



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02-04-2018
Αριθμός Απόφασης: 743

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου επί της οδού, κατά των κατωτέρω πράξεων που καταλογίστηκαν στην ομόρρυθμη εταιρία με την επωνυμία «.....», στην οποία διετέλεσε διαχειριστής για το χρονικό διάστημα από έως και : α) της με αριθμ. Πράξης Επιβολής

Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου , β) της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου , γ) της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου , δ) της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου , ε) της με αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

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

Ο προσφεύγων ήταν ομόρρυθμο μέλος και διαχειριστής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, με έδρα επί της οδού, στο Η εταιρία ξεκίνησε τη δραστηριότητά της ως μεταφορική εταιρία στις και έκανε διακοπή εργασιών στις Η εν λόγω επιχείρηση, τηρούσε για την επίμαχη περίοδο, μηχανογραφικά βιβλία Β' κατηγορίας του ΚΒΣ.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το αριθμ. πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. προς την Δ.Ο.Υ. με το οποίο διαβιβάσθηκε η από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ – ΚΦΑΣ – ΕΛΠ, της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ για τις διαχειριστικές περιόδους από έως και Από την έκθεση αυτή προκύπτει ότι η εταιρία στην οποία ο προσφεύγων είναι ομόρρυθμο μέλος και διαχειριστής, εμφανίζεται ως λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «.....» για τις ακόλουθες διαχειριστικές περιόδους:

A/A	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΕΚΔΟΤΡΙΑ
-----	--------------------	-------------	----------

			ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ
		ΧΡΗΣΗ (01/01/...- 31/12/....)	
1	ΔΥΟ (2) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	35.500,00€	
		ΧΡΗΣΗ ... (01/01/...- 31/12/...)	
1	ΕΝΑ (1) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ	24.000,00€	
		ΧΡΗΣΗ ... (01/01/...- 31/12/....	
1	ΔΥΟ (2) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	65.000,00€	
		ΧΡΗΣΗ (01/01/....- 31/12/....)	
1	ΠΕΝΤΕ (5) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	54.500,00€	
		ΧΡΗΣΗ (01/01/....- 31/12/....	
1	ΠΕΝΤΕ (5) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	76.800,00€	
	ΣΥΝΟΛΑ	ΣΥΝΟΛΑ	
	ΔΕΚΑΠΕΝΤΕ (15)	255.800,00€	

Κατόπιν τούτου, η Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις υπ' αριθμ. και εντολές μερικού ελέγχου, προς την «.....», για την ορθή τήρηση των διατάξεων της φορολογίας του Εισοδήματος, του ΦΠΑ, Λοιπών φόρων, Τελών και εισφορών καθώς και του ελέγχου για την ορθή τήρηση των βιβλίων και της έκδοσης στοιχείων του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992), βάσει των συμπληρωματικών στοιχείων που είχαν προκύψει από τις ως άνω περιγραφόμενες εκθέσεις και δεδομένου ότι η εν λόγω εταιρία είχε ήδη περαιώσει τη χρήση με τις διατάξεις του Ν. και τις χρήσεις, και με τις διατάξεις του Ν. 3888/2010 αντίστοιχα.

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρίας του προσφεύγοντα, πρόστιμο ίσο με δεκατέσσερις χιλιάδες διακόσια ευρώ (14.200,00€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

- Ζήτησε, έλαβε και συμπεριέλαβε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών και προμηθευτών του αρ. 20 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) δύο (2) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία

καθαρής συνολικής αξίας 35.500,00€ με εκδότρια την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, τα οποία είναι εικονικά για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 9 και 30§4γ του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), των διατάξεων των παρ. 1,2,4 του αρ. 19 Ν. 2523/1997 και του αρ. 72 (πρώην 66) του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το αρ. 8 του ν. 4337/2015, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του ν. 4337/2015.

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρίας του προσφεύγοντα, πρόστιμο ίσο με εννέα χιλιάδες εξακόσια ευρώ (9.600,00€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις.:

- Ζήτησε, έλαβε και συμπεριέλαβε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών και προμηθευτών του αρ. 20 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) ένα (1) εικονικό στο σύνολό του φορολογικό στοιχείο καθαρής συνολικής αξίας 24.000,00€ με εκδότρια την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, τα οποία είναι εικονικά για ανύπαρκτη στο σύνολό της συναλλαγή κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 9 και 30§4γ του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), των διατάξεων των παρ. 1,2,4 του αρ. 19 Ν. 2523/1997 και του αρ. 72 (πρώην 66) του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το αρ. 8 του ν. 4337/2015, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του ν. 4337/2015.

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρίας του προσφεύγοντα, πρόστιμο ίσο με είκοσι έξι χιλιάδες ευρώ (26.000,00€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις.:

- Ζήτησε, έλαβε και συμπεριέλαβε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών και προμηθευτών του αρ. 20 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) δύο (2) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία καθαρής συνολικής αξίας 65.000,00€ με εκδότρια την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, τα οποία είναι εικονικά για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 9 και 30§4γ του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), των διατάξεων των παρ. 1,2,4 του αρ. 19 Ν. 2523/1997 και του αρ. 72 (πρώην 66) του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το αρ. 8 του ν. 4337/2015, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του ν. 4337/2015.

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος

της εταιρίας του προσφεύγοντα, πρόστιμο ίσο με είκοσι μία χιλιάδες οχτακόσια ευρώ (21.800,00€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις.:

- Ζήτησε, έλαβε και συμπεριέλαβε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών και προμηθευτών του αρ. 20 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) πέντε (5) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία καθαρής συνολικής αξίας 54.500,00€ με εκδότρια την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, τα οποία είναι εικονικά για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 9 και 30§4γ του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), των διατάξεων των παρ. 1,2,4 του αρ. 19 Ν. 2523/1997 και του αρ. 72 (πρώην 66) του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το αρ. 8 του ν. 4337/2015, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του ν. 4337/2015.

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρίας του προσφεύγοντα, πρόστιμο ίσο με τριάντα χιλιάδες επτακόσια είκοσι ευρώ (30.720,00€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις.:

- Ζήτησε, έλαβε και συμπεριέλαβε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών και προμηθευτών του αρ. 20 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) πέντε (5) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία καθαρής συνολικής αξίας 76.800,00€ με εκδότρια την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, τα οποία είναι εικονικά για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 9 και 30§4γ του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), των διατάξεων των παρ. 1,2,4 του αρ. 19 Ν. 2523/1997 και του αρ. 72 (πρώην 66) του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το αρ. 8 του ν. 4337/2015, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του ν. 4337/2015.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ο έλεγχος διαστρέβλωσε και εκτίμησε πλημμελώς τα αποδεικτικά στοιχεία και με ασαφείς και αντιφατικές παραδοχές οδηγήθηκε στο συμπέρασμα περί δήθεν εικονικότητας των συναλλαγών.
2. Οι προσβαλλόμενες πράξεις έρχονται σε ευθεία αντίθεση με την αρχή της ίσης μεταχείρισης έναντι του νόμου και την αρχή της αναλογικότητας, που βάσει του Συντάγματος εφαρμόζονται στις σχέσεις μεταξύ διοίκησης και φορολογουμένου.
3. Το δικαίωμα του Δημοσίου να προβεί σε έλεγχο και να επιβάλει σε βάρος της εταιρίας πρόστιμα αναφορικά με τις επίμαχες περιόδους έχει υποπέσει σε πενταετή παραγραφή.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη, ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

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

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται».

Επειδή, στο άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «9. 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, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, ακολούθως σύμφωνα με το άρθρο 64 του νόμου 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 «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012) η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, στις διατάξεις του 171 του ΚΔΔ , 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. 2....., 3....., 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον σχετικό έλεγχο αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣτΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Διδικ 1995,1027).

Επίσης, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Στην εξεταζόμενη υπόθεση έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων

από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319).

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό:

Ο δεύτερος προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντα, με τον οποίο επικαλείται **παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας** (άρθρο 28 παράγραφος 1 εδάφιο δ' του Συντάγματος) και της αρχής της ίσης μεταχείρισης έναντι του νόμου απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, προβάλλεται δε αλυσιτελώς και παρελκυστικά για τους παρακάτω λόγους.

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας αποτελεί ειδικότερη αρχή της αρχής του κράτους δικαίου που καθιερώνεται και προστατεύεται από το άρθρο 2, το άρθρο 5 παράγραφος 1, το άρθρο 25 παράγραφος 1 και το άρθρο 26 του Συντάγματος.

Επειδή, στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, ο δε επιδιωκόμενος σκοπός είναι η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων. Τη σχέση δε αυτήν έχει σταθμίσει ο νομοθέτης του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), του Ν.2523/1997 και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 20 παράγραφος 1 του Συντάγματος ορίζεται ότι *«Καθένας έχει δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια και μπορεί να αναπτύξει σε αυτά τις απόψεις του για τα δικαιώματα ή συμφέροντά του, όπως νόμος ορίζει»*.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 25 παράγραφος 1 του Συντάγματος ορίζεται ότι *«Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από τον νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας»*.

Επειδή, με τον Ν. 2523/1997 «Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων» και τον Ν. 4337/2015 θεσπίστηκε το αντικειμενικό σύστημα επιβολής φορολογικών κυρώσεων. Κατά συνέπεια, τα πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) καθορίζονται σε όλες τις περιπτώσεις με αντικειμενικό τρόπο, δηλαδή για κάθε παράβαση είναι καθορισμένο το ακριβές ύψος του προστίμου που αντιστοιχεί σε αυτήν. Η δε Φορολογική Διοίκηση δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να καταλογίσει κυμαινόμενα πρόστιμα στις παραβάσεις του Κ.Β.Σ., αναλόγως ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, της συμπεριφοράς και των κινήτρων του παραβάτη. Αντίστοιχα, ο

διοικητικός δικαστής δεν έχει τη δυνατότητα να συνεκτιμήσει τις ανωτέρω παραμέτρους κατά την εκδίκαση της υπόθεσης και την εξουσία να προσδιορίσει αναλόγως το ύψος του προστίμου.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή την φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (**ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010**).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

► Για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις της ζήτησης, αποδοχής, λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της εταιρίας του προσφεύγοντα των **δεκαπέντε (15) υπό κρίση ΤΠΥ στις ελεγχόμενες χρήσεις, επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντα**, πρόστιμα όπως προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν.4337/2015 για τις ως άνω διαχειριστικές περιόδους.

► Τα επιβληθέντα πρόστιμα δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως προδήλως ακατάλληλα και απρόσφορα για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (πάταξη φοροδιαφυγής, κολασμός του παραβάτη και αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων), ούτε οι δυσμενείς συνέπειες των μέτρων μπορούν να θεωρηθούν ότι τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο τρίτος προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντα, με τον οποίο επικαλείται **παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας** (άρθρο 28 παράγραφος 1 εδάφιο δ' του Συντάγματος) και της αρχής της ίσης μεταχείρισης έναντι του νόμου στερείται **βασιμότητας, απορρίπτεται δε ως νόμω αβάσιμος και αλυσιτελώς και παρελκυστικά προβαλλόμενος**.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)**, 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.», πλην, όμως, ο **προσφεύγων δεν επικαλείται κανένα νέο στοιχείο προς επίρρωση των ισχυρισμών του**.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992 – Ν. 4337/2015 και Ν. 47174/2013 της Δ.Ο.Υ., καθώς και στην από, έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. κρίνονται

βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η δε Φορολογική Διοίκηση, κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων Πράξεων, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής Διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε τα επίδικα πρόστιμα σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας, παράλληλα, κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της, για το λόγο αυτό η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «*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 στο άρθρο 84 του ν. 2238/94 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) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68. 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 στις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «2.Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του

φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

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 το αρ. 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δε συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 9§4 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 παρ. 2 του αρ. 68 του Κ.Φ.Ε. και της παρ. 3 του αρ. 49 του Κώδικα ΦΠΑ, εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζόμενου 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 στις διατάξεις του αρ. 28§1 του ν. 3697/2008 που παραπέμπει στο αρ. 9§5 του ν. 3259/2004 αναφέρεται ότι: «5. Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις

διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. [2238/1994](#), εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α..»

Επειδή, συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕΦΕ΄ Θεσ/νίκης 245/1998 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000).

Επειδή, η εταιρία «.....» περαίωσε τη χρήση αποδεχόμενη το με αριθμό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης υπόθεσης βάσει του ν. 3697/2008, το οποίο και εξόφλησε. Στη συνέχεια περαίωσε τις χρήσεις, αποδεχόμενη το αριθμ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης ν. 3888/2010 και ο επανέλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν του υπ. αρ. διαβιβαστικού εγγράφου (Πρωτόκολλο Δ.Ο.Υ.) της έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ-ΚΦΑΣ-ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση: α) «.....» με ΑΦΜ, εξέδιδε εικονικά φορολογικά στοιχεία, λήπτης των οποίων είναι και η εν λόγω εταιρία. Συνεπώς, η ανωτέρω έκθεση της αποτελεί «συμπληρωματικό στοιχείο» κατά τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ.2 του ν. 2238/1994, καθόσον δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτει την ύπαρξη συναλλαγών που δεν είχαν αρχικά εκτιμηθεί (ΣΤΕ 2985-88/81) και ως εκ τούτου παρατείνεται ο χρόνος παραγραφής στη δεκαετία για την επιβολή προστίμων ΚΒΣ. Ακολούθως και δεδομένου ότι για τις ως άνω παραβάσεις της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόθηκαν οι αριθμ. αποφάσεις επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου αντίστοιχα, το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται στη δεκαετία, όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 68§2 και 84§4 του ν. 2238/94 και συνεπώς το δικαίωμα του δημοσίου παραγράφεται κατά την για κάθε μία από τις ως άνω διαχειριστικές περιόδους αντίστοιχα .

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παραγραφής δε γίνεται αποδεκτός.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του
....., με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την απόφαση αυτή

- α) Με την αριθμ./2017 Πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7§3&5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου : 14.200,00€
- β) Με την αριθμ./2017 Πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7§3&5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου : 9.600,00€
- γ) Με την αριθμ./2017 Πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7§3&5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου : 26.000,00€
- δ) Με την αριθμ./2017 Πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7§3&5 του ν. διαχειριστικής περιόδου : 21.800,00€
- ε) Με την αριθμ./2017 Πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7§3&5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου : 30.720,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.