



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333267

ΦΑΞ : 2313 - 333258

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

Θεσσαλονίκη, 10/4/2018

Αριθμός απόφασης: 768

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).

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

2. 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*».

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης ... και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... , **με ΑΦΜ ...** , ως εταίρου και νόμιμου διαχειριστή της λυθείσας εταιρείας με την επωνυμία «... » **με ΑΦΜ ...** , κατά το διάστημα από .../2008 έως .../2010 και της ... **με ΑΦΜ ...** , ως εταίρου και νόμιμου διαχειριστή της ίδιας ως άνω εταιρείας κατά το διάστημα από .../2008 έως .../2009 κατά της με αριθ. .../2017 **Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ για τη διαχειριστική περίοδο 22/1/2008 - 31/12/2009** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ... και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... , της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της ... και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... , με ΑΦΜ ... , ως εταίρου και νόμιμου διαχειριστή της λυθείσας εταιρείας με την επωνυμία «... » με ΑΦΜ ... , κατά το διάστημα από .../2008 έως .../2010 και της ... με ΑΦΜ ..., ως εταίρου και νόμιμου διαχειριστή της ίδιας ως άνω εταιρείας κατά το διάστημα από .../2008 έως .../2009, 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 τη με αριθ. .../2017 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ για τη διαχειριστική περίοδο 22/1/2008 - 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... επιβλήθηκε σε βάρος της ήδη λυθείσας εταιρείας με την επωνυμία «... » με ΑΦΜ ... πρόστιμο συνολικού ύψους 40.140,00€, λόγω λήψης εννέα (9) εικονικών τιμολογίων πώλησης ως προς τη συναλλαγή, εκδόσεως της εταιρίας ... με ΑΦΜ ... , συνολικής καθαρής αξίας 100.350,00€ πλέον αναλογούντος ΦΠΑ ποσού 19.066,00€, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $100.350,00\text{€} \times 40\% = 40.140,00\text{€}$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ..../2017.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από ... Έκθεσης Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 περί ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ... σε εκτέλεση της με αρ. ... /2016 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. ... /2016 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ... (αρ. εισ. πρωτ. Δ.Ο.Υ... /2016) με συνημμένη την από ... /2016 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ., σύμφωνα με την οποία η ... έλαβε εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία από την εταιρία ... με ΑΦΜ ... , συνολικής καθαρής αξίας 100.350,00€ πλέον ΦΠΑ 19.066,00€ στη χρήση 2008 και συγκεκριμένα τα παρακάτω εικονικά φορολογικά στοιχεία:

α/α	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	Φ.Π.Α
1	Τιμολόγιο Πώλησης	...	.../2008	12.000,00	2.280,00
2	Τιμολόγιο Πώλησης	...	.../2008	12.000,00	2.280,00
3	Τιμολόγιο Πώλησης	...	.../2008	12.000,00	2.280,00
4	Τιμολόγιο Πώλησης	...	.../2008	12.000,00	2.280,00
5	Τιμολόγιο Πώλησης	...	.../2008	12.000,00	2.280,00
6	Τιμολόγιο Πώλησης	...	.../2008	12.200,00	2.318,00
7	Τιμολόγιο Πώλησης	...	.../2008	12.400,00	2.356,00
8	Τιμολόγιο Πώλησης	...	.../2008	9.800,00	1.862,00
9	Τιμολόγιο Πώλησης	...	.../2008	5.950,00	1.130,00
ΣΥΝΟΛΟ				100.350,00	19.066,00

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... , προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων καθώς και ο χρόνος υποχρέωσης διατήρησης των βιβλίων και στοιχείων της εν λόγω εταιρίας για τη χρήση 2008 έχει παραγραφεί την 31/12/2014 σύμφωνα με το σκεπτικό της ΣΤΕ 1738/2017 και λόγω του ότι περαιώθηκε η υπό κρίση χρήση με τον Ν.3888/2010.

2. Μη τήρηση της διαδικασίας έκδοσης συμπληρωματικού σημειώματος περαίωσης για τα νέα στοιχεία κατά παράβαση του άρθρου 9 παρ. 4 του Ν.3888/2010.
3. Μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας, έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης και νομική πλημμέλεια της πράξης λόγω επιβολής ενιαίου προστίμου με συνολική αξία αντί ιδιαίτερου και διακεκριμένου προστίμου για τη λήψη και την καταχώρηση κάθε εικονικού τιμολογίου.

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής και μη υποχρέωσης διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 72§11 Ν. 4174/2013** (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «*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 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, σύμφωνα 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.2 του άρθρου 68 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 6 του άρθρου 72 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».

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.** με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιεχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1194/2017** παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣΤΕ (ΣΤΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. ».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1052/2007** παρασχέθηκαν διευκρινήσεις αναφορικά με την εφαρμογή της τροποποιηθείσας με το άρθρο 13 του ν.3522/2006 διάταξης της περ. της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής. Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία. Η έναρξη ισχύος της ανωτέρω διάταξης ορίζεται, σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του νόμου αυτού, από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22/12/2006)». Επομένως, η εξουσία της ελεγκτικής αρχής περιορίζεται μόνο στην αξιολόγηση των συμπληρωματικών στοιχείων, που δεν είχαν περιέλθει σε γνώση της κατά τον αρχικό χρόνο παραγραφής ή το χρόνο έκδοσης του οριστικού φύλλου ελέγχου ή του σημειώματος περαίωσης, μη δυνάμενης να επεκταθεί σε περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης της προϋπόθεσης της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, περί ανακρίβειας των δηλώσεων.

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας **1738/2017** κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό, ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣΤΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, ότι: «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣΤΕ Ολ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν.3513/2006, 29 του ν.3697/2008, 10 του ν.3790/2009 και 82 του ν.3842/2010 είναι αντισυνταγματικές, καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους», ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, σύμφωνα με τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣΤΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣΤΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών (ΣΤΕ 2932/2017).

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. **2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ**, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟλΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, ήτοι του

άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρίνόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογουμένου.

Επειδή, περαιτέρω, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278)** Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς, ενώπιον της Δ.Ε.Δ., υποθέσεις.

Επειδή οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 22 του ν. 4337/2015, και 97 του ν. 4446/2016, κατά τα ανωτέρω, δε μπορούσαν να στηρίζουν στην προκειμένη περίπτωση τη βεβαίωση φόρου ως προς την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο.

Επειδή, εν προκειμένω, οι προσφεύγοντες με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητούν την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή για τη διαχειριστική περίοδο 22/1/2008 – 31/12/2009 (οικ. έτος 2010) έχει υποβληθεί από την εν λόγω εταιρεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος (χωρίς από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτής).

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου η εν λόγω εταιρεία περαίωσε τη διαχειριστική περίοδο 22/1/2008 – 31/12/2009 (οικ. έτος 2010) βάσει των διατάξεων του Ν.3888/2010 (σημείωμα περαίωσης ...-2010) με ποσό φόρου 7.537,62€ το οποίο κατεβλήθη με δόσεις και εξοφλήθη ολοσχερώς στις .../2011. Στη συνέχεια από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. λόγω του ανακύψαντος συμπληρωματικού στοιχείου (με αρ. .../2016 δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ...) εκδόθηκε συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης με α/α καταχώρησης Νο.../2016 σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παραγράφου 2 της ΠΟΛ 1019/2011 το οποίο στάλθηκε με το με αρ. πρωτ. .../2016 έγγραφο της Δ.Ο.Υ ... με συστημένη επιστολή στην ... ως διαχειρίστρια – εκκαθαρίστρια της εν λόγω εταιρείας αλλά δεν έγινε αποδεκτό.

Επειδή, το αριθ. πρωτ. ... /2016 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ... (αρ. εισ. πρωτ. Δ.Ο.Υ... /2016) με συνημμένη την από ... /2016 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ., περιήλθαν εις γνώση του Προϊσταμένου

της Δ.Ο.Υ. ... στις .../2016, δὴ μετὰ τον ἀρχικὸ πενταετὴ χρόνον παραγραφῆς γιὰ τὴ διαχειριστικὴ περίοδο 22/1/2008 – 31/12/2009 (οικ. ἔτος 2010), ἔχοντας προηγηθεῖ καὶ κοινοποιηθεῖ ἀρχικὸ φύλλον ἐλέγχου (περαίωση σύμφωνα με τὶς διατάξεις τοῦ Ν.3888/2010). Κατὰ συνέπεια τὰ ἀνωτέρω στοιχεῖα εἶναι συμπληρωματικὰ κατὰ τὴν ἐννοία τοῦ ἀρθροῦ 68 παρ.2 τοῦ Ν.2238/1994 καὶ τοῦ ἀρθροῦ 72 παρ. 6 τοῦ Ν.4174/2013, καὶ ὡς ἐκ τούτου ὁ χρόνος παραγραφῆς καθίσταται δεκαετῆς κατὰ τὸ ἀρθρο 84 παρ. 4β τοῦ Ν.2238/1994.

Ἐπειδὴ, σύμφωνα με τὰ ἀνωτέρω, κατὰ τὸ χρόνο ἐκδόσεως στὶς ... τῆς προσβαλλόμενης πράξεως με ἀριθ. .../2017 Οριστικῆς πράξεως ἐπιβολῆς προστίμου ΚΒΣ τοῦ Προϊσταμένου τῆς Δ.Ο.Υ. ... , τὸ δικαίωμα τοῦ δημοσίου γιὰ ἐπιβολὴ προστίμου ΚΒΣ γιὰ τὴ διαχειριστικὴ περίοδο 22/1/2008 - 31/12/2009 (οικ. ἔτος 2010) δεν εἶχε παραγραφεῖ με βάση τὶς διατάξεις τῆς παραγράφου 5 τοῦ ἀρθροῦ 9 τοῦ Ν.2523/1997, τῆς παραγράφου 4 τοῦ ἀρθροῦ 84, τῆς παραγράφου 2 τοῦ ἀρθροῦ 68 τοῦ Ν. 2238/1994 σὲ συνδυασμὸ με τὴ με ἀριθ.1738/2017 ἀπόφαση τῆς Ολομέλειας τοῦ Συμβουλίου τῆς Ἐπικρατείας.

Ἐπειδὴ, σύμφωνα με τὶς διατάξεις **τῶν παρ. 1 καὶ 2 τοῦ ἀρθροῦ 14 τοῦ ν. 4174/2013** ὀρίζεται ὅτι: «1. Πληροφορίες, τὶς ὁποῖες ζητᾷ ἐγγράφως ἡ Φορολογικὴ Διοίκηση ἀπὸ τον φορολογούμενον, πρέπει νὰ παρέχονται ἐντὸς πέντε (5) ἐργασίμων ἡμερῶν ἀπὸ τὴν κοινοποίησιν τοῦ σχετικοῦ αιτήματος, ἐκτὸς ἐὰν ὁ φορολογούμενος προσκομίσει ἐπαρκεῖς ἀποδείξεις γιὰ πιθανές δυσχέρειες κατὰ τὴν προετοιμασίαν καὶ υποβολὴν τῶν πληροφοριῶν ποὺ τοῦ ζητήθηκαν, ἐφόσον οἱ δυσχέρειες αὐτὲς οφείλονται σὲ πράξεις ἢ παραλείψεις τῆς Δημόσιας Διοικήσεως ἢ σὲ λόγους ἀνωτέρας βίας. 2. Κατόπιν ἐγγράφου αιτήματος τῆς Φορολογικῆς Διοικήσεως, ἀντίγραφα μέρους τῶν βιβλίων καὶ στοιχείων ἢ ὁποιοῦδήποτε συναφούς ἐγγράφου, πρέπει νὰ παρέχονται στὴ Φορολογικὴ Διοίκηση ἐντὸς πέντε (5) ἐργασίμων ἡμερῶν ἀπὸ τὴν κοινοποίησιν τοῦ σχετικοῦ αιτήματος, ἐκτὸς ἐὰν ὁ φορολογούμενος προσκομίσει ἐπαρκεῖς ἀποδείξεις γιὰ πιθανές δυσχέρειες κατὰ τὴν προετοιμασίαν καὶ παράδοσιν τῶν πληροφοριῶν ποὺ τοῦ ζητήθηκαν, ἐφόσον οἱ δυσχέρειες αὐτὲς οφείλονται σὲ πράξεις ἢ παραλείψεις τῆς Δημόσιας Διοικήσεως ἢ σὲ λόγους ἀνωτέρας βίας.»

Ἐπειδὴ, σύμφωνα με τὶς διατάξεις τῆς **παρ. 2 τοῦ ἀρθροῦ 21 τοῦ Π.Δ. 186/1992** ὀρίζεται ὅτι: «2. Τὰ βιβλία, οἱ ὀπτικοὶ δίσκοι καὶ γενικὰ ὅλα τὰ ηλεκτρομαγνητικὰ μέσα στα ὁποῖα ἀποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, γιὰ τὰ ὁποῖα δὲν ὑπάρχει ὑποχρέωση ἐκτύπωσής τους, τὰ στοιχεῖα ποὺ ὀρίζονται ἀπὸ τον Κώδικα αὐτὸ καθὼς καὶ τὰ λοιπὰ δικαιολογητικὰ τῶν ἐγγραφῶν στα βιβλία διατηροῦνται στον ἐκάστοτε ὀριζόμενο ἀπὸ τὶς σχετικὲς φορολογικὲς διατάξεις χρόνον παραγραφῆς τοῦ δικαιώματος τοῦ Δημοσίου γιὰ ἐπιβολὴ φόρου.....».

Ἐπειδὴ, σύμφωνα με τὶς διατάξεις τῆς **παρ. 2 τοῦ ἀρθροῦ 13 τοῦ Ν 4174/2013** ὀρίζεται ὅτι: «Τὰ λογιστικὰ ἀρχεῖα, φορολογικοὶ ηλεκτρονικοὶ μηχανισμοί, φορολογικὲς μνήμες καὶ ἀρχεῖα ποὺ δημιουργοῦν οἱ φορολογικοὶ ηλεκτρονικοὶ μηχανισμοί πρέπει νὰ διαφυλάσσονται κατ' ἐλάχιστον: α) γιὰ διάστημα πέντε (5) ἐτῶν ἀπὸ τὴ λήξιν τοῦ ἀντίστοιχου φορολογικοῦ ἐτους ἐντὸς τοῦ ὁποῖου ὑπάρχει ἡ ὑπάρχει ἡ ὑποχρέωση υποβολῆς δήλωσεως ἢ β) ἐφόσον συντρέχουν οἱ προϋποθέσεις τῆς παραγράφου 2 τοῦ ἀρθροῦ 36 τοῦ Κώδικα, ἕως ὅτου παραγραφεῖ τὸ δικαίωμα ἐκδόσεως ἀπὸ τὴ Φορολογικὴ Διοίκηση πράξεως προσδιορισμοῦ τοῦ φόρου, σύμφωνα με τὰ ὀριζόμενα στὴν παράγραφον αὐτὴ ἢ γ) ἕως ὅτου τελεσιδικήσει

η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 12 του Ν.3888/2010** ορίζεται ότι: «Αν περαιωθούν όλες οι υπαγόμενες ανέλεγκτες χρήσεις και οι χρήσεις που αφορούν υποθέσεις των παραγράφων 1 και 2, καθώς και όλα τα εκκρεμή προσωρινά φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις ή οι αποφάσεις επιβολής προστίμου και εξοφληθεί η συνολική οφειλή που προκύπτει βάση του Εκκαθαριστικού Σημειώματος και των οικείων πρακτικών συμβιβασμού, αντίστοιχα, αίρεται η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων κατά το άρθρο 21 του Κ.Β.Σ. όσον αφορά τις περαιωθείσες χρήσεις μέχρι και τη χρήση 2005, από την ημερομηνία εξόφλησης του συνόλου των σχετικών ποσών. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν και για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο ή έχουν περαιωθεί με οποιαδήποτε ρύθμιση, και εφόσον έχει εξοφληθεί ή θα εξοφληθεί το σύνολο της οφειλής. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες έχει υποβληθεί και εκκρεμεί κατά την έναρξη ισχύος του νόμου δήλωση φόρου κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και έχουν δηλωθεί περιουσιακά στοιχεία του άρθρου 12 του Ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 266 Α'), καθώς και για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε.».

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. **Δ15Α 1076425 ΕΞ 2014/13.05.2014** έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίστηκε ότι: «4. Από τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι τα βιβλία και τα στοιχεία των χρήσεων εκείνων που η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων κλπ. έληγε στις 31.12.2013 αλλά παρατάθηκε για δύο χρόνια ακόμη, κατ' εφαρμογή των προαναφερομένων διατάξεων του Ν.4203/2013, λόγω του ότι είχε εκδοθεί μέχρι την ημερομηνία αυτή εντολή ελέγχου, δεν καταστρέφονται και διαφυλάσσονται για δύο (2) χρόνια, δηλαδή μέχρι τις 31.12.2015. Δύνανται όμως να καταστραφούν πριν την πάροδο της διετίας, εφόσον διενεργηθεί έλεγχος και τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης ή αποσβεστεί ολοσχερώς αυτή λόγω εξόφλησης, κατ' εφαρμογή των προαναφερομένων διατάξεων του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013). 5. Συνεπώς τα βιβλία και τα στοιχεία των χρήσεων 2006 και 2007, υποθέσεων, για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι τις 31.12.2013 εντολή ελέγχου, διαφυλάσσονται μέχρι τις 31.12.2015, αφού τότε λήγει, για τις χρήσεις αυτές, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων, μπορούν όμως αυτά να καταστραφούν πριν την ημερομηνία αυτή, εφόσον διενεργηθεί έλεγχος και τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης ή αποσβεστεί ολοσχερώς αυτή λόγω εξόφλησης».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν υπήρχε υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων από την «...», μετά την 31/12/2015, ημερομηνία κατά την οποία παραγραφόταν αρχικά το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ, οι δε παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν, δεν μπορούσαν να στηρίξουν στην προκειμένη περίπτωση (εκτός από τη βεβαίωση φόρου) υποχρέωση διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο. Ωστόσο, καίτοι ο σχετικός επιμέρους ισχυρισμός των προσφευγόντων είναι βάσιμος η προσβαλλόμενη με αρ. **.../2017** οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ για τη διαχειριστική περίοδο 22/1/2008 - 31/12/2009 έχει άλλο νομικό έρεισμα

(δη τη διαπίστωση της παράβασης της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων) χωρίς να σχετίζεται άμεσα με την υποχρέωση διαφύλαξης ή μη των βιβλίων και στοιχείων.

Κατόπιν των παραπάνω, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος. Ο δε ισχυρισμός περί μη υποχρέωσης διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων καίτοι βάσιμος, δε σχετίζεται ούτε θίγει τη νομιμότητα και την ορθότητα της προσβαλλόμενης πράξης.

Ως προς το δεύτερο λόγο περί μη τήρησης της διαδικασίας έκδοσης συμπληρωματικού σημειώματος περαίωσης για νέα στοιχεία κατά παράβαση του άρθρου 9 παρ. 4 του Ν.3888/2010.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010 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 τις διατάξεις του εδαφίου 8 της ΠΟΛ.1019/2011 απόφασης του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «8. Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010, συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Με την αποδοχή του παραπάνω Σημειώματος ο επιτηδευματίας δύναται κατόπιν σχετικής αίτησής του να ζητήσει την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 11 του Ν. 3888/2010, καθώς και του δεύτερου εδαφίου των παραγράφων 5 και 6 της απόφασης ΠΟΛ. 1138/2010. Η επίλυση της διαφοράς κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο διενεργείται ταυτόχρονα με την αποδοχή του πιο πάνω Σημειώματος ή το αργότερο εντός πέντε (5) ημερών από την αποδοχή του. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ. 1 του άρθρου 62 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ. 1, 3 και 5 του άρθρου 5 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. ... 3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, ή β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου... 5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, με το άρθρο 5 σκοπείται κατ' αρχήν η εξοικονόμηση ανθρώπινων και οικονομικών πόρων, δεδομένης της έλλειψης προσωπικού και του μεγάλου αριθμού των προς επίδοση πράξεων επιβολής φόρου, δασμού, τέλους, εισφοράς. Επιπλέον, επιχειρείται ο εκσυγχρονισμός της λειτουργίας των υπηρεσιών με τη χρήση τεχνολογιών πληροφορικής και επικοινωνιών, προς την κατεύθυνση της επίσπευσης των σχετικών διαδικασιών, δεδομένου ότι, εξαιτίας των καθυστερήσεων και των σφαλμάτων στις επιδόσεις, υπάρχει αντίκτυπος σε λιμνάζοντα έσοδα που δεν μπορούν να εισπραχθούν, αν δεν βεβαιωθούν ταμειακώς οι σχετικές πράξεις.

Επειδή, με τις ανωτέρω διατάξεις επιδιώκεται η απλούστευση και η συντόμευση της διαδικασίας κοινοποίησης των φορολογικών πράξεων και η αποφυγή ακυροτήτων που εμφανίζονταν υπό το προϊσχύσαν καθεστώς, το οποίο προέβλεπε την κοινοποίηση με επίδοση ή θυροκόλληση. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 671).

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης με α/α καταχώρησης Νο....2016 σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παραγράφου 2 της ΠΟΛ 1019/2011. Το παραπάνω συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης μαζί με την έκθεση και τις οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. στάλθηκαν με το με αρ. πρωτ. .../2016 έγγραφο της Δ.Ο.Υ ... με συστημένη επιστολή (RE ...) στην τελευταία δηλωθείσα στη φορολογική διοίκηση διεύθυνση της κατοικίας (...) της ... ως τελευταίας διαχειρίστριας – εκκαθαρίστριας της εν λόγω εταιρίας, αλλά δεν έγινε αποδεκτό.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός των προσφευγόντων απορρίπτεται ως έωλος και αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο λόγο περί μη ανταπόκρισης της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας, έλλειψης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης και νομική πλημμέλεια της πράξης λόγω επιβολής ενιαίου προστίμου με συνολική αξία αντί ιδιαίτερου και διακεκριμένου προστίμου για τη λήψη και την καταχώρηση κάθε εικονικού τιμολογίου

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, το **άρθρο 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013** ορίζει ότι: «... *Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. ...*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 62 παρ. 3 του 4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία*».

Επειδή, σύμφωνα με το **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, 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, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς 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 τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: *«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».*

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ... απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων από την εν λόγω εταιρεία επίμαχων τιμολογίων, την οποία αιτιολόγησε αφού έλαβε υπόψη της και τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της με αριθ. ... /2016 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ... για την εκδότρια των υπο κρίση εικονικών φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «... ». Η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, επαρκώς, σαφώς και εμπεριστατωμένα στην από ... έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ... συγκεκριμένα στις σελίδες ... και συνοπτικά από τους παρακάτω λόγους:

- ✓ Σε κανένα από τα Δελτία Αποστολής που εκδόθηκαν για τις συναλλαγές δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου για να είναι δυνατός ο έλεγχος της διακίνησης. Η εκδότρια επιχείρηση (...) και η λήπτρια επιχείρηση (...) δεν είχαν μεταφορικό μέσο ικανό να μεταφέρει αυτές τις ποσότητες, ενώ δεν προσκόμισαν και δεν επέδειξαν φορτωτικές ΦΔΧ.
- ✓ Στα δελτία αποστολής εμφανίζεται ως τόπος φόρτωσης των εμπορευμάτων η έδρα της εκδότριας επιχείρησης (γραφείο 2ου ορόφου) στην, όπου ήταν αδύνατο να είναι αποθηκευμένα τα εμπορεύματα λόγω όγκου και είδους, όπως λυόμενα σπίτια, 40 εκθεσιακά stand διαστάσεων 1,2X1,80, ξύλινες διαφημιστικές ταμπέλες 100 τεμάχια διαστάσεων 1X1,20, 10 γραφεία και 45 καρέκλες.
- ✓ Ως τόπος παράδοσης εμφανιζόταν σε όλα τα Δελτία Αποστολής η έδρα της ... , διαμέρισμα σε πολυκατοικία στην παραλιακή οδό της ..., όπου και εκεί δεν υπήρχε χώρος για εναπόθεση και αποθήκευση τέτοιου είδους αγαθών που εμφανίζονται ότι πωλήθηκαν.
- ✓ Η εκδότρια εμφανίζεται να έχει πωλήσει από 4/11/2008 έως και 15/11/2008 πέντε λυόμενα σπίτια συνολικής αξίας 71.400€. Από τον έλεγχο προέκυψε ότι για την συγκεκριμένη χρονική περίοδο που έγινε η πώληση, δεν είχε αγορές α' υλών ή εμπορευμάτων, μηχανήματα και

προσωπικό για την κατασκευή των εν λόγω οικημάτων. Το ίδιο ισχύει και για τα εκθεσιακά σταντ και για τις ξύλινες διαφημιστικές ταμπέλες που φαίνεται να πώλησε.

- ✓ Στα υπ' αριθ. ...2008 και ...2008 Τιμολόγια Πώλησης εμφανίζεται να πωλήθηκε δυσανάλογη ποσότητα επίπλων συγκριτικά με τη δυναμικότητα και τις εγκαταστάσεις της λήπτριαςΤο χρονικό διάστημα που εκδόθηκαν τα φορολογικά στοιχεία δεν είχε υποκαταστήματα.
- ✓ Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ... από την επεξεργασία των συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20§1 του Π.Δ. 186/92 διαπίστωσε ότι η επιχείρηση ..., έχει λάβει στη χρήση 2008 άλλα τέσσερα φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 46.540€ πλέον Φ.Π.Α. από την επιχείρηση ..., και στη χρήση 2009 εννέα φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 88.511€ πλέον Φ.Π.Α από την επιχείρηση ..., οι οποίες σχετίζονται με την Από έλεγχο που διενήργησε το ΣΔΟΕ ...καθώς και τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ... , διαπιστώθηκε ότι υποκρυπτόμενος στην ... όσο και στις άλλες δύο είναι ο κος ..., όπως δέχεται και ο διαχειριστής της ... κος ...σε υπεύθυνη δήλωσή του. Σε βάρος και των τριών επιχειρήσεων το ΣΔΟΕ ...έχει καταλογίσει παραβάσεις για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για όλα τα στοιχεία που εξέδωσαν.
- ✓ Επίσης σε έλεγχο που έγινε στην ... από τη Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκαν παραβάσεις στη διαχειριστική περίοδο 22/1/2008 – 31/12/2009 για λήψη δεκαοκτώ (18) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 151.650€ πλέον Φ.Π.Α. από την επιχείρηση Επιπλέον, στην ίδια διαχειριστική περίοδο έξι φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ... και συγκεκριμένα τα με αριθ. ... /2008 συνολικής καθαρής αξίας 29.828,00€ πλέον ΦΠΑ, κρίθηκαν εικονικά από προγενέστερο έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. ..Επομένως από τον έλεγχο προέκυψε ότι η ... ήταν συστηματικά λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας.
- ✓ Ζητήθηκαν να προσκομισθούν στοιχεία που να αποδεικνύουν την εξόφληση των φορολογικών στοιχείων και δεν υπήρχε ανταπόκριση τόσο από τον εκδότη όσο και από τον λήπτη των φορολογικών στοιχείων.
- ✓ Όλα τα φορολογικά στοιχεία τα οποία εξέδωσε η ... είναι αξίας μικρότερης των 15.000€ και τα περισσότερα εξ' αυτών ελάχιστα κάτω του ορίου αυτού για την αποφυγή πληρωμής μέσω τράπεζας.
- ✓ Η εν λόγω εταιρεία στις συγκεντρωτικές δηλώσεις πελατών προμηθευτών που υπέβαλλε για τη χρήση 2008 δήλωσε αγορές από την εταιρεία ... με 15 φορολογικά στοιχεία αξίας 130.178,00€, ποσό που συμφωνεί με το σύνολο των ληφθέντων και χαρακτηρισμένων ως εικονικών φορολογικών στοιχείων. Με δεδομένη την μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων και συνεπώς την αυτόματη ενημέρωση κατά την καταχώρηση των φορολογικών στοιχείων των βιβλίων και των καταστάσεων, συνάγεται ότι η ελεγχόμενη καταχώρησε στα βιβλία της όλα τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την εταιρεία ... και συνεπώς καταχώρησε και τα εννέα (9) εικονικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 100.350,00€ πλέον αναλογούντος ΦΠΑ ποσού 19.066,00€. (για τα υπόλοιπα έξι (6) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 29.828,00€ πλέον αναλογούντος ΦΠΑ 5.666,72€ που αφορούσαν την ίδια διαχειριστική περίοδο και συγκεκριμένα τα με αριθ. .../2008 διενεργήθηκε ο με αρ. εντολής .../2015 έλεγχος

της Δ.Ο.Υ. ...).

- ✓ Τόσο η τελευταία διαχειρίστρια της ... όσο και οι προσφεύγοντες, παρά το πέρας της ταχθείσας προθεσμίας που τους δόθηκε με το από .../2017 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ... , δεν ανταποκρίθηκαν, δεν υπέβαλαν τις απόψεις τους και δεν προσκόμισαν αποδεικτικά στοιχεία που να ανατρέπουν τις διαπιστώσεις του ελέγχου και όσον αφορά τους προσφεύγοντες να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς τους.

Επειδή οι προσφεύγοντες δεν προσκόμισαν στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς τους περί μη εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Κατά συνέπεια οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί των προσφευγόντων απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ... – ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... , με **ΑΦΜ** ... , ως εταίρου και νόμιμου διαχειριστή της λυθείσας εταιρείας με την επωνυμία «... » με **ΑΦΜ** ... , κατά το διάστημα από .../2008 έως .../2010 και της ... με **ΑΦΜ** ..., ως εταίρου και νόμιμου διαχειριστή της ίδιας ως άνω εταιρείας κατά το διάστημα από .../2008 έως .../2009.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 22/1/2008 - 31/12/2009

Η με αριθ. .../2017 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ

	Ποσό
Πρόστιμο	40.140,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΚΑΤΕΡΙΝΑ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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