



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 25/07/2018

Αριθμός απόφασης: **1462**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333267

ΦΑΞ : 2313 - 333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **../../2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του «..... του» με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες που παρέχονται από καφετέρια και με διεύθυνση κατοικίας στην του Ν. Θεσσαλονίκης, επί της οδού αριθ. ... -Τ.Κ., ο οποίος προέβη σε διακοπή εργασιών στις 22/07/2009, κατά της με αριθμό/08-02-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από **.././2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «.....του» με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθ./**08-02-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ύψους 55.220,65 €, λόγω λήψης είκοσι οκτώ (28) εικονικών ως προς τη συναλλαγή στοιχείων, συνολικής αξίας 138.051,62 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 6 και 18 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' ν. 4337/2015.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας επανελέγχου, στη χρήση 2007 από την Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, με βάση το άρθρο 68 παρ 2 του Ν. 2238/1994, σε συνδυασμό το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./25-08-2017 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ./..... Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης με την από **.././...** συνημμένη έκθεση ελέγχου του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) προς την Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, που αφορά σε τακτικό έλεγχο στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ στα ανέλεγκτα οικ. έτη 2008-2013 (χρήσεις 2007-2012).

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων περαίωσε το υπό κρίση οικ. έτος 2008 (χρήση 2007), σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3888/2010 αποδεχόμενος το υπ' αριθ./1/27-10-2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3888/2010, το οποίο και εξόφλησε.

Βάσει της από **.././...** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, η επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2007 έως και 2012, έλαβε και εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία, από και προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και προς την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος. Σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ για την εκδότη επιχ/ση, ο προσφεύγων, προέβη στη λήψη είκοσι οκτώ (28) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 138.051,62 € πλέον ΦΠΑ για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, όπως απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΧΡΗΣΗ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΦΜ ΕΚΔΟΤΗ
2007	28	138.051,62		

Οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, τόσο προς τον προσφεύγοντα, όσο και προς πλήθος άλλων εταιριών, καταγράφονται αναλυτικά στην από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις ο έλεγχος καταλόγισε το αντίστοιχο πρόστιμο επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, λόγω της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για την υπό κρίση χρήση και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1) Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για τη χρήση 2007 είχε παραγραφεί κατά τον χρόνο έκδοσης της πράξης. Οι εφαρμοστέες για την ελεγχόμενη χρήση διατάξεις περί παραγραφής του άρθ. 84 παρ.1 του Ν. 2238/1994 ορίζουν ότι η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου 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. Κατά τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 Ν 2523/1997 ορίζεται ότι στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος. Παραγραφή της διαχειριστικής χρήσης 2007, για διενέργεια επανελέγχου, βάσει της απόφασης 1738/2017 του ΣτΕ και της ΠΟΛ 1154/2017. Δεν υφίστανται για τη χρήση 2007 «συμπληρωματικά στοιχεία» που να δικαιολογούν την επιμήκυνση των φορολογικών ελέγχων πέραν της πενταετίας.
- 2) Η διενέργεια ελέγχου για τη χρήση του 2007 είναι μη σύμνομη λόγω του αμετακλήτου της περαίωσής της. Ειδικότερα, με τον Ν. 3888/2010, όπως εξειδικεύτηκε με τη διευκρινιστική ΠΟΛ 1147/2010, καθορίστηκε προαιρετικός, ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προέκυπταν από τις ανέλεγκτες φορολογικές υποθέσεις, με σκοπό την ταχεία περαίωσή τους.
- 3) Παραβίαση του ουσιώδους τύπου της σύνταξης ειδικής, ορισμένης και εμπεριστατωμένης έκθεσης ελέγχου του αρ. 28 Ν. 4174/2013. Η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής έκθεσης αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας έκδοσης της οικείας πράξης. Η παντελής δε αοριστία της έκθεσης ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη προσδιορισμού φόρου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου έκδοσης της.
- 4) Εσφαλμένα ο έλεγχος κρίνει τις επίμαχες συναλλαγές εικονικές. Πλημμελής κρίση του ελέγχου – Ανεπαρκής αιτιολόγηση. – Η μη αναγραφή στην έκθεση ελέγχου του είδους, της χρονολογίας έκδοσης και του αριθμού του φορολογικού στοιχείου, καθιστά την έκθεση παντελώς αόριστη και ως εκ τούτου την πράξη επιβολής προστίμου πλημμελή και ακυρωτέα. - Οι συναλλαγές είναι πραγματικές. – Καλή πίστη.- Στην υπό κρίση περίπτωση, η εκδότρια εταιρία των επίμαχων τιμολογίων είναι φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο. Τα στοιχεία που επικαλείται ο έλεγχος για την

εκδότης δεν αποδεικνύουν τη μη πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, αν δεν εκδότης συνδυάζονται και με άλλα στοιχεία, γιατί οι παραβάσεις αυτές αφορούν την επιχείρηση αυτή και όχι τη δική του. Συγκεκριμένα, η πληρωμή των τιμολογίων γίνεται με καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς (ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ), των οποίων τα παραστατικά παραθέτει και προσκομίζει. Επομένως, τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη εφόσον, είχε εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος πλήρως την αξία των τιμολογίων και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στην εκδότης εταιρία του στοιχείου. Το βάρος απόδειξης το φέρει αποκλειστικά η φορολογική αρχή. Η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης δεν είναι επιτρεπτή. Ειδικότερα, με δεδομένο ότι οι επίμαχες συναλλαγές έγιναν, και ήταν αναγκαίες για την παραγωγική και εμπορική δραστηριότητα της επιχείρησής του, θα μπορούσε στη χειρίστη των περιπτώσεων να θεωρηθεί από τη φορολογική αρχή, ότι υπήρξε εικονικότητα ως προς το πρόσωπο, ενόψει και των ισχυρισμών της φορολογικής αρχής ότι η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση προέβη σε μεγάλο βαθμό σε εικονικές συναλλαγές, ή έστω ότι υπήρξε μερική εικονικότητα, σε καμία όμως περίπτωση δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί εικονικότητα του συνόλου των αγορών.

- 5) Εφαρμογή των ευνοϊκότερων ρυθμίσεων του ν. 4337/2015, που δεν προβλέπουν πλέον τα συγκεκριμένα πρόστιμα – ανίσχυρο μεταβατικών ρυθμίσεων άρθρου 7 ν. 4337/2015. Σύμφωνα με γενική αρχή του δικαίου της ΕΕ αλλά και του Ελληνικού Δικαίου, επιβάλλεται η αναδρομική εφαρμογή της ελαφρότερης κύρωσης για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπονται από το χρόνο διάπραξης τους έως την εκδίκαση της υπόθεσης περισσότερες κυρώσεις (ΣτΕ 2556/2014 σκ. 7, ΣτΕ 4469/2014 σκ. 4, ΣτΕ 2031/2013 σκ. 3, ΣτΕ 2957/2013, σκ. 11, ΣτΕ Ολομ. 459/2013, σκ. 5, βλ. απόφ. ΔΕΚ της 11-3-2008, C-420/06, Jager, σκ.59, απόφ. της 8-3-2007, C-45/06, Campina, Συλλ.2007, σ.Ι-2089, σκ.32, απόφ. της 3-5-2005, C-387/02, C-391/02 και C-403/02, Berlusconi κ.λπ., Συλλ.2005, σ.Ι-3565, σκ.67-69). Ήδη όμως, δυνάμει των άρθρων 3 παρ. 4 και 7 παρ. 9 Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) καταργήθηκαν από 1-12-2015 οι παραβάσεις για εικονικά τιμολόγια. Ωστόσο, για τις ήδη τελεσθείσες παραβάσεις, μέχρι την 1-12-2015 προβλέφθηκε δυνάμει των μεταβατικών ρυθμίσεων του Ν. 4337/2015 η διατήρηση των προστίμων.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για διενέργεια επανελέγχου και έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, με τις διατάξεις των **παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι:

1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997** 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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία.(ΣτΕ 1623/2015).

Επειδή, στο άρθρο **68 παρ 2 του Ν.2238/1994**, ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από

το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Επειδή ιδιαιτέρως δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στη διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υφυπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1100/10-4-2001, «συμπληρωματικά» στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣτΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). 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 βάσει 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). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣτΕ.2397/1990).

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που για μια ελεγμένη ή περαιωμένη με οποιονδήποτε τρόπο υπόθεση, περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής νέα συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία δεν έχουν ληφθεί υπόψη κατά τη διενέργεια του αρχικού ελέγχου, επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος, με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή, ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο, το οποίο, σε κάθε περίπτωση, αποτελεί θέμα πραγματικό και υπόκειται στην κρίση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την υπ' αριθμό 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., κατά την έννοια των «διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περ.β') του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., ερμηνευόμενων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με την στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ.2 περίπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣΤΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣΤΕ 2426/2002).»

Επειδή σύμφωνα με την από έκθεση επανελέγχου ΚΒΣ, η προσφεύγουσα περαίωσε την υπό κρίση χρήση, με την αποδοχή και εξόφληση του υπ' αρ./1/27-10-2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν.3888/2010.

Επειδή, το με αριθ. πρωτ. έγγραφο της Θεσσαλονίκης, με συνημμένη την από .././... έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. που συνέταξε η ως άνω Δ.Ο.Υ. για την εκδότρια των εικονικών «.....» με ΑΦΜ, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, εφόσον περιήλθαν στη διάθεση της φορολογικής αρχής μετά την αποδοχή του υπ' αρ./1/27-10-2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν.3888/2010. Με βάση τα ανωτέρω έχει εφαρμογή ο δεκαετής χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση χρήση και κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997, η φορολογική αρχή εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί της μη σύννομης διενέργειας ελέγχου για τη χρήση του 2007 λόγω του αμετακλήτου της περαίωσής

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων επιδιώκει την ακύρωση της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου ως μη νόμιμης, υποστηρίζοντας, ότι αποδέχθηκε και περαίωσε οριστικά τις ανέλεγκτες χρήσεις και συνεπώς η φορολογική αρχή στερείται του δικαιώματος ελέγχου.

Ο ως άνω ισχυρισμός δεν ευσταθεί καθότι στην παρ. 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010, ρητά ορίζεται ότι, αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της [παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε.](#) και της [παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α.](#) ,

εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ 3 του άρθρου 9 της ΠΟΛ 1147/2010 η αποδοχή του περιεχομένου του Εκκαθαριστικού Σημειώματος του Ν.3888/2010 και η εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται σε αυτό εξομοιώνεται με κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων με ταυτόχρονο συμβιβασμό και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς.

Επιπροσθέτως, με βάση τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: *«Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».*

Επίσης πάγια είναι και η θέση της νομολογίας η οποία και έχει κρίνει και για τις περιπτώσεις όπου δυνάμει περαιώσης επέρχεται διοικητική επίλυση της διαφοράς (η οποία και επέχει θέση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης βλ.αρ70 Ν.2238/1994, ΣτΕ1392/1993 ΔΕΦΑΘ 1635/2009) ότι *«Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπόψην του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υποχρέου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη»* (ΣτΕ 2122/2012, 3705/2011,495/2009,465/2008, 3293,2008,572-574/2007, 877/2002,1425-6/2000, ΓΝΔΝΣΚ 357/2012).

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την νομολογία, 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 (ΔΕφίωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000). Με βάση τα συμπληρωματικά στοιχεία, η οικεία Αρχή, προκειμένου να εκδώσει την ως άνω καταλογιστική πράξη, 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, για τη χρήση 2007 εκδόθηκε το υπ' αριθ./1/27-10-2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3888/2010, από την ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, το οποίο ο προσφεύγων το αποδέχθηκε.

Συνεπώς οι ως άνω διατάξεις, επιτρέπουν στον έλεγχο να επανέλθει σε περαιωμένες χρήσεις καθώς αναφέρουν ότι, αν από συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου ελέγχου, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιήλθε στο αρχικό φύλλο ελέγχου δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου. Τα συμπληρωματικά στοιχεία εν προκειμένω ήταν η από .././.... Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης για την εκδότρια επιχείρηση με την επωνυμία «.....» και κατά συνέπεια σύννομα εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος θα πρέπει να απορριφθούν.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί παραβίασης ουσιώδους τύπου λόγω αοριστίας και έλλειψης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου και περί πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων 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 19 παρ.4 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που

πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92** «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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, επιφυλασσόμενων 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 παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την

έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις (ΣτΕ 1286/2009, 3875/2008, 2705/2006, 2126/2000). Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: *«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, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν

απ'τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣΤΕ 2115/2017, 506/2012).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 ΣΤΕ εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχείρησής του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, 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 προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων κατά την υπό κρίση χρήση, λειτουργούσε με δραστηριότητα τις υπηρεσίες που παρέχονται από καφετέρια, για την παρακολούθηση δε των εργασιών της ατομικής του επιχείρησης, τήρησε βιβλία και στοιχεία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Κατά τον επανέλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην επιχείρηση, ύστερα από την από .../.../.... έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ.... Θεσσαλονίκης, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, έλαβε και έκανε χρήση, είκοσι οκτώ (28) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 138.051,62 € στη χρήση 2007, όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992 που υπέβαλλε, εκδόσεως της επιχείρησης «.....». Η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί εικονικότητας, αφού έλαβε υπόψη, όπως προκύπτει από την ως άνω .../.../.... έκθεση ελέγχου, ότι η εκδότρια εταιρία με την επωνυμία «.....», δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίδικες συναλλαγές, συνεκτιμώντας τις επαγγελματικές της δυνατότητες, την υλικοτεχνική υποδομή, το σύνολο των αγορών της, καθώς και το προσωπικό που απασχόλησε, καθώς:

- Δε λειτούργησε στη δηλωμένη έδρα της,, Θεσσαλονίκη. Διαπιστώθηκε δε ότι : α) στην είσοδο της πολυκατοικίας και στο γραμματοκιβώτιο υπάρχει η επιγραφή, β) ο ιδιοκτήτης του διαμερίσματος στον 5ο όροφο της πολυκατοικίας, το οποίο είχε δηλωθεί ως έδρα, δήλωσε με γνωστοποίησή του προς την Ε.Δ.Ε.Υ.Θ ότι μίσθωσε το ακίνητο στην ελεγχόμενη για το χρονικό διάστημα από 12/10/2005 ως 29/02/2008.
- Δε λειτούργησε στην έδρα που υπάρχει αναγραφόμενη στα φορολογικά στοιχεία έκδοσής της,, Θεσσαλονίκη. Στη νέα αυτή διεύθυνση, υπάρχει σε κατάσταση παραπλεύρως της οικοδομής, μια

μικρή επιγραφή η οποία αναφέρει την επωνυμία και όροφος 4ος γραφείο 5. Ούτε στο κατάστημα αλλά ούτε και στον 4ο όροφο της πολυκατοικίας βρέθηκαν στοιχεία για την παρουσία της ελεγχόμενης.

- Δεν ανταποκρίθηκε σε καμία από τις προσκλήσεις για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, τόσο της Θεσσαλονίκης, όσο και της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.
- Ο φερόμενος ως λογιστής της, από τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος, Κος δήλωσε με Υπεύθυνη Δήλωση του άρθρου 8 του Ν.1599/86 ότι δεν έχει, ούτε είχε ποτέ σχέση με την εκδότρια εταιρία.
- Σύμφωνα με τα δεδομένα της Γ.Γ.Π.Σ., υπέβαλλε συγκεντρωτική κατάσταση πελατών – προμηθευτών μόνο για τη χρήση του 2008, ενώ δηλώθηκε από τρίτους ως πελάτης και προμηθευτής για τις χρήσεις από 2006 ως και 2010.
- Από τη σύγκριση των δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ. προκύπτουν μεγάλες διαφορές μεταξύ της δήλωσης της εκδότριας και εκείνων που κατατέθηκαν από τρίτους για τις συναλλαγές τους με αυτή.
- Στην υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση τα Α.Φ.Μ. των πελατών και προμηθευτών που δήλωσε η εκδότρια είναι ανύπαρκτα ή τυχαία.
- Από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων οι οποίοι δήλωσαν την εκδότρια σαν πελάτη δεν προκύπτουν επαρκείς αγορές ή δαπάνες που να δικαιολογούν τις πωλήσεις που πραγματοποίησε.
- Δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από το οικ. έτος 2009 και έπειτα.
- Δεν έχουν υποβληθεί εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α για τις χρήσεις 2005, 2006, 2007 και 2010.
- Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό από την έναρξή της, όπως προκύπτει τόσο από τα αρχεία της υπηρεσίας Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, όσο και από τα αρχεία του Ι.Κ.Α. Θεσσαλονίκης, που με έγγραφό του (ΑΠ/28-02-2012) δήλωσε ότι η εκδότρια, δεν έχει υποβάλλει αναλυτικές Περιοδικές Δηλώσεις και συνεπώς δεν ασφάλισε προσωπικό για τη χρονική περίοδο από 21/10/2005 ως 31/12/2010.
- Από το αρχείο της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, προκύπτει ότι η εκδότρια εταιρία, δεν έχει, ούτε είχε ποτέ, στην ιδιοκτησία της κάποιο μηχάνημα έργου. Το ίδιο επιβεβαίωσε και το με ΑΠ/23-02-2012 έγγραφο της, η Διεύθυνση Τεχνικών Έργων Περιφερειακής Ενότητας Θεσσαλονίκης, αναφέροντας ότι σύμφωνα με το αρχείο της υπηρεσίας τους και το οικονομικό αρχείο μηχανημάτων όλης της χώρας του ΥΠ.ΥΠΟ.ΜΕ – Γ.Γ.Δ.Ε Δ13, δεν υπάρχει μηχάνημα έργου στο όνομα της εκδότριας επιχείρησης.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, 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, όμως από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και του αντικειμένου της δραστηριότητάς της (οικοδομικές επιχειρήσεις και γενικά κατασκευαστικές εργασίες, εργασίες προετοιμασίας χώρου ή ανέγερσης οικοδομής που προορίζεται για άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας, χονδρικό εμπόριο άλλων οικοδομικών υλικών, ανάπτυξη και πώληση ακινήτων που

προορίζονται για κατοίκηση, ανάπτυξη και πώληση ακινήτων που δεν προορίζονται για κατοίκηση), δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες υπηρεσίες και πωλήσεις.

Αντίθετα, από τα ανωτέρω, τα οποία αποδεικνύουν πλήρως την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ούτε κατόπιν της κοινοποίησης του υπ' αριθμ./2017 σχετικού σημειώματος ελεγκτικών διαπιστώσεων στον προσφεύγοντα, με το οποίο του έγιναν γνωστές οι διαπιστώσεις του ελέγχου και οι σχετικές παραβάσεις που αφορούν στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, ο τελευταίος δεν προσκόμισε στη φορολογική αρχή εκείνα τα αποδεικτικά στοιχεία που θα αποδείκνυαν και θα στοιχειοθετούσαν την πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, σαφής και συγκεκριμένη αιτιολογία περιλαμβάνεται στην από συνταχθείσα Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, ο περί αντιθέτου δε ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στην από συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ δεν αναφέρονται αναλυτικά τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, ήτοι το είδος, η χρονολογία έκδοσης, ο αριθμός φορολογικού στοιχείου και την αξία του καθενός τιμολογίου.

Ο ως άνω ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα και καταχρηστικά καθόσον από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε, για το υπό κρίση έτος, τα ακόλουθα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ

Α/Α	ΕΙΔΟΣ Φ/Σ	ΑΡΙΘ. Φ/Σ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. 19%	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ €
1	ΤΙΜ.ΠΩΛ.	..	03.04.2007	2.098,50	398,71	2.497,21
2	ΤΙΜ.ΠΩΛ.	..	03.04.2007	8.490,00	1.613,10	10.103,10
3	ΤΙΜ.ΠΩΛ.	..	03.04.2007	2.991,00	568,29	3.559,29
4	ΤΙΜ.ΠΩΛ.	..	03.04.2007	250,00	47,50	297,50
5	ΤΙΜ.ΠΩΛ.	..	04.04.2007	4.736,90	900,01	5.636,91
6	ΤΙΜ.ΠΩΛ.	..	05.04.2007	3.723,00	707,37	4.430,37
7	ΤΙΜ.ΠΩΛ.	..	07.04.2007	4.996,80	949,39	5.946,19
8	ΤΙΜ.ΠΩΛ.	..	10.04.2007	7.152,80	1.359,03	8.511,83
9	ΤΙΜ.ΠΩΛ.	..	10.04.2007	3.033,40	576,35	3.609,75
10	ΤΙΜ.ΠΩΛ.	..	13.04.2007	7.273,92	1.382,04	8.655,96
11	ΤΙΜ.ΠΩΛ.	..	25.04.2007	5.371,00	1.020,49	6.391,49
12	ΤΙΜ.ΠΩΛ.	..	25.04.2007	964,70	183,29	1.147,99
13	ΤΙΜ.ΠΩΛ.	..	26.04.2007	2.586,40	491,42	8.087,82
14	ΤΙΜ.ΠΩΛ.	..	27.04.2007	1.056,40	200,71	1.257,11
15	ΤΙΜ.ΠΩΛ.	..	27.04.2007	421,90	80,61	502,06
16	ΤΙΜ.ΠΩΛ.	..	27.04.2007	573,40	108,44	682,34
17	ΤΙΜ.ΠΩΛ.	..	28.04.2007	870,80	165,45	1.036,25
18	ΤΙΜ.ΠΩΛ.	..	28.04.2007	370,00	70,30	440,30
19	ΤΙΜ.ΠΩΛ.	..	12.05.2007	11.365,00	2.159,35	13.524,35
20	ΤΙΜ.ΠΩΛ.	..	12.05.2007	2.837,00	709,25	3.546,25
21	ΤΙΜ.ΠΩΛ.	..	12.05.2007	17.960,00	4.490,00	22.450,00

22	TIM.ΠΩΛ.	..	13.05.2007	1.063,00	201,97	1.264,97
23	TIM.ΠΩΛ.	..	13.05.2007	405,00	76,95	481,95
24	TIM.ΠΩΛ.	..	14.05.2007	4.080,40	755,28	4.855,68
25	TIM.ΠΩΛ.	..	20.05.2007	1.341,90	254,96	1.596,86
26	TIM.ΠΩΛ.	..	20.05.2007	18.323,40	3.481,45	21.804,85
27	TIM.ΠΩΛ.	..	14.06.2007	5.575,00	1.059,25	6.634,25
28	T. Π.Υ.	..	28.05.2007	8.920,00	1.694,85	10.614,85
29	T. Π.Υ.	..	28.05.2007	10.900,00	1.957,00	12.857,00
30	T. Π.Υ.	..	02.06.2007	9.470,00	1.799,30	11.269,30
ΣΥΝΟΛΟ				149.201,62	29.063,40	183.693,78

Επειδή στα ως άνω επίμαχα Τιμολόγια περιλαμβάνονται είδη όπως πλυντήριο BIANCA 50-S, ψυγείο MODULAR πάγκος 41, ψυγείο MODULAR πάγκος 42, μηχανές καφέ, καταψύκτης, τοστιέρες, φραπιέρες, γρανιτομηχανή, μπλέντερ, παγοθραύστης, αποχυματής, βραστήρας, ανοιχτήρια, κουτάλια, μαχαίρια, ποτήρια κουβαδάκι πάγου, γυψοσανίδες, μίκτης, ηχεία, ενισχυτές, CD PLAYER, βάσεις ηχείων, καναπέδες, πολυθρόνες, σκαμπώ, τραπέζια, μπαταρία κουζίνας, νιπτήρες, μπαταρία νιπτήρα, λεκάνη τουαλέτας, καθρέπτες, λεκάνες, κρύσταλλα, κρυσταλλόπορτες κλπ., ήτοι προϊόντα και υπηρεσίες, τα οποία δεν έχουν σχέση με τη δραστηριότητα της εκδότριας επιχείρησης και τα οποία δεν ήταν σε θέση να του τα προμηθεύσει.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε στο έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, τα οποία του ζητήθηκαν με την αριθ. πρωτ./10-05-2017 πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, από τον διενεργηθέντα επανέλεγχο χρησιμοποιήθηκαν όλα τα διαθέσιμα στοιχεία που παρέχονται από τα πληροφοριακά συστήματα TAXIS και ELENXIS της φορολογικής αρχής, βάσει των οποίων προέκυψε ότι ο προσφεύγων δήλωσε ως αντισυμβαλλόμενη προμηθεύτρια επιχείρηση στη χρήση 2007, για τη λήψη είκοσι οκτώ (28) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 138.051,62 €, την εκδότρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ Με δεδομένη την μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων από τον προσφεύγοντα και συνεπώς την αυτόματη ενημέρωση κατά την καταχώρηση των φορολογικών στοιχείων των βιβλίων και των καταστάσεων, συνάγεται ότι ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία του, τουλάχιστον τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που δήλωσε ότι έλαβε από την εκδότρια επιχείρηση. Συνεπώς ορθά, βάσει των ανωτέρω στοιχείων, εκδόθηκε από τη φορολογική αρχή η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου.

Επειδή, προκειμένου να αποδειχθεί τελικά ότι το τίμημα που αναγράφεται στα τιμολόγια έχει καταβληθεί, πολλές επιχειρήσεις, μεριμνούν και με διάφορες μεθόδους που εφαρμόζουν (ανακύκλωση των χρημάτων, επιστροφές χρημάτων σε προσωπικούς τραπεζικούς λογαριασμούς των επιχειρηματιών κλπ.), λαμβάνουν από τις τράπεζες με τις οποίες συνεργάζονται και παραδίδουν στη συνέχεια στις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις το σχετικό γραμμάτιο είσπραξης, το οποίο οι τελευταίες το χρησιμοποιούν ως δικαιολογητικό για να αποδείξουν την νομιμότητα των συναλλαγών τους με τις ως

άνω επιχειρήσεις. Στην υπό κρίση περίπτωση, τα γραμμάτια είσπραξης, χωρίς περαιτέρω διευκρίνιση για το ποιος είναι ο τελικός αποδέκτης των ως άνω καταθέσεων, δεν αποτελεί πλήρη απόδειξη για το ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές.

Επειδή ο ισχυρισμός περί καλοπιστίας προβάλλεται αλυσιτελώς, καθότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν από τον έλεγχο ως εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους και όχι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεδομένου ότι σε περίπτωση αποδείξεως της ανυπαρξίας της συναλλαγής λόγω του ότι η εκδότρια των παραστατικών επιχείρηση είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη των εικονικών στοιχείων (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, η αποδεδειγμένη ανυπαρξία των συναλλαγών ως προς τον εκδότη συνεπάγεται την αυτονόητη και αυταπόδεικτη ανυπαρξία των συναλλαγών, όπως αυτές περιγράφονται στα συγκεκριμένα τιμολόγια και για τον λήπτη. Το γεγονός αυτό δεν αποτελεί αντιστροφή του βάρους απόδειξης, καθώς αποτελεί πλήρη απόδειξη της ανυπαρξίας της συναλλαγής όπως αυτή περιγράφεται στα εικονικά τιμολόγια.

Επειδή, η Φορολογική Αρχή φέρει το βάρος να αποδείξει μόνο την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, η περαιτέρω δε απόδειξη της καλής πίστης του λήπτη βαρύνει τον ίδιο, από κανένα, δε, από τα στοιχεία που επικαλείται ο λήπτης δεν προκύπτει ότι τελούσε σε καλή πίστη (υπαρκτές συναλλαγές).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, καθώς και στην από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι παραπάνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό, περί εφαρμογής των ευνοϊκότερων ρυθμίσεων του Ν.4337/2015 ως προς την επιβολή προστίμου

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι : «Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ'αντικειμενικό τρόπο.

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:... β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, καθώς και η νόθευση αυτών θεωρείται ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε

στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών,».

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «2. α) ..., β) ..., γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 32 του Ν.4174/2013 «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, εφόσον το νέο καθεστώς "του άρθρου 55 παρ. 2" του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων: α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντα (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π.. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π...».

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου 4α και 4β του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, καταργούνται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013.

Επειδή, ακολούθως, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι : “ Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), 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 έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας., γ).....,δ)ε)...., στ)...., ζ).....».

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις

σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι **ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά** που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου** (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, στην χρήση 2007, έλαβε είκοσι οκτώ (28) εικονικά φορολογικά στοιχεία, από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 138.051,62 €, τα οποία είχε καταχωρίσει στα βιβλία του, επιβλήθηκε εις βάρος της, το πρόστιμο της περίπτωσης β' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ως ευνοϊκότερης διάταξης μεταξύ του άρθρου 5 παρ. 10, περ. β', ν. 2523/1997 και αυτής του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' ν. 4174/2013.

Από το πλέγμα των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι για τις πράξεις του άρθρου 55 παρ. 2γ του Ν. 4174/2013, που είχαν διαπραχθεί πριν την 26-7-2013 (ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 4174/2013) οι επιβαλλόμενες κυρώσεις μπορούσαν να υπολογισθούν είτε κατ' άρθρο 5 του ν. 2523/1997, είτε κατ' άρθρο 55 παρ. 2 γ' του ν. 4174/2013 κατά τη διακριτική ευχέρεια του υπόχρεου (αρχικώς άρθρα 66 παρ. 32 ν. 4174/2013), το οποίο πλέον έχει αναριθμηθεί σε άρθρο 72 παρ. 32). Ο υπόχρεος δηλαδή έκρινε κατά τη διακριτική του ευχέρεια το ευνοϊκότερο για τον ίδιο εφαρμοστέο νομοθετικό πλαίσιο. Σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, για παραβάσεις τελεσθείσες πριν την έναρξη ισχύος του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (ήτοι πριν την 26-7-2013), αποκλείεται πλέον η εφαρμογή του άρθρου 5 του ν. 2523/1997. Επί λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, η κύρωση που επιβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 3 περ. β' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ανέρχεται στο 40% της αξίας της συναλλαγής. Κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, η ανωτέρω κύρωση ανερχόταν στο διπλάσιο της αξίας της συναλλαγής. Επομένως η κύρωση που προβλέπεται στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3β' του ν. 4337/2015 είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10 β ν. 2523/1997. Συγκρινόμενη όμως με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 1-12-2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι λιγότερη ευνοϊκή. Δηλαδή στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου

νόμου.

Επειδή περαιτέρω, με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές, η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά.

Επειδή περαιτέρω με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1119/2018** της ΑΑΔΕ δίνονται οδηγίες και αναλυτικά παραδείγματα για τον τρόπο με τον οποίο θα εφαρμοστούν οι διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. [4512/2018](#) και του άρθρου 49 παρ. 4, 5 και 6 του ν. [4509/2017](#), σχετικά με το κούρεμα του προστίμου μετά από έλεγχο, αλλά και για το πως θα γίνεται η εφαρμογή της ευνοϊκότερης ρύθμισης για πρόστιμα που αφορούν δηλώσεις προ της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ. Στην παρ 1.3. Λοιπά θέματα διευκρινίζεται ότι: «*α) Με την υποβολή εκπροθέσμων δηλώσεων μετά την κοινοποίηση της εντολής δεν θίγονται τα πρόστιμα που επιβάλλονται για λοιπές παραβάσεις, όπως ενδεικτικά τα πρόστιμα του άρθρου 7 του ν. [4337/2015](#) που επιβάλλονται για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. [186/1992](#)), του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. [4093/2012](#)) ή του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. ή τα πρόστιμα του άρθρου 79 του ν. [4472/2017](#) για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία....*».

Συνεπώς από τις αναφερθείσες διατάξεις συνάγεται ότι ορθά η αρμόδια φορολογική αρχή επέβαλε το σχετικό πρόστιμο Κ.Β.Σ., καθόσον στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου νόμου. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **../../2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... του» με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Β. Πρόστιμο ΚΒΣ:

Πρόστιμο ΚΒΣ	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007
	138.051,62 X 40% = 55.220,65 €

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

**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 με υποχρέωση.