



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18/01/2018

Αριθμός απόφασης: 203

**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

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 22/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατά:

α) της υπ' αριθ. /14.07.2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004,

β) της υπ' αριθ./14.07.2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 – 31/12/2005,

γ) της υπ' αριθ./14.07.2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006,

δ) της υπ' αριθ./14.07.2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007,

ε) της υπ' αριθ./14.07.2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./14.07.2017,/14.07.2017,/14.07.2017,/14.07.2017 και/14.07.2017 πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2004 – 31/12/2004, 01/01/2005 – 31/12/2005, 01/01/2006 – 31/12/2006, 01/01/2007 – 31/12/2007 και 01/01/2008 – 31/12/2008, αντιστοίχως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την 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./14.07.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004, πρόστιμο ποσού 3.339,20€, λόγω λήψης πέντε (-5-) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 16.696,00€ πλέον ΦΠΑ 3.005,28€ ως κάτωθι:

α/α	Εκδότης	Φορολογικό Στοιχείο	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
1		ΤΠΥ283	4/10/2004	3.100,00	558,00
2		ΤΠΥ348	22/10/2004	3.100,00	558,00
3		ΤΠΥ385	1/11/2004	6.600,00	648,00
4		ΤΠΥ502	3/12/2004	3.446,00	620,28

5		ΤΠΥ541	17/12/2004	3.450,00	621,00
ΣΥΝΟΛΟ				19.696,00	3.005,28

κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2, 12 και 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την παρ. 3^δ του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 19.696,00€ x 20%.

Με την υπ' αριθ./14.07.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 – 31/12/2005, πρόστιμο ποσού 3.760,00€, λόγω λήψης πέντε (-5-) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 18.800,00€ πλέον ΦΠΑ 3.537,00€ ως κάτωθι:

α/α	Εκδότης	Φορολογικό Στοιχείο	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
1		ΤΠΥ749	18/2/2005	3.500,00	630,00
2		ΤΠΥ900	4/4/2005	3.500,00	665,00
3		ΤΠΥ1002	26/4/2005	3.300,00	627,00
4		ΤΠΥ1579	12/10/2005	4.200,00	798,00
5		ΤΠΥ1919	22/12/2005	4.300,00	817,00
ΣΥΝΟΛΟ				18.800,00	3.537,00

κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2, 12 και 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την παρ. 3^δ του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 18.800,00€ x 20%.

Με την υπ' αριθ./14.07.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006, πρόστιμο ποσού 2.400,00€, λόγω λήψης τριών (-3-) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 12.000,00€ πλέον ΦΠΑ 2.280,00€ ως κάτωθι:

α/α	Εκδότης	Φορολογικό Στοιχείο	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
1		ΤΠΥ2520	16/5/2006	4.000,00	760,00
2		ΤΠΥ403	14/11/2006	4.100,00	779,00
3		ΤΠΥ447	28/11/2006	3.900,00	741,00
ΣΥΝΟΛΟ				12.000,00	2.280,00

κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2, 12 και 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την παρ. 3^δ του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 12.000,00€ x 20%.

Με την υπ' αριθ./14.07.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, πρόστιμο ποσού 3.550,00€, λόγω λήψης πέντε (-5-) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 17.750,00€ πλέον ΦΠΑ 3.372,50€ ως κάτωθι:

α/α	Εκδότης	Φορολογικό Στοιχείο	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
1		ΤΠΥ605	22/1/2005	3.450,00	655,50
2		ΤΠΥ775	16/3/2007	3.400,00	646,00
3		ΤΠΥ1099	19/6/2007	3.550,00	674,50
4		ΤΠΥ1648	30/11/2007	3.750,00	712,50
5		ΤΠΥ1723	31/12/2007	3.600,00	684,00
ΣΥΝΟΛΟ				17.750,00	3.372,50

κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2, 12 και 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την παρ. 3^δ του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 17.750,00€ x 20%.

Με την υπ' αριθ./14.07.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, πρόστιμο ποσού 7.480,00€, λόγω λήψης εννέα (-9-) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 37.400,00€ πλέον ΦΠΑ 7.106,00€ ως κάτωθι:

α/α	Εκδότης	Φορολογικό Στοιχείο	Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
1		ΤΠΥ1753	15/1/2008	3.650,00	693,50
2		ΤΠΥ2306	11/6/2008	4.150,00	788,50
3		ΤΠΥ2308	12/6/2008	4.100,00	779,00
4		ΤΠΥ2342	20/6/2008	4.600,00	874,00
5		ΤΠΥ2430	21/7/2008	3.900,00	741,00
6		ΤΠΥ2429	21/7/2008	4.300,00	817,00
7		ΤΠΥ2848	19/11/2008	4.600,00	874,00
8		ΤΠΥ2849	19/11/2008	4.200,00	798,00
9		ΤΠΥ2902	1/12/2008	3.900,00	741,00
ΣΥΝΟΛΟ				37.400,00	7.106,00

κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2, 12 και 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την παρ. 3^δ του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 37.400,00€ x 20%.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου εκδόθηκαν βάσει της από 14/07/2017 Έκθεσης Ελέγχου ΚΒΣ, κατόπιν ελέγχου που διενήργησε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 66 και 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ. 771/14.11.2016 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προαναφερθείσες πράξεις επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμων, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017. Οι επίμαχες χρήσεις έχουν ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο για τις οποίες επήλθε διοικητική επίλυση της διαφοράς. Εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 68 παρ. 2 του ν.2238/1994 διότι δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία.
2. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη κατάσχεσης των φερόμενων ως εικονικών φορολογικών στοιχείων.
3. Αβάσιμες, μη αιτιολογημένες και ως εκ τούτου ακυρωτές οι προσβαλλόμενες πράξεις. Άρνηση εικονικότητας. Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και ο προσφεύγων ήταν καλόπιστος ως προς τις επίμαχες συναλλαγές και επομένως δεν υφίσταται εικονικότητα φορολογικών στοιχείων.
4. Παραβίαση αρχών κράτους δικαίου, ασφάλειας δικαίου, χρηστής διοίκησης, ισότητας, αναλογικότητας και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, λόγω μη εφαρμογής του άρθρου 55 §2 περ. γ' υποπερ. ββ' του ν.4174/2013. Παραβίαση αρχής της ευμενέστερης διάταξης. Μη εφαρμογή των ευνοϊκότερων διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 βάσει της οποίας δεν έπρεπε να επιβληθούν τα πρόστιμα.

Ως προς τον 1° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προίσχύουσες 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 9 παρ. 5 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, στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: *«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το*

τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας».

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. 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, με την 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..... 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...».

Επειδή, με το άρθρο 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».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου

πενταετία..... 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).....».

Επειδή, 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 δημοσίευσης 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 δημοσίευσης 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 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 ν 3899/2010), του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011, του άρθρου 2 παρ. 1 του ν.4098/2012, του άρθρου 37 παρ. 4 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 κρινόμενης 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 (ορισμένες από αυτές) 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 την 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, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, για τα υπό κρίση οικ. έτη, όπως προκύπτει με την από 14/07/2017 έκθεση ελέγχου εισοδήματος αλλά και από το σύστημα Taxis έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα οι σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Περαιτέρω, στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε τακτικός έλεγχος, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1037/2005, συντάχθηκε η από 26/02/2010 έκθεση ελέγχου και εκδόθηκαν τα υπ' αριθ. 47/2010, 35/2010, 9/2010, 2/2010 και 1/2010 φύλλα προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα οικ. έτη 2005, 2006, 2007, 2008 και 2009 αντίστοιχα, για τα οποία επήλθε διοικητική επίλυση της διαφοράς.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, και δεδομένου ότι για τα υπό κρίση οικονομικά έτη έχουν υποβληθεί οι δηλώσεις φόρου εισοδήματος, δίχως να προκύπτει από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών.

Επειδή, οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 12 παρ. 7 του ν.3888/2010, 18 παρ. 2 του ν.4002/2011, 2 παρ. 1 του ν.4098/2012, 37 παρ. 4 του ν.4141/2013, 22 του ν.4203/2013, 87 του ν.4316/2014, 22 του ν.4337/2015 και 97 του ν.4446/2016 δε θα μπορούσαν να στηρίξουν στην προκειμένη περίπτωση τη βεβαίωση φόρου και προστίμων ως προς τις επίμαχες χρήσεις.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με το υπ' αριθ. πρωτ. 19393/20.12.2012 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ διαβιβάστηκαν εκ νέου οι από 13/07/2012 εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 για τις εκδότριες εικονικών στοιχείων επιχειρήσεις «..... – Α.Φ.Μ.» και «..... – Α.Φ.Μ.» και λήπτη τον προσφεύγοντα, που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας τότε ελεγκτικής αρχής στις 30/08/2012 (υπ' αριθ. πρωτ. 32564/30.08.2012 διαβιβαστικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ.), θεωρούνται ότι αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία (περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων) του άρθρου 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, καθόσον δεν είχε, ούτε και δυνατό δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την διενέργεια του τακτικού ελέγχου και την οριστικοποίηση της αρχικής φορολογικής εγγραφής. Κατόπιν τούτου,

έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του ν.2238/1994 περί δεκαετούς παραγραφής.

Επειδή, ακόμη και υπό την εκδοχή της ύπαρξης νέων στοιχείων και εξ αυτού του λόγου δεκαετούς παραγραφής, κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι 14/07/2017, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2004 – 31/12/2004 και 01/01/2005 – 31/12/2005 έχει υποπέσει οριστικά σε παραγραφή, δεδομένου ότι δε τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής στις οποίες βασίστηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων των εν λόγω διαχειριστικών περιόδων, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ και το υπ' αριθ 2642/2017 πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, και εφόσον οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά το πέρας της δεκαετίας, με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 και της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, από το τέλος των οικ. ετών 2005 και 2006 (χρήσεων 2004 και 2005) αντίστοιχα, δη την 14/07/2017.

Επειδή, για τις χρήσεις 2006, 2007 και 2008, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν εντός του δεκαετούς χρόνου παραγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68 παρ. 2 και 84 παρ. 4 του ν.2238/1994.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων, έχει νομικό έρεισμα, γίνεται δεκτός για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2004 – 31/12/2004 και 01/01/2005 – 31/12/2005, ενώ για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2006 – 31/12/2006, 01/01/2007 – 31/12/2007 και 01/01/2008 – 31/12/2008 απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις των διαχειριστικών περιόδων 01/01/2004 – 31/12/2004 και 01/01/2005 – 31/12/2005, γίνεται αποδεκτή για τον λόγο της παραγραφής, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς τις εν λόγω πράξεις.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με την παρ. 6 του άρθρου 25 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οριζόμενος υπάλληλος δεν δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Κώδικα».

Επειδή, με το άρθρο 24 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα..... 3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών...».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 14 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθ. 95475/29.11.2016 αίτημα χορήγησης αντιγράφων των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και αναλυτικών καταστάσεων βιβλίου εσόδων – εξόδων, όπως οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 14 του ν.4174/2013 ορίζουν. Επομένως, τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία και βιβλία δεν απομακρύνθηκαν από την κατοχή του προσφεύγοντος ώστε να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 24 του ν.4174/2013, περί κατάσχεσης αυτών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη κατάσχεσης των φορολογικών στοιχείων, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «**Εικονικό είναι το στοιχείο που** εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην 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 νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται....».

Επειδή, με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992 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, 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, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.....». Οι ανωτέρω διατάξεις αναφέρονται στη διάπραξη εγκλήματος φοροδιαφυγής και στην ποινική αντιμετώπιση και κύρωση των αδικημάτων αυτών και ουδόλως αφορούν στην επιβολή διοικητικών κυρώσεων.

Επειδή, 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, με τις διατάξεις του άρθρου 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2771/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, κατά την έννοια των σχετικών διατάξεων ΚΒΣ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε 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 τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε 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 και 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 505/2012, 4037-4039/2011 7μ., 1498/2011, 3528, 1...../2010, 2079/2009, 629/2008, 1653, 552, 547, 347/2006, 1219, 511/2005).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του 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 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 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 προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.....».

Επειδή, η Δ.Ο.Υ., κατά τη διενέργεια του ελέγχου, συνεκτίμησε τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων από τα οποία προκύπτει η πραγματοποίηση των συναλλαγών, πλην όμως, βάσει των από 13/07/2012 εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 για τις εκδότριες των στοιχείων επιχειρήσεις «..... – Α.Φ.Μ.» και «..... – Α.Φ.Μ.», σύμφωνα με τον επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε, την κίνηση τραπεζικών λογαριασμών, τη διασταύρωση συναλλαγών, τη λήψη ανωμοτί καταθέσεων και υπομνημάτων, αποδείχθηκε ότι οι προαναφερθείσες ΕΠΕ, συστάθηκαν εικονικά, ουδέποτε δραστηριοποιήθηκαν πραγματικά αλλά ουσιαστικά λειτούργησαν προκειμένου τα υποκρυπτόμενα πρόσωπα, και από κοινού με τους διαχειριστές αυτών και και τη συμμετοχή των, και να εισπράξουν το αντίτιμο της αξίας των συναλλαγών και την οικειοποίηση του ΦΠΑ, υποβάλλοντας στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. πλασματικές και ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ και δηλώσεις εισοδήματος.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 14/07/2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. και επί της οποίας εδράζονται οι υπ' αριθ./14.07.2017,/14.07.2017 και/14.07.2017 προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως προς αυτές.

Επειδή, το πρόστιμο είναι κύρωση διοικητική και για την επιβολή του δεν απαιτείται η ύπαρξη δόλου (προθέσεως), αλλά αρκεί η διαπίστωση της παράβασης. Το πρόστιμο δεν έχει αποταμιευτικό χαρακτήρα, αλλά αποβλέπει στο να υποχρεώσει τον επιτηδευματία στη σωστή εφαρμογή του Κ.Β.Σ. (σχετ. §223 Εγκ. 40/1977, §32.0 Εγκ. Κ.Β.Σ.). Για να επιβληθούν οι κυρώσεις του Κ.Β.Σ. (πρόστιμα) αρκεί η μη τήρηση των διατάξεων του και δεν απαιτείται να θεμελιωθεί η συνδρομή άλλων προϋποθέσεων, όπως πρόθεση ή δόλος ή ζημιά του Δημοσίου (ΣτΕ 1562/79) [Ανάλυση – Ερμηνεία Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων – 3^η έκδοση – 2005, σελ. 175, Δημ. Σταματόπουλος].

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αβασιμότητας και ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων, κρίνεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος και απορρίπτεται.

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' υποπερ. ββ' του ν.4174/2013 οριζόταν ότι: «ββ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. Σε αυτή την περίπτωση το πρόστιμο που επιβάλλεται στον εκδότη διπλασιάζεται». Η εν λόγω διάταξη καταργήθηκε με την παρ. 10 του άρθρου 48 του Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31-12-2013) και σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου έπαψαν να ισχύουν από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 31/12/2013 και μετά.

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 , αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: ... δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.....».

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

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, περί παραβίασης συνταγματικών αρχών και εφαρμογής ευμενέστερων διατάξεων, απορρίπτονται ως παρελκυστικά προβαλλόμενοι.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

τη μερική αποδοχή της από 22/09/2017 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., και συγκεκριμένα:

1. την ακύρωση της υπ' αριθ./14.07.2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004 – 31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής.
2. την ακύρωση της υπ' αριθ./14.07.2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 – 31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω παραγραφής.
3. την επικύρωση της υπ' αριθ./14.07.2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
4. την επικύρωση της υπ' αριθ./14.07.2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και
5. την επικύρωση της υπ' αριθ./14.07.2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./14.07.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §3 Ν.4337/2015
της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004 – 31/12/2004

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	3.339,20 €	0,00 €	-3.339,20 €

Η υπ' αριθ./14.07.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §3 Ν.4337/2015
της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 – 31/12/2005

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο	3.760,00 €	0,00 €	-3.760,00 €

Η υπ' αριθ./14.07.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §3 Ν.4337/2015
της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006

Πρόστιμο	2.400,00€
----------	-----------

Η υπ' αριθ./14.07.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §3 Ν.4337/2015
της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007

Πρόστιμο	3.550,00€
----------	-----------

Η υπ' αριθ./14.07.2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §3 Ν.4337/2015
της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008

Πρόστιμο	7.480,00€
----------	-----------

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.