωματικό σημείωμα διαπιστώσεων άρθρου 28 ν. 4987/2022 με τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων, επί των οποίων κατατέθηκαν στη φορολογική αρχή το με αρ. πρωτ./05-03-2024 υπόμνημα και το με αρ. πρωτ./20-03-2024 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος. Οι προβαλλόμενοι

ισχυρισμοί δεν έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο και ακολούθως συντάχθηκαν οι ανωτέρω αναφερόμενες εκθέσεις ελέγχου και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/23-04-2024 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση πράξεων καταλογισμού του Φόρου Εισοδήματος, του ΦΠΑ και των προστίμων για τη χρήση 2013,
2. Άρνηση της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων – μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών .
3. Οι πράξεις επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ επιβλήθηκαν κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθώς ο έλεγχος δεν κοινοποίησε σύμφωνα με το αρ. 28 ν. 4987/2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων του ελέγχου και τις συναφείς προσωρινές πράξεις.
4. Παράνομη η επιβολή προστίμου για την αποδιδόμενη παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τη χρήση 2013 με βάση τις διατάξεις του άρθρου 79§1 του ν. 4472/2017, διότι έρχεται σε αντίθεση προς την πρόβλεψη του αρ. 78§2 Συντ. που απαγορεύει ρητά την αναδρομικότητα των φορολογικών νόμων. Σε κάθε περίπτωση δεν θα έπρεπε να επιβληθούν πρόστιμα λόγω της καλής πίστης του λήπτη των τιμολογίων.
5. Εφαρμογή ευνοϊκότερης διάταξης αναφορικά με το πρόστιμο του αρ. 79 ν. 4472/2017. Εφαρμοστέες τυγχάνουν εν προκειμένου ως ευνοϊκότερες οι διατάξεις του αρ. 3 παρ. 4 β' ν. 4337/2015, με συνέπεια να μην επιβάλλεται κανένα πρόστιμο για την καταλογισθείσα εν προκειμένω παράβαση ΚΒΣ. Συνεπώς θα μπορούσε να επιβληθεί μόνο το πρόστιμο των 2.500,00€ σύμφωνα με το αρ. 55§2 περ. α' ν. 4174/2013

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 70 παρ. 10 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι : «10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να

κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του ν. [4254/2014](#) (Α'85) σε πρώτο βαθμό.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο το 84 παρ. 1 του Ν.2238/94, όπου ορίζεται ότι «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», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου 84, «το δικαίωμα του Δημοσίου για 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... β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν 2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.»

Επειδή, με το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίστηκε ότι «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση της Προϊσταμένης 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 της Προϊσταμένης 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.”

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού Φύλλου ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον

Υφυπουργό Οικονομικών η αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:

α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων...Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣΤΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣΤΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣΤΕ.2985-88/1981).

Επειδή συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης Δ.Ο.Υ. ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣΤΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣΤΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012, (σκέψη 12 ΣΤΕ 1623/2016)].

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣΤΕ (ΣΤΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των

διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι : « Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα Πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) έχει υποβληθεί η αριθμ. καταχ./2018 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, καθώς και η με αρ./2014 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την νομολογία, συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό

στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕφλωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000). Με βάση τα συμπληρωματικά στοιχεία, η οικεία Αρχή, προκειμένου να εκδώσει τις ως άνω καταλογιστικές πράξεις, μπορεί είτε να συντάξει τη σχετική έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου φορολογούμενου, κατά τον έλεγχο δε αυτόν μπορεί να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα άλλης δημόσιας φορολογικής ή μη αρχής (ΣΤΕ 3953-54/2012, 2122/2012, 3705/2011, 459/2009, 3293/2008, 572-574/2007).

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 66§27 α' του ν. 4646/2019: «Οι διατάξεις της παραγράφου 3^α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 01.01.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης[...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της Ε 2057/2023: «3. Επιπλέον, με τις διατάξεις του β' εδαφίου της περ. α' της [παρ. 27](#) του [άρθρου 66](#) του ν. [4646/2019](#) ορίζεται ότι: «ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

4. Για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων επισημαίνονται τα εξής:

4.1. Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της [παρ. 1 του](#)

[άρθρου 66](#) του [ΚΦΔ](#). Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέχονται σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και αφορούν σε φοροδιαφυγή, πράξεις προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα τιθέμενα στην [παρ. 3 του άρθρου 66](#) όρια.

Στην περίπτωση που οι πληροφορίες περί φοροδιαφυγής περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης μετά την οριζόμενη στην [παρ. 1 του άρθρου 36](#) του [ΚΦΔ](#) περίοδο (πενταετία), οι πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου εκδίδονται αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις πληροφορίες αυτές και για το έτος στο οποίο αφορούν.

4.2. Για υποθέσεις που αφορούν στην έκδοση πλαστών/εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευση τέτοιων στοιχείων στις χρήσεις 2012 και 2013, καθώς και στο φορολογικό έτος 2014 και στο διάστημα 1/1 έως και 16/10/2015 του φορολογικού έτους 2015, **οι οικείες πράξεις επιβολής προστίμου** εκδίδονται ανεξαρτήτως ποσού, κατόπιν σύγκρισης για τη διαπίστωση της ευνοϊκότερης κύρωσης μεταξύ εκείνης που προβλέπεται από το συνδυασμό των διατάξεων της περ. η' της [παρ. 1](#) και της περ. ε' της [παρ. 2 του άρθρου 54](#) του [ΚΦΔ](#) και εκείνης που ορίζεται στις μεταβατικές διατάξεις της [παρ. 3 του άρθρου 7](#) του [ν.4337/2015](#) (σχετ. Εγκ. [2042/2022](#)). Περαιτέρω, μόνο εφόσον από τον έλεγχο αυτών των φορολογικών στοιχείων προκύπτει ότι το ποσό του κύριου φόρου που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή εξέπεσε υπερβαίνει τα τιθέμενα στην [παρ. 3 του άρθρου 66](#) του [ΚΦΔ](#) όρια, εκδίδονται, βάσει της διάταξης της περ. α' της [παρ. 27 του άρθρου 66](#) του [ν.4646/2019](#) οι οικείες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στη φορολογία εισοδήματος ή/και Φ.Π.Α. κατά περίπτωση».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 19§4 του ν. 2523/97: 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, στο άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε', ως ίσχυε έως την 1/2/2016 (καταργήθηκε με την περίπτωση α' της παρ.4 του άρθρου 3 του [Ν.4337/2015](#)), δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα 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 Φορολογική Διοίκησης. 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 το αρ. 66§1,3,5 του ν. 4987/2022: 1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ΕΝ.Φ.Ι.Α. ή ειδικού φόρου ακινήτων (Ε.Φ.Α.), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του Φ.Π.Α., του Φ.Κ.Ε., του φόρου ασφαλίστρων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο τον φόρο αυτόν.

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.:

α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή

β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:

αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή

ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

5.[...] Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση 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 Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή ο προσφεύγων με τη λήψη των 17 εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 600.000,00€. πλέον ΦΠΑ 138.000,00€, υπέπεσε στο έγκλημα της φοροδιαφυγής, αφού το ποσό του ΦΠΑ που εξέπεσε υπερέβη το ποσό των 50.000,00€, συνεπώς βάσει των διατάξεων του αρ. 66§27 ν. 4646/19 και επικουρικής της Ε 2057/2023 *μπορεί να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης*, συνεπώς με βάση αυτή την αιτία (φοροδιαφυγή), σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ανωτέρω διατάξεις, η εν λόγω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, καθώς και η πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 79 ν.4472/2017, ως πράξη παρακολουθηματική, της φορολογίας ΦΠΑ μπορούν να εκδοθούν εντός δεκαετίας από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, ήτοι μέχρι την 31/12/2024.

Επειδή περαιτέρω, το με αριθ. πρωτ./14-10-2021 δελτίο πληροφοριών της .. ΔΟΥ μετά της συνημμένης από 24-09-2021 έκθεσης ελέγχου ΚΦΑΣ, ΕΛΠ και ν. 4174/2013

προς τη Δ.Ο.Υ., συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο για την προσφεύγουσα επιχείρηση, το οποίο περιήλθε εις γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής πέραν της αρχικώς πενταετούς προβλεπόμενης προθεσμίας παραγραφής, με αποτέλεσμα η παραγραφή του σχετικού δικαιώματος για τη χρήση 2013 να λήγει την **31-12-2024**, ήτοι 10 έτη από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης ελεγχόμενης χρήσης 2013 (31-12-2014), και η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων φόρου εισοδήματος και ΚΦΑΣ συντελέσθηκε εντός του χρόνου αυτού, νομίμως η φορολογική αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις φορολογίας εισοδήματος και προστίμου ΚΦΑΣ εντός του προβλεπόμενου χρόνου δεκαετούς παραγραφής.

Εξάλλου, η εν λόγω “το πρώτον” παράταση της παραγραφής προβλεπόταν εξ αρχής στο νομοθετικό πλαίσιο και ως εκ τούτου δεν αποτελεί αναδρομική επιβολή φόρου, ούτε τυγχάνουν εφαρμογής οι επικαλούμενες από τον προσφεύγοντα διατάξεις περί “εκ των υστέρων διαδοχικών παρατάσεων”.

Περαιτέρω, η αρμόδια φορολογική αρχή δεν θα μπορούσε να είχε λάβει γνώση των ανωτέρω συμπληρωματικών στοιχείων εντός του πενταετούς χρόνου παραγραφής, ακόμη κι αν επιδείκνυε τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι αν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στον νόμο, αφού για την ολοκλήρωση των συμπερασμάτων του ελέγχου και τη θεμελίωση της εικονικότητας, μεταξύ άλλων, των ένδικων τιμολογίων απαιτούνταν η ολοκλήρωση της έρευνας ως προς τον εκδότη. Το πόρισμα περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και λήψεως αυτών από τον προσφεύγοντα, έγινε γνωστό το πρώτον με το με αριθ. πρωτ./14-10-2021 δελτίο πληροφοριών της ΔΟΥ μετά της συνημμένης από 24-09-2021 έκθεσης ελέγχου.

Συνακόλουθα, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί άρνησης της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 «*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.»

Επειδή για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ.8 του ΚΦΑΣ: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον, ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν. 4987/2022 «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν.4987/2022 «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

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

Επειδή, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση. (ΔΕΦΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319).

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως με το αρ. πρωτ./14-10-2021 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. μετά της συνημμένης από 24-09-2021 έκθεσης μερικού ελέγχου ν. 4093/2012, ν. 4308/2014, ν. 4174/2013, καθώς και όλων των στοιχείων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου. Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ: ήταν κατά τη χρήση 2013, φορολογικώς μεν υπαρκτή πλην όμως κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες και τα είδη που από τα εκδιδόμενα στοιχεία προκύπτει να διέθεσε και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή, εξάλλου σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρεί στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣΤΕ 875/2012, ΣΤΕ 1295/1999).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών

δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι επαρκώς, σαφώς και ειδικώς αιτιολογημένες, με αναλυτική αναφορά των κανόνων που ρυθμίζουν την έκδοσή της και της συνδρομής των πραγματικών και νομικών συνθηκών που τις επιβάλλουν, όπως προκύπτει από τις Εκθέσεις Ελέγχου που τις συνοδεύουν. Ειδικότερα, οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση αναλύονται στις από 28/03/2024: α) Έκθεση Φορολογίας Εισοδήματος βάσει των διατάξεων του ν. 4987/2022, β) Έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. βάσει των διατάξεων του ν. 2859/2000 του, γ) Έκθεση μερικού ελέγχου αρ. 79 ν. 4472/2017, δ) έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), οικ. έτους 2014 και φορ. έτους 2014. οι οποίες συντάχθηκαν μετά από ουσιαστική εκτίμηση των διαλαμβανομένων στο με αριθ. πρωτ./14-10-2021 δελτίο πληροφοριών της .. ΔΟΥ και της συνημμένης από 24-

09-2021 έκθεσης ελέγχου ΚΦΑΣ, ΕΛΠ και Ν. 4174/2013, καθώς και όλων των στοιχείων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου. Στις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου, καθώς και στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., που αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των πιο πάνω εκθέσεων ελέγχου του, γίνεται αναλυτικά αναφορά στη νομική και πραγματική βάση και στα στοιχεία που αποδεικνύουν την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών.

Εξάλλου ο αντίδικος δεν επικαλέστηκε ούτε ενώπιον του ελέγχου, αλλά ούτε και στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή κανένα κρίσιμο στοιχείο, το οποίο να δύναται να ανατρέψει την ως άνω πλήρως τεκμηριωμένη κρίση της φορολογικής αρχής. Αντιθέτως, όλοι οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του έχουν απορριφθεί πλήρως αιτιολογημένα από τον έλεγχο σε απάντηση του Υπομνήματος που κατέθεσε κατόπιν κοινοποίησης των προσωρινών πράξεων.

Όπως τεκμηριωμένα αποδείχθηκε από τον έλεγχο, η εκδότρια επιχείρηση δεν είχε τη δυνατότητα να προμηθεύσει εμπορεύματα στους λήπτες των φορολογικών στοιχείων, διότι οι αγορές της ήταν ελάχιστες, δεν είχε τη δυνατότητα να παράσχει υπηρεσίες στους λήπτες των φορολογικών στοιχείων καθώς δεν διέθετε εργατικό προσωπικό, ούτε εγκαταστάσεις, ούτε μεταφορικά μέσα, ούτε την υλικοτεχνική υποδομή που απαιτείται προκειμένου να παράσχει υπηρεσίες προς τρίτους και μάλιστα τόσο μεγάλης αξίας. Επιπλέον, από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών διαπιστώθηκε ότι δεν υπήρχε καμία κίνηση χρέωσης ή πίστωσης από την ίδια ή τρίτο την υπό κρίση περίοδο ενώ ταυτόχρονα εξέδωσε προς τρίτους φορολογικά στοιχεία ιδιαίτερα μεγάλης αξίας. Περαιτέρω, η εκδότρια επιχείρηση από την ημερομηνία έναρξής της (09/08/2006) έως και σήμερα δεν έχει υποβάλλει καμία δήλωση φορολογίας εισοδήματος και ως προς τη φορολογία ΦΠΑ η ελεγχόμενη για τις φορολογικές περιόδους 2013 και 2014 δεν υπέβαλε καμία περιοδική δήλωση ΦΠΑ. Από τα παραπάνω προκύπτει ξεκάθαρα ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν στην πραγματικότητα συναλλακτικά ανύπαρκτη και μόνο σκοπό είχε την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε αντίγραφα επιταγών συνολικής αξίας 738.000,00€ σε διαταγή της εκδότριας επιχείρησης καθώς και αντίγραφα αποδείξεων παραλαβής αξιογράφων για τις εν λόγω επιταγές, χωρίς να αποδεικνύεται ποιος τις εισπράττει. Περαιτέρω, δεν προσκομίστηκε αντίγραφο της κίνησης του λογαριασμού του προσφεύγοντα, ώστε να προκύπτει η εξόφληση των εν λόγω επιταγών και επιπλέον, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. στους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε η εκδότρια για την υπό κρίση περίοδο δεν υπήρχε καμία κίνηση χρέωσης ή πίστωσης (ανάληψη ή κατάθεση) από την ίδια ή τρίτο, με εξαίρεση αυτόματες τραπεζικές κινήσεις όπως έξοδα αποστολής αντιγράφων λογαριασμών, χρέωση τόκων κλπ.

Επειδή αποδεικνύεται πλήρως η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ τα οποία ο έλεγχος έκρινε εικονικά και για τα οποία προχώρησε στην επιβολή των αντίστοιχων φόρων και προστίμων. Παρέλκει, δε, η εξέταση αν συντρέχει δόλος στο πρόσωπο του λήπτη του φορολογικού στοιχείου καθόσον σε περιπτώσεις λήψης και καταχώρησης εικονικού φορολογικού στοιχείου, όχι ως προς το πρόσωπο του εκδότη, αλλά ως προς την ανυπαρξία της συναλλαγής δεν νοείται καλή πίστη του λήπτη του στοιχείου.

Επειδή εν προκειμένω η φορολογική αρχή δεν οδηγήθηκε σε αυθαίρετο συμπέρασμα, αλλά απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων, από τον προσφεύγοντα εικονικών τιμολογίων, την οποία αιτιολόγησε πλήρως αφού έλαβε υπόψη της και τα πορίσματα εκθέσεων ελέγχων άλλων υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.), που αφορούν την εκδότρια επιχείρηση, τα οποία περιέχουν πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο, ως αναλυτικά περιγράφονται στις από 28-03-2024 εκθέσεις ελέγχου του, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 62§4 ν. 4987/2022: 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή, περαιτέρω με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 2014/2.5.2014 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών παρέχονται οδηγίες εφαρμογής για ορισμένα άρθρα του ν. 4987/2022 και ειδικότερα για το άρθρο 62 προβλέπονται τα ακόλουθα: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου και την είσπραξη, εφαρμόζονται ανάλογα και για τις πράξεις επιβολής προστίμου δηλαδή κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος ή το

ευθυνόμενο πρόσωπο εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση (σχετ. διατ. Ν. 4254/2014 Κεφ. Α' άρθρο πρώτο, παραγρ. Δ, υποπαραγράφος Δ2), να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου. Σημειώνεται ότι δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, ο προσφεύγων δεν στερήθηκε του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, δεδομένου ότι ο έλεγχος του απέστειλε το υπ' αριθμό/14-02-2024 σημείωμα διαπιστώσεων άρθρου 28 ν. 4987/2022 με το οποίο του δόθηκε η δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός 20 ημερών από την επόμενη της επίδοσης. Η δυνατότητα αυτή αξιοποιήθηκε από τον προσφεύγοντα ο οποίος στις 05-03-2024 απέστειλε με ηλεκτρονική αλληλογραφία το με αρ. πρωτ. ΕΙ 2024 ΕΜΠ υπόμνημά του.

Επειδή στο κεφάλαιο 5 «ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» και ειδικότερα στο υποκεφάλαιο αυτού με τίτλο 5.1 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) & Ν. 4987/2022 του εν λόγω σημειώματος, αναφέρονται εμπεριστατωμένα οι διαπιστώσεις του ελέγχου, τα ποσά του προστίμου ΚΦΑΣ – ν.4174/2013 που επιβάλλονται ανά έτος (2.500,00€) καθώς και οι σχετικές νομοθετικές διατάξεις και οι ΠΟΛ που εφαρμόζονται. Ως εκ τούτου, προκύπτει ότι στο σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 ν. 4987/2022 έχει συμπεριληφθεί ο προσωρινός προσδιορισμός προστίμων ΚΦΑΣ για τα έτη 2013 και 2014 και δεν συντρέχει περίπτωση παράβασης ουσιώδους τύπου όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων.

Επειδή, περαιτέρω, βάσει των διατάξεων της περ. 5 του άρθρου 79 του ν. 2717/1999 (ΚΔΔ) προβλέπεται ότι: «Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη Διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.» Κατά τη νομολογία με τη διάταξη του άρθρου 79 παρ. 5 Κ.Δ.Δ., η οποία προστέθηκε με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 3900/2010, ρυθμίστηκε η έκταση του δικαστικού ελέγχου επί φορολογικών και τελωνειακών διαφορών «με άξονα την οικονομία της δίκης και την αποφυγή παρελκύσεων και άσκοπης παράτασης εκκρεμοτήτων..», όπως ρητώς αναφέρεται στην οικεία εισηγητική έκθεση του ν. 3900/2010. Ειδικότερα, με τη διάταξη της περίπτωσης β' του ίδιου άρθρου συνάγεται ότι λόγοι προσφυγής που αφορούν τον τύπο ή τη διαδικασία της προσβαλλόμενης πράξης της

φορολογικής ή τελωνειακής αρχής προβάλλονται παραδεκτώς μόνο εάν ο προσφεύγων επικαλεστεί και αποδείξει – μη επανορθώσιμη με άλλο τρόπο – βλάβη (ΣΤΕ 2511/2019, ΔεφΑθ 159/2021).

Κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 79 παρ. 5 περ. β' ΚΔΔ που αναλογικά εφαρμόζεται και στα πλαίσια της ενδικοφανούς προσφυγής και της σχετικής νομολογίας των δικαστηρίων, λόγοι προσφυγής που αφορούν τον τύπο ή τη διαδικασία της προσβαλλόμενης πράξης της φορολογικής αρχής προβάλλονται παραδεκτώς μόνο εάν ο προσφεύγων επικαλεστεί και αποδείξει μη επανορθώσιμη με άλλο τρόπο βλάβη. Εν προκειμένω τέτοια περίπτωση δεν συντρέχει, καθώς ο προσφεύγων δεν αποστερήθηκε του δικαιώματός του να εκθέσει τις απόψεις του, τόσο ως προς τη στοιχειοθέτηση των παραβάσεων με βάση τα αναφερόμενα πραγματικά περιστατικά, όσο και προς το ύψος των επιβαλλόμενων προστίμων. Επιπλέον δεν επικαλείται κάποια άλλη βλάβη με την ενδικοφανή προσφυγή του. Βάσει όλων των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος θα πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό και πέμπτο ισχυρισμό:

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

Επειδή το εν λόγω πρόστιμο επιβαλλόταν αρχικά βάσει των οριζόμενων στο άρθρο 6 ν. 2523/97, στο τριπλάσιο της αξίας του εκπεσθέντος ΦΠΑ. Στη συνέχεια με τις διατάξεις της παρ. 2 του αρ. 55 του ν. 4174/2013 ορίστηκε ότι : «δ) Στο ΦΠΑ 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 ΦΠΑ ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που

έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.

Επειδή η παράγραφος 2 του άρθρου 55 ν. 4174/2013 καταργήθηκε δυνάμει του άρθρου 3 παρ. 4β' ν. 4337/2015, ωστόσο με το άρθρο 7§8 του ίδιου νόμου ορίστηκε ότι: «Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του αρ. 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4472/2017 : «Με τις προτεινόμενες διατάξεις των παραγράφων 1 έως 3 θεσπίζονται αναγκαίες μεταβατικές διατάξεις, συνέπεια της κατάργησης του άρθρου 6 του ν. 2523/97 και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, ώστε να προβλέπεται η επιβολή των ίδιων κυρώσεων, τόσο για τις υποθέσεις για τις οποίες είχαν επιβληθεί είτε οι κυρώσεις του άρθρου 6 του ν. 2523/97, είτε του άρθρου 55 παρ. 2 περίπτωση δ' του ν. 4174/2013 και οι οποίες εκκρεμούν κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος σχεδίου νόμου, όσο και για ανάλογες περιπτώσεις που θα προκύψουν μελλοντικά. Η προτεινόμενη διάταξη αποσκοπεί στον εξορθολογισμό των κατά τις ως άνω διατάξεις επιβληθέντων προστίμων και στην αποσυμφόρηση των δικαστηρίων από τις εν λόγω εκκρεμείς υποθέσεις».

Επειδή, αναφορικά με την ευνοϊκότερη κύρωση αναφέρεται στο σκεπτικό. αριθμ. 11 της ΣτΕ 2691/2019 απόφασης ότι: «[...]Σύμφωνα με την εν λόγω αρχή, η οποία έχει το χαρακτήρα κανόνα διαχρονικού δικαίου, ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογουμένους χαρακτήρας του νεότερου νόμου που προβλέπει κύρωση για ορισμένη φορολογική παράβαση δεν κρίνεται γενικώς, αλλά ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης, κατόπιν σύγκρισης όλων των σχετικών νομοθετικών ρυθμίσεων που αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της παράβασης έως και την εκδίκαση της υπόθεσης από το διοικητικό δικαστήριο (βλ. ΣτΕ 2556/2014 επταμ., ΣτΕ 4469/2014 και ΣτΕ 102/2015 εν συμβουλία επί προδικαστικού ερωτήματος) και εξέτασης ποιιά από τις ρυθμίσεις αυτές, εφαρμοζόμενη στο σύνολό της, άγει, κατ' εκτίμηση των συνθηκών της υπόθεσης, στην ελαφρύτερη κύρωση (βλ. ΣτΕ 2957/2013, ΣτΕ 4469/2014 και ΣτΕ 102/2015 εν συμβουλία επί προδικαστικού ερωτήματος). Πάντως, η ανωτέρω αρχή δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής φορολογικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο (πρβλ. ΣτΕ 4159/2009 επταμ., ΣτΕ 2031/2013) είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου φορολογίας, ώστε να μην απηχεί

διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς τον πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων που προβλέπονταν υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς (πρβλ. ΣΤΕ 459/2013 Ολομ., [ΣΤΕ 2402/2016](#) και ΔΕΚ μειζ. συνθ. 11.3.2008, Jager, [C-420/06](#), σκέψεις 59-60, 70, 82-83). Εξάλλου, ο ανωτέρω κανόνας δεν είναι απόλυτος, αλλά μπορεί να καμφθεί από σαφή, αντίθετη νομοθετική διάταξη, η οποία είτε αποκλείει την αναδρομική εφαρμογή της νεότερης, ευμενέστερης για τον φορολογούμενο ρύθμισης είτε την προβλέπει, όχι όμως άνευ ετέρου, αλλά υπό προϋποθέσεις που θίγουν ουσιωδώς τα έννομα συμφέροντα του φορολογούμενου. Ωστόσο, τέτοια νομοθετική διάταξη, ως θεσπίζουσα απόκλιση από την ως άνω θεμελιώδη αρχή, πρέπει να δικαιολογείται επαρκώς (ενόψει και των αναφερόμενων στις προπαρασκευαστικές εργασίες της θέσπισής της), ώστε να συνάδει προς τις συνταγματικές αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας. [...]

Επειδή, βάσει των ανωτέρω ορθά και νόμιμα επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 79 ν. 4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 σε βάρος του προσφεύγοντος, καθόσον υφίσταται ρητή πρόβλεψη στην ανωτέρω μεταβατική διάταξη των ως άνω επιεικέστερου νόμου 4472/2017.

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83, και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή η έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων από την εκδότρια επιχείρηση είχε σαν αποτέλεσμα για τους λήπτες των στοιχείων πρώτον να εμφανίζουν διογκωμένες δαπάνες με αποτέλεσμα να γίνεται εικονική μείωση των κερδών τους και συνεπώς να αποδίδουν στο Δημόσιο μικρότερους φόρους στη φορολογία εισοδήματος και δεύτερον παρείχε τη δυνατότητα στους λήπτες των εικονικών στοιχείων να μειώσουν τον προς απόδοση ΦΠΑ, ή την αύξηση του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, οι οποίοι είχαν στη συνέχεια τη δυνατότητα να συμψηφίσουν ή να ζητήσουν την επιστροφή του από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Επειδή, νομίμως επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, δυνάμει της με αρ./2024 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου, πρόστιμο του άρθρου 79 ν. 4472/2017 ποσού 69.000,00€, ήτοι ποσού

ίσου με 50% του ΦΠΑ που εξέπεσε με βάση τα εικονικά τιμολόγια που έλαβε στη χρήση 2013. Σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας 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 απόρριψη της υπ' αριθμ./23-04-2024 ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ.,

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2013-31/12/2013

Α. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/2024,

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	97.553,28€	97.553,28€
Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής	117.063,94€	117.063,94€
Εισφορά αλληλεγγύης	12.225,24€	12.225,24€
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	226.842,46€	226.842,46€

Β. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ με αριθμό/2024

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση Φ.Π.Α.	84.524,27€,	84.524,27€,	84.524,27€
Πρόστιμο		138.000,00€	138.000,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		165.600,00 €	165.600,00 €
		303.600,00€	303.600,00€

Γ. Οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ με αριθμό/2024,

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
2.500,00€	2.500,00€

Δ. Οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 79 ν. 4472/2017 με αριθμό .../2024

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
---------------	----------------

69.000,00€	69.000,00€
------------	------------

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2014-31/12/2014

Ε. Οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ με αριθμό/2024

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
2.500,00€	2.500,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.