



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 31/01/2025

Αριθμός απόφασης: 147

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &**  
**ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**  
**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.gr

#### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/2024), 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 Διαχειριστικής 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 2759B/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

**4.** Την από 09/08/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., **ΑΦΜ** ....., κατοίκου ....., επί της οδού ....., κατά της με αριθμό ....-/26-08-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, της με αριθμό ....-/26-08-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009, της με αριθμό ....-/26-08-2020 πράξης επιβολής

προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009 και της με αριθμό ...../26-08-2020 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ χρήσης 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό ...../29-12-2021 ρητή απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

6. Τις υπ' αριθμ ΠΡ.../26-01-2022, ΠΡ.../03-01-2024 και ΠΡ.../03-01-2024 ασκηθείσες προσφυγές, κατά τεκμαιρόμενης απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας επί της με αρ.πρωτ. ..../09-08-2021 ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Τις με αριθμό ..../2024, ..../2024 και ..../2024 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Καβάλας – Τμήματος Β' Μονομελούς.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Σε εκτέλεση των με αριθμό ..../2024, ..../2024 και ..../2024 αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου Καβάλας επί των υπ' αριθμ ΠΡ.../26-01-2022, ΠΡ.../03-01-2024 και ΠΡ.../03-01-2024 ασκηθεισών προσφυγών αντίστοιχα, του ....., ΑΦΜ ....., οι οποίες αναπέμπουν την υπόθεση στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, προκειμένου να εξεταστεί στην ουσία της η ασκηθείσα με αρ. πρωτ. ..../09-08-2021 ενδικοφανής προσφυγή κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα στο σκεπτικό των αποφάσεων, επαγόμεστε τα ακόλουθα :

1. Με την με αριθμό ...../26-08-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, συνολικός φόρος ύψους **12.052,32 €**, ήτοι φόρος εισοδήματος ύψους 5.723,12 € πλέον πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν.2523/97 ύψους 6.329,20 €

2. Με την με αριθμό ...../26-08-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, συνολικός φόρος ύψους **9.939,00 €**, ήτοι Φ.Π.Α. ύψους 4.719,60 € και πρόσθετος φόρος του άρθρου 1 του Ν.2523/97 ύψους 5.219,40€.

3. Με την με αριθμό ...../26-08-2020 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ίσος με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή του επιστράφηκε λόγω της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, ήτοι συνολικό ποσό  $3.990,00 \times 50\% = 1.995,00 \text{ €}$ .

4. Με την με αριθμό ...../26-08-2020 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **8.400,00 €** (21.000,00 X 40%), λόγω λήψης τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό τους, εκδόσεως

της επιχείρησης «.....- ΑΦΜ .....», καθαρής αξίας 21.000,00 € πλέον ΦΠΑ 3.990,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 , 6, 12 & 18 του Π.Δ.186/92, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 και του άρθρου 66 παρ.5 ε' του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β' του ν. 4337/2015.

Δυνάμει της υπ' αριθμ. .../13-01-2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Καβάλας, διενεργήθηκε έλεγχος ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων και φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. χρήσης 2009 (οικονομικού έτους 2010) στην επιχείρηση του προσφεύγοντα, η οποία στην κρινόμενη περίοδο είχε ως κύρια δραστηριότητα «Εργασίες εκσκαφών και μετακίνησης γαιών». Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ..../06-04-2017 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης με συνημμένη την από 06/04/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «.....- ΑΦΜ .....» εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και προς την επιχείρηση του προσφεύγοντα, η οποία έλαβε τρία φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 21.000,00€, πλέον Φ.Π.Α. 3.990,00 €.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καβάλας αποδεχόμενος πλήρως τις διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης και καθώς ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε σε πρόσκληση του ελέγχου για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, έκρινε ότι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων από την επιχείρηση «.....- ΑΦΜ .....» είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Ακολούθως, ο έλεγχος εξέδωσε και κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αρ. ..../27-5-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς ακρόαση με συνημμένες τις πράξεις προσωρινών προσδιορισμών φόρων και προστίμων, προκειμένου να λάβει γνώση για τα αποτελέσματα του ελέγχου και κλήθηκε εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών, να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις του ως προς τα αποτελέσματα του ελέγχου. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην κλήση προς ακρόαση και στη συνέχεια εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων άσκησε την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, κατά των ως άνω πράξεων, η οποία απορρίφθηκε με την με αριθμό ..../29-12-2021 απόφασή μας, ως απαράδεκτη, λόγω εκπρόθεσμης άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής .

Ο προσφεύγων άσκησε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Καβάλας την με αριθμό ΠΡ.../26-01-2022 προσφυγή κατά της σιωπηρής απόρριψης της Δ.Ε.Δ. επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Στη συνέχεια, το Δικαστήριο, με την με αριθμό .../2023 απόφασή του, διέταξε το χωρισμό του δικογράφου της προσφυγής κατά το αντικείμενο της φορολογίας. Ο προσφεύγων, συμμορφούμενος, κατέθεσε επιπλέον ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Καβάλας (Τμήμα Β') τις με αριθμό ΠΡ.../03-01-2024 και ΠΡ.../03-01-2024 προσφυγές. Με τις με αριθμό .../2024, .../2024 και .../2024 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Καβάλας – Τμήματος Β' Μονομελούς ακυρώθηκε η τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη της Δ.Ε.Δ. (μη λαμβάνοντας υπόψη την με αριθμό ..../29-12-2021 ρητή απόφαση του Προϊστάμενου της Υπηρεσίας μας, με την οποία απορρίφθηκε η παρούσα προσφυγή ως απαράδεκτη, λόγω εκπρόθεσμης άσκησης αυτής) και το Δικαστήριο ανέπεμψε την υπόθεση στη Δ.Ε.Δ., προκειμένου να

εξεταστεί κατ' ουσίαν η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή, καθώς έκρινε ότι έπρεπε να λογισθεί από τη Δ.Ε.Δ. ως εμπροθέσμως ασκηθείσα.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος :

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και για επιβολή φόρων και προστίμων – Ανυπαρξία νέων στοιχείων που να παρατείνουν το χρόνο παραγραφής – Γενικός κανόνας πενταετούς παραγραφής – στενή ερμηνεία υπέρ του φορολογουμένου.
2. Υποχρεωτική μη επιβολή – κατάργηση προστίμων για το ΦΠΑ, λόγω εφαρμογής των ευνοϊκότερων ρυθμίσεων του Ν.4337/2015, που δεν προβλέπουν πλέον τα συγκεκριμένα πρόστιμα – ανίσχυρο μεταβατικών ρυθμίσεων άρθρου 7 ν.4337/2015.
3. Μη εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών – Καλοπιστία της επιχείρησής του ως προς την αποδοχή των επίμαχων τιμολογίων.

#### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί παραγραφής**

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

**Επειδή** στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, ως ίσχυε για την κρινόμενη περίοδο, ορίζεται: «*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.*

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) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

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.».

**Επειδή** στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, ως ίσχυε για την κρινόμενη περίοδο, ορίζεται:

«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...».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις 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.»

όπου στο άρθρο 49 παρ. 3 του ίδιου νόμου ορίζεται :

«Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν 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**, περαιτέρω, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1125/25.11.2004 του Υπουργείου Οικονομικών της Δ/σης ελέγχων έγινε αποδεκτή η υπ' αριθ. 327/2004 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, όπου ορίζεται ότι: «...Αντιθέτως αν για οποιονδήποτε λόγο **δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου** (στην έννοια αυτού περιλαμβανόμενου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ κατά τα παραπάνω) η πράξη Φ.Π.Α. εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία εν προκειμένω) **δεν μπορεί να γίνει λόγος για έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και συνακόλουθα διαφορετικής παραγραφής, από αυτήν του αρχικού φύλλου** (δηλονότι 10ετία ή 5ετία επί εισοδήματος κατά τα παραπάνω). Κατά συνέπεια εν προκειμένω (ως προς τον ΦΠΑ), **μη εκδοθέντων αρχικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων** (κατά το πραγματικό)- **εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής** (5ετία κατά τις διατάξεις άρθρων 84 παρ.1 ν.2238/94 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.2238/94 και 49 παρ.3 ν.2859/2000).»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 Ν.2523/97, ως ίσχυε για την κρινόμενη περίοδο : «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.».

**Επειδή**, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣΤΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης απέστειλε την από 06/04/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., η οποία παρελήφθη από τη Δ.Ο.Υ. Καβάλας στις 10/04/2017 (αρ. πρωτ. ....../10-04-2017), σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «.....- ΑΦΜ .....» στις χρήσεις 2003 - 2011 εξέδωσε εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων είναι και η επιχείρηση του προσφεύγοντα. Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Καβάλας η υπ' αριθ. ....../13-01-2020 εντολή μερικού ελέγχου. Στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενοι οριστικοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου και οι πράξεις επιβολής προστίμων.

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση, το υπ' αριθμ. πρωτ. ....../06-04-2017 έγγραφο με συνημμένη την από 06/04/2017 έκθεση ελέγχου που αφορά σε έλεγχο που διενεργήθηκε στην εκδότρια των επίδικων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο ικανό να επεκτείνει το χρόνο παραγραφής της χρήσης 2009 στη δεκαετία και ακολούθως νομιμοποιείται η αρμόδια Δ.Ο.Υ. της λήπτριας επιχείρησης να εκδώσει συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου

παραγραφής, εφόσον μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων βάσει των ανωτέρω εγγράφων. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, ότι τα ανωτέρω έγγραφα δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, καθώς η φορολογική αρχή είχε λάβει γνώση περί της ύπαρξης εικονικών φορολογικών στοιχείων ήδη από το 2011, καθώς είχε εκδοθεί εντολή ελέγχου για την εκδότρια ή οποία αντικαταστάθηκε με νέα εντολή το 2015, τυγχάνει απορριπτός, διότι τα νέα στοιχεία, που αφορούν στην εκδότρια εταιρεία, περιήλθαν σε γνώση της Δ.Ο.Υ. Καβάλας στις 10/04/2017, κατόπιν ολοκλήρωσης του ελέγχου στην εκδότρια και του πορίσματος περί εικονικότητας των στοιχείων που εξέδωσε.

**Επειδή** αναφορικά με την πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. και την πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, προκύπτει ότι για τη χρήση 2009 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων του άρθρου 68 παρ.2 και του άρθρου 84 παρ.4 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 (το νέο στοιχείο περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Καβάλας πέραν της πενταετούς παραγραφής) και ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής είναι δεκαετής και το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου εισοδήματος και προστίμου Κ.Β.Σ. στα πλαίσια ελέγχου της εν λόγω χρήσης παραγράφεται την 31/12/2020.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακύρωσης της με αριθμό ...../26-08-2020 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2009 και της με αριθμό ...../26-08-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας λόγω παραγραφής τυγχάνει απορριπτός ως νόμω αβάσιμος.

**Επειδή** από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι δεν έχει εκδοθεί αρχική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., στοιχείο, που αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α., κατά τα οριζόμενα στις οικείες διατάξεις των άρθρων 49 και 57 του νόμου 2859/2000, σε συνδυασμό με την αριθμ. 327/2004 γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή με την ΠΟΛ. 1125/2004 του Υπ. Οικονομικών, όπου γίνεται ρητή αναφορά για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης μετά την παρέλευση στη φορολογική αρχή συμπληρωματικών στοιχείων, υπό την προϋπόθεση ότι έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου. Επειδή, υποβλήθηκε για την εν λόγω χρήση η με αριθμ. ..../16-03-2010 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α., συνεπώς δε συντρέχει περίπτωση δεκαετούς παραγραφής, κατά συνέπεια το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει Φ.Π.Α. για τη χρήση 2009 έχει παραγραφεί την 31/12/2015. Τα ανωτέρω, τυγχάνουν εφαρμογής και στο πρόστιμο του άρθρου 79 του ν. 4472/2017, λόγω του παρακολουθηματικού του χαρακτήρα με την κύρια φορολογία, εφόσον γι' αυτό, ως κύρια φορολογία θεωρείται η φορολογία Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000).

**Επειδή**, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή γίνεται **αποδεκτή** ως προς την με αριθμό ...../26-08-2020 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009 και την με αριθμό ...../26-08-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 –

31/12/2009, λόγω παραγραφής, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς τις εν λόγω πράξεις.

#### **Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό περί εφαρμογής ευνοϊκότερων κυρώσεων**

**Επειδή** ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την εφαρμογή της ευνοϊκότερης ρύθμισης του Ν.4337/2015, ως προς την επιβολή του προστίμου ΚΒΣ, που δεν προβλέπει πρόστιμα για τις συγκεκριμένες περιπτώσεις.

**Επειδή**, με την απόφαση του ΣΤΕ 2319/2021 ως προς την αναδρομική εφαρμογή της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης για παραβάσεις αποδοχής εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων που διαπράχθηκαν υπό το καθεστώς του ν.2523/1997 κρίθηκαν τα εξής:

«12. Επειδή, περαιτέρω, με τα άρθρα 3 και 7 του ν. 4337/2015 (Α' 129/17.10.2015), οι διατάξεις του οποίου ισχύουν, σύμφωνα με το άρθρο 23 αυτού, από τη δημοσίευσή του στην ΕτΚ εκτός αν ορίζεται διαφορετικά σ' αυτές, τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του ΚΦΔ περί προστίμων και θεσπίστηκαν μεταβατικές διατάξεις σχετικά με την εφαρμογή των αντίστοιχων ρυθμίσεων. Ειδικότερα, η παρ. 1 του άρθρου 13 του ΚΦΔ τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 παρ. 1 του ν. 4337/2015, «προκειμένου να εναρμονισθεί με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» (βλ. αιτιολογική έκθεση), ως εξής «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.», το δε άρθρο 54 του ΚΦΔ, μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 3 παρ. 3 του ν. 4337/2015 προς την «αναγκαία νομοτεχνική διόρθωση [...] λόγω εφαρμογής από 1.1.2015 των διατάξεων του ν. 4308/2014» (βλ. αιτιολογική έκθεση) διαμορφώθηκε ως εξής: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) [...] η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του. [...] 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: [...] ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις [...] ή της παραγράφου 1 [η εν λόγω ρύθμιση διατηρήθηκε και μετά τις τροποποιήσεις της περ. ε' με τα άρθρα 73 του ν. 4446/2016 (Α' 240) και 33 παρ. 1 του ν. 4465/2017 (Α' 47)] [...] 3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.».

Περαιτέρω, με το μεν άρθρο 3 παρ. 4 του ως άνω ν. 4337/2015 καταργήθηκαν οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, στο δε άρθρο 7 παρ. 3, 5, 6 και 9 του ίδιου αυτού νόμου ορίζονται τα ακόλουθα: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) [...] β) Για παραβάσεις που αφορούν [...] λήψη εικονικών στοιχείων [...] ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. στ) [...] 4. [...] 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). 6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α' 179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. 7. [...] 9. [όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 22 παρ. 1 της από 24/12/2015 ΠΝΠ (Α' 182), η οποία κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 4366/2016 (Α' 18)] Η ισχύς των περ. α' και β' της παρ. 2 και της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 3 αρχίζει την 1.2.2016». Στο σχετικό με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015 μέρος της αιτιολογικής έκθεσης του νόμου αυτού αναφέρεται ότι «καταργούνται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 λόγω εισαγωγής του Δεκάτου Τρίτου Κεφαλαίου του Κώδικα», στο δε σχετικό με το άρθρο 7 μέρος της αυτής αιτιολογικής έκθεσης αναφέρεται ότι «Με τις προτεινόμενες διατάξεις των παραγράφων 1 έως 6 θεσπίζονται αναγκαίες μεταβατικές διατάξεις, συνεπεία της τροποποίησης των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013 και της κατάργησης του άρθρου 5 [προφανώς νοείται του ν. 2523/1997], καθώς και των περιπτώσεων α' , β' και γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. [4174/2013, αντί του από προφανή παραδρομή μνημονευόμενου ν. 2523/1997], ώστε να προβλέπεται η επιβολή των ίδιων κυρώσεων και για τις υποθέσεις για τις οποίες είχαν επιβληθεί οι κυρώσεις των άρθρων 5 του ν. 2523/1997, 55 παρ. 2 περ. α' , β' και γ' , 58 και 59 του ν. 4174/2013 και οι οποίες εκκρεμούν κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος σχεδίου νόμου. [...]

15. Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), είναι ευμενέστερη για τον φορολογούμενο -προκειμένου για την κρισιολογούμενη περίπτωση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων

για ανύπαρκτη συναλλαγή, που υπερβαίνουν το τιθέμενο με το άρθρο 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 ελάχιστο όριο των 1.200 ευρώ- σε σχέση με (εκείνες των άρθρων 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 και) τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015, η οποία προβλέπει την επιβολή προστίμου ανερχομένου σε 40% της αξίας του φορολογικού στοιχείου για παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή τελεσθείσες μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ΚΦΔ. Εξάλλου, από τις προπαρασκευαστικές εργασίες της θέσπισης της εν λόγω διάταξης δεν προκύπτει κάποιο στοιχείο που να δικαιολογεί, ενόψει της αρχής της αναλογικότητας, απόκλιση από την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης· επομένως, η επίμαχη μεταβατική ρύθμιση δεν τυγχάνει εφαρμογής, διότι δεν συνάδει με την ενωσιακή αρχή της αναλογικότητας (καθώς και με την αρχή της αναλογικότητας του περιορισμού των δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στο άρθρο 7 παρ. 1 της ΕΣΔΑ) (πρβλ. ΣΤΕ 7μ. 1389, 2691/2019). Τούτων έπεται ότι με βάση την ενωσιακή αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και την αντίστοιχη της ΕΣΔΑ) η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), εφαρμόζεται (από το διοικητικό δικαστήριο κατόπιν παραδεκτής προβολής σχετικού λόγου ένδικης προσφυγής, βλ. ΣΤΕ 7μ. 1438/2018, 351/2019) *ratione temporis* και για παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, όπως οι επίδικες, αναγόμενες στο διάστημα ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997. [...]

#### Δ ι ά τ α ύ τ α

Απαντά ως ακολούθως στο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα:

Με βάση την ενωσιακή αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και την αντίστοιχη της ΕΣΔΑ) η ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), εφαρμόζεται *ratione temporis* και για παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, όπως οι επίδικες, αναγόμενες στο διάστημα ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997».

**Επειδή** ακολούθως, εκδόθηκε η με αριθμό Ε.2042/10-5-2022 Εγκύκλιος του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τα πρόστιμα που αφορούν τις παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, κατόπιν έκδοσης της υπ' αρ. 2319/2021 Απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας.» όπου ορίζεται :

«3. Κατόπιν των ανωτέρω, και δεδομένου ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις, καθώς και η διάταξη της περ.β΄ της παρ. 2 του άρθρου 55 ΚΦΔ που ομοίως καταργήθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 3 του ν.4337/2015, καταλαμβάνουν όχι μόνο τις παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων, αλλά και έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, οι οποίες, σύμφωνα με τα παραπάνω, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της περ.η΄ της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, επιβάλλεται, **εφόσον είναι ευμενέστερο**, το πρόστιμο της περ. ε΄ της παρ. 2 του ιδίου άρθρου και νόμου, ήτοι δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος/χρήση κατά το οποίο/την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (ήτοι: ένα πρόστιμο ανά χρήση, ανεξάρτητα από τον αριθμό των εικονικών ή πλαστών ή νοθευμένων στοιχείων ή του πλήθους των καταχωρίσεων στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί, βλ. σχετικά και την ΠΟΛ. 1252/2015), υπό την προϋπόθεση ότι η τέλεση ανάγεται έως και την 16.10.2015. Για τη διαπίστωση του ευνοϊκότερου ή μη χαρακτηρισμού της κύρωσης αυτής, θα πρέπει να προηγείται σε κάθε περίπτωση σύγκριση με την κύρωση που απειλείται από την εφαρμογή των διατάξεων της περ.β΄ της παρ. 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, των διατάξεων των περ. β΄ και γ΄ της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, καθώς και των μεταβατικών διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

4. Για παραβάσεις που διαπράττονται από την 17.10.2015 και εντεύθεν δεν επιβάλλεται το πρόστιμο που αναφέρεται στην παράγραφο 3 του παρόντος.

5. Διευκρινίζεται ότι, τα ανωτέρω αναφερόμενα δε θίγουν τις υποχρεώσεις των ελεγκτικών οργάνων ως προς την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς στην περίπτωση διαπίστωσης εγκλημαμάτων φοροδιαφυγής (σχετ. διατ. αρθ. 66 παρ. 5, 55Α και 68 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.)».

**Επειδή** στο άρθρο 54 του Ν.4174/2013 ορίζεται : «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: ... η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του. ... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ... ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε΄, ζ΄, η΄ και ιδ΄ της παραγράφου 1».

Λαμβάνοντας υπόψη όσα έχουν κριθεί με την Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας ΣΤΕ 2319/2021 και έχουν γίνει δεκτά από την Διοίκηση με την με αριθμό Ε.2042/10-5-2022 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, στην υπό κρίση περίπτωση, για την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015, αλλά ανεξαρτήτως του νομοθετικού καθεστώτος που ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης αυτής (Ν.2523/1997, Ν.4174/2013 ή Ν.4337/2015) και ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της οικείας καταλογιστικής πράξης, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η΄ και παρ. 2 περ. ε΄ του ν. 4174/2013 και η επιβολή προστίμου ύψους 2.500,00€, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο.

Ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη με αριθμό ...../26-08-2020 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, θα πρέπει να τροποποιηθεί σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

**Ως προς την εικονικότητα και την επίκληση της καλής πίστης ως προς τις επίδικες συναλλαγές και την έλλειψη αιτιολογίας.**

**Επειδή,** σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997, ως ίσχυε την κρινόμενη περίοδο : «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό 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,** με το άρθρο 23 του ν.4174/2013, ως ίσχυε την περίοδο του ελέγχου, ορίζεται ότι: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.*

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 «*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.4174/2013 «*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**, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «*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 την με αρ. 506/2012 απόφαση ΣτΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού τιμολογίου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί, 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 να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο 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 4039/2011 ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528/2011, ΣτΕ 1184/2010, ΣτΕ 2079/2009, ΣτΕ 629/2008, ΣτΕ 1653/2008, ΣτΕ 552/2008, ΣτΕ 547/2008, ΣτΕ 347/2006, ΣτΕ 1219/2006, ΣτΕ 511/2005).

**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 καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

**Επειδή**, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. 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 Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

**Επειδή** εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καβάλας υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην από 5/4/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, η οποία συντάχθηκε για την εκδότρια «.....\_ΑΦΜ ....., έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά, στηριζόμενος στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότρια των στοιχείων:

- δεν πραγματοποίησε τόσες αγορές α΄ και β΄ υλών, όσες δήλωσε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 ΠΔ 186/92, (οι αγορές που ελέγχθηκαν κρίθηκαν εικονικές σε ποσοστό 98% και πλέον),

ΧΡΗΣΗ (1)	ΑΓΟΡΕΣ Σ.Κ. (2)	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ (3)	ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ (4)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ (3)+(4) (5)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ (5):(2) (6)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΑΝ (4):(5)
2006	19.934.305,20	60.898,26	19.603.403,71	19.664.301,97	98,65	99,69
2007	26.260.160,53	53.736,48	24.438.204,12	24.491.940,60	93,27	99,78
2008	26.498.969,10	447	25.499.131,64	25.499.578,64	96,23	100
2009	21.937.506,94	2.250,00	21.598.852,00	21.601.102,00	98,47	99,99
2010	14.174.840,70	0	13.728.854,56	13.728.854,56	96,85	100

καταχώρησε δε στις παραπάνω συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ανύπαρκτες δαπάνες χωρίς παραστατικά,

- σε πολλές περιπτώσεις εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 15.000,00€ ή των 3.000,00€ (ανάλογα με το όριο ανά χρήση) μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του ΚΒΣ για υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, τα οποία εξοφλούνταν με μετρητά,

- δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών, βάσει εισαγγελικής εντολής, διαπιστώθηκε ότι και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπεζής, οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, ενώ γινόταν ανακύκλωση χρημάτων,

- ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης «.....», προσήλθαν οικειοθελώς στις αρμόδιες ΔΟΥ και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών του άρθρου 12 Ν.3888/2010,

- σε όσες περιπτώσεις η περιγραφή των υπηρεσιών ή πώληση αγαθών των φορολογικών στοιχείων συνάδει με

τη δραστηριότητα της, δηλαδή την κατασκευή μερών και εξαρτημάτων για μηχανοκίνητα οχήματα, λιανικό εμπόριο καινούργιων και μεταχειρισμένων επιβατηγών μηχανοκίνητων οχημάτων, χονδρικό εμπόριο μεταχειρισμένων φορτηγών αυτοκίνητων, κατασκευή αυτοκίνητων οχημάτων ειδικής χρήσης, η εκδότρια δε διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την τιμολόγηση έργων αντίστοιχων με τις δαπάνες της. Κάθε άλλη δραστηριότητα που δεν ήταν συμβατή με τη δική της, δεν θα ήταν δυνατόν να πραγματοποιηθεί, αφού δε διέθετε τον κατάλληλο πάγιο εξοπλισμό, ειδικευμένο προσωπικό και δεν πραγματοποίησε αγορές ανάλογων υλικών,

- στις χρήσεις 2003 - 2011 φαίνεται ότι απασχολεί προσωπικό σύμφωνα με τις καταστάσεις ΙΚΑ και τις δηλώσεις ΦΜΥ, το οποίο όμως από χρήση σε χρήση μειώνεται. Από τις καταστάσεις του ΙΚΑ ΕΥΟΣΜΟΥ (Αρ. πρωτ. ....../29-1-2016) προκύπτει ο αριθμός των εργαζομένων ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
ΑΡ.ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ	45	46	36	23	23	19	5	3	2

- σε όλες τις χρήσεις παρότι ο αριθμός των απασχολούμενων μειώνεται, τα ακαθάριστα έσοδα αυξάνονται, ειδικά στις χρήσεις 2006, 2007 και 2008. Στη χρήση 2004 με το ίδιο απασχολούμενο προσωπικό με την χρήση 2003 τα ακαθάριστα έσοδά της διπλασιάζονται.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, φορολογικώς μεν υπαρκτή, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, 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 συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

**Επειδή** σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣΤΕ 1404/2015.

**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 στον συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου)]. 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** στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίδικων συναλλαγών, ούτε και καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου. Ο δε ισχυρισμός της ότι δεν διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρησή του, αλλά ο έλεγχος στηρίχθηκε αποκλειστικά στα αποτελέσματα του ελέγχου στην εκδότρια εταιρία, καταρρίπτεται από το γεγονός ότι ο ίδιος δεν προσκόμισε στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Καβάλας τα βιβλία και τα επίδικα φορολογικά στοιχεία που του ζητήθηκαν από τον έλεγχο με την με αρ. ....../15-01-2020 πρόσκληση, καθώς και οτιδήποτε σχετικού με τις υπό κρίση συναλλαγές. Τα εν λόγω στοιχεία δεν προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα ούτε και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αγόρασε από την εκδότρια επιχείρηση ανταλλακτικά για τα μηχανήματα έργων της επιχείρησής του, ωστόσο, από τη συνολική εκτίμηση του διενεργηθέντος ελέγχου στην εκδότρια επιχείρηση προκύπτει ότι αυτή δε διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την κατασκευή εξαρτημάτων για μηχανοκίνητα οχήματα, ενώ οι αγορές α' και β' υλών κρίθηκαν από τον έλεγχο σχεδόν στο σύνολό τους εικονικές. Επιπλέον, όπως ισχυρίζεται, τα επίδικα τιμολόγια εξοφλήθηκαν με μετρητά, γεγονός που δεν συνάδει με τη συνήθη εμπορική πρακτική, ενώ αποτελεί ένδειξη εικονικότητας της συναλλαγής.

**Επειδή** κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣΤΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

**Επειδή** εν προκειμένω ο προσφεύγων δεν απέδειξε τη συνεργασία του με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, και κυρίως δεν μπόρεσε να στοιχειοθετήσει τις συγκεκριμένες υπηρεσίες και είδη που έλαβε, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, καθώς δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν το αληθές των επίμαχων συναλλαγών. Η αποδοχή δε της καλής πίστης προϋποθέτει τη στοιχειοθέτηση της λήψης συγκεκριμένων υπηρεσιών και ειδών, κάτι που δεν συντρέχει στην κρινόμενη υπόθεση. Τουναντίον, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό τους, διότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση δεν είχε τη δυνατότητα να παρέχει τις υπηρεσίες και τα είδη που αναγράφονται στα στοιχεία αυτά. Λαμβάνοντας δε υπόψη αφενός ότι η αποδοχή των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία του προσφεύγοντος δεν αποτελεί πράξη συμπρωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση της εκδότριας των στοιχείων και της λήπτριας επιχείρησης, αφετέρου ότι ο όγκος των επίμαχων συναλλαγών, και το ύψος της αξίας τους προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, όπως άμεση και επαναλαμβανόμενη επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων κ.λ.π., στο πλαίσιο των οποίων είναι αδύνατον να μην δημιουργήθηκαν στον προσφεύγοντα υποψίες ή υπόνοιες για την εικονικότητα των στοιχείων. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί καλής πίστης στο πρόσωπο της εκδότριας τυγχάνει απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

**Επειδή** ο προσφεύγων δεν ειδικεύει με τους ισχυρισμούς του τυχόν εσφαλμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις ή υπολογιστικά λάθη της έκθεσης ελέγχου εισοδήματος. Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και οι ανωτέρω ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 09/08/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., **ΑΦΜ** ....., ως ακολούθως:

α) την **επικύρωση** της με αριθμό ...../26-08-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας

β) την **ακύρωση** της με αριθμό ...../26-08-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009 και της με αριθμό ...../26-08-2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, λόγω παραγραφής,

γ) την **τροποποίηση** της με αριθμό ...../26-08-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015.

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

1. Η με αριθμό ...../26-08-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	12.052,32 €	12.052,32 €

2. Η με αριθμό ...../26-08-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	9.939,00 €	0,00 €

3. Η με αριθμό ...../26-08-2020 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	1.995,00 €	0,00 €

4. Η με αριθμό ...../26-08-2020 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	8.400,00 €	2.500,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ  
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

α/α ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

**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.