



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 21/11/2017

Αριθμός απόφασης: 2236

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... του ... με Α.Φ.Μ. ..., κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού ..., κατά της με αριθμό .../.../24-4-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005, της με αριθμό .../.../24-4-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006 και της με αριθμό .../.../24-4-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από/2017 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... του ... με Α.Φ.Μ. ..., 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:

1. Με την με αριθμό .../.../24-4-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος του προσφεύγοντος ποσού **5.000,80 €**, λόγω λήψης επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, έκδοσης της επιχείρησης «. – ΑΦΜ ...», συνολικής καθαρής αξίας 50.008,00 € πλέον ΦΠΑ 9.501,52 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 9, 10, 11 και 14, 18 παρ. 2, 3 και 9 και 30 του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ.5 του Ν.4174/2013, όπως ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3ε' του Ν.4337/2015.
2. Με την με αριθμό .../.../24-4-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος του προσφεύγοντος ποσού **9.180,00 €**, λόγω λήψης έντεκα (11) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, έκδοσης της επιχείρησης «... – ΑΦΜ ...», συνολικής καθαρής αξίας 91.800,00 € πλέον ΦΠΑ 17.442,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 9, 10, 11 και 14, 18 παρ. 2, 3 και 9 και 30 του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ.5 του Ν.4174/2013, όπως ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3ε' του Ν.4337/2015.
3. Με την με αριθμό/.../24-4-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος του προσφεύγοντος ποσού **2.900,00 €**, λόγω λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, έκδοσης της επιχείρησης «... – ΑΦΜ ...», συνολικής καθαρής αξίας 29.000,00 € πλέον ΦΠΑ 5.510,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 9, 10, 11 και 14, 18 παρ. 2, 3 και 9 και 30 του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ.5 του Ν.4174/2013, όπως ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3ε' του Ν.4337/2015.

Δυνάμει της με αρ. .../1/10-09-2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης (η οποία τροποποιήθηκε με τις με αρ..../2/08-12-2015, .../3/08-06-2016 και .../0/28-12-2016 σχετικές εντολές για παρακολούθηση στο ΟΠΣ ΕΛΕΝΧΙΣ), η οποία εκδόθηκε κατόπιν της από 22/01/2015 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της ...Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «... – ΑΦΜ ...» στις χρήσεις 2003 - 2010 εξέδωσε πλαστά και εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και η επιχείρηση του προσφεύγοντος, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών «. .». Από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο προέκυψε ότι ο προσφεύγων στη χρήση 2005 έλαβε επτά (7) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 50.008,00 € πλέον ΦΠΑ 9.501,52 €, στη χρήση 2006 έλαβε έντεκα (11) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 91.800,00 € πλέον ΦΠΑ 17.442,00 € και στη χρήση 2007 δύο (2) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 29.000,00 € πλέον ΦΠΑ 5.510,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «... – ΑΦΜ ...». Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή των προστίμων στις χρήσεις 2005, 2006 και 2007 έχει παραγραφεί. – Η επίκληση του άρθρου 84 του ν.2238/1994 δεν έχει πλέον καμία ισχύ, διότι από 1/1/2014 έχει πάψει η ισχύς του Ν.2238/94 με απόλυτη κατάργηση κάθε διάταξής του και κάθε εφαρμοστικής απόφασης ή εγκυκλίου.
- Άκυρη η εντολή ελέγχου και η έκθεση κατάσχεσης.
- Η πρόσκληση για προσκόμιση ανεπίσημων στοιχείων δεν είναι νόμιμη, δεν επάγει νόμιμα αποτελέσματα και η σχετική αιτιολογία που προβάλλεται είναι αβάσιμη με αποτέλεσμα την ακυρότητά της.
- Απαράδεκτος ο επανέλεγχος σε έτη τα οποία έχουν περαιωθεί – Ανυπαρξία νέων στοιχείων.
- Έλλειψη αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου.
- Άρνηση της εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων – Μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας. Επικαλείται καλή πίστη ως προς τις επίμαχες συναλλαγές.
- Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.
- Εφαρμογή της ευμενέστερης ρύθμισης.

Ως προς την παραγραφή

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, προϋσχύουσες 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§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «5. 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 Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.».

Επειδή στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

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

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή 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 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 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. 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 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 φορολογούμενου.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 1623/2016 απόφαση του ΣτΕ (επταμελής σύνθεση) προκύπτει ότι: « 9. Επειδή, από τον συνδυασμό των προπαρατεθεισών διατάξεων συνάγεται ότι δεν εμποδίζεται η φορολογική αρχή, έχοντας διενεργήσει στο παρελθόν έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία για ορισμένη χρήση (και έχοντας ακόμη εκδώσει και πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις που διαπιστώθηκαν κατά τη χρήση αυτή), να επανέλθει και ανεξάρτητα από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής στις προβλεπόμενες φορολογίες, να διενεργήσει επαναληπτικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων για την ίδια χρήση και, ακολούθως, να εκδώσει (και άλλη) πράξη επιβολής προστίμου για άλλες παραβάσεις που τυχόν διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο αυτό, ενεργώντας μέσα στα χρονικά πλαίσια της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματός της (πρβλ. ΣΕ 5133/1995 7μ., 6142/1996, 4264-5/2001, 3965/2012). Περαιτέρω, η διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 (όπως, άλλωστε, και οι προϊσχύσασες της παρ. 4 του άρθρου 34 του Κ.Β.Σ. αλλά και της παρ. 3 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Σ.), θεσπίζοντας ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες

διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι **δύναται η φορολογική αρχή να εκδώσει πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., που διαπιστώνονται από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση, ανεξαρτήτως αν πραγματοποιήθηκε σχετική εγγραφή, αρχική ή συμπληρωματική, στη φορολογία εισοδήματος ή αν η εγγραφή αυτή οριστικοποιήθηκε ή όχι, αρκεί η πράξη επιβολής προστίμου να εκδοθεί και κοινοποιηθεί εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 84 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. δεκαετούς προθεσμίας από το τέλος της ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου.**».

Επειδή περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β ... 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. .../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 και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης απέστειλε την από 22/01/2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., η οποία παρελήφθη από τη ...Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης στις **23/7/2015**, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «... – ΑΦΜ ...» στις χρήσεις 2003 - 2010 εξέδωσε πλαστά και εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, όπου ανάμεσα στις λήπτριες επιχειρήσεις είναι και η επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης η υπ' αριθ. .../1/10-09-2015 εντολή φορολογικού ελέγχου. Στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες υπ' αριθ. .../.../24-4-2017, .../.../24-4-2017 και .../.../24-4-2017 οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις 25/5/2017. Σημειώνεται δε ότι ο προσφεύγων περαίωσε τις χρήσεις 2005, 2006 και 2007, αποδεχόμενος το υπ' αριθμ. .../2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν.3888/2010.

Επειδή βάσει των ανωτέρω προκύπτει ότι :

Α) Για τη χρήση 2005 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων (το νέο

στοιχείο περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης την **23/7/2015**) του άρθρου 68 παρ.2 και του άρθρου 84 παρ.4 του ν.2238/1994 και ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής είναι δεκαετής.

Ωστόσο έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής την **31/12/2016** και δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παράτασης παραγραφής, στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση της προσβαλλόμενης με αρ. .../.../...-2017 πράξης επιβολής προστίμου χρήσης 2005, καθώς θεωρούνται κατ' εφαρμογή της υπ' αριθμ..../2017 απόφασης της Ολομέλειας του ΣΤΕ, ως αντισυνταγματικές.

Β) Για τις χρήσεις 2006 και 2007, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων (το νέο στοιχείο περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης την **23/7/2015**) του άρθρου 68 παρ.2 και του άρθρου 84 παρ.4 του ν.2238/1994 και ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής είναι δεκαετής και το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων και προστίμων. στο πλαίσιο επανελέγχου των εν λόγω χρήσεων, παραγράφεται το πρώτον την 31/12/2017 και 31/12/2018 αντίστοιχα.

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παραγραφής **γίνεται δεκτός κατά το μέρος που αφορά στη χρήση 2005, ενώ απορρίπτεται κατά το μέρος που αφορά στις χρήσεις 2006 και 2007.**

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ως προς την προσβαλλόμενη πράξη της χρήσης 2005 γίνεται αποδεκτή για τον λόγο της **παραγραφής**, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς την εν λόγω πράξη.

Ως προς τον ισχυρισμό περί άκυρης εντολής ελέγχου και κατάσχεσης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 3 (πρώην άρθρο 66) του Ν.4174/2013, ως έναρξη του ελέγχου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, δυνάμει του υπ' αρ. πρωτ. .../2011 Δελτίου Πληροφοριών της ΔΟΥ ... εκδόθηκε η με αρ. .../09-09-2011 εντολή ελέγχου. Επειδή ο έλεγχος δεν ολοκληρώθηκε, λόγω τοποθέτησης της ελέγκτριας, . ., σε θέση προϊσταμένης του Τμήματος

Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους φορολογούμενους, εκδόθηκε η με αρ..../04-11-2014 εντολή μερικού ελέγχου προς τη ελέγκτρια . ., με διάρκεια του ελέγχου έως την 31/12/2015. Επειδή όμως και η ελέγκτρια αυτή συνέπεσε να μετατεθεί πριν την ολοκλήρωση του ελέγχου, τροποποιήθηκε η εντολή .../04-11-2014 και με την με αρ..../1/10-09-2015 εντολή ανατέθηκε ο έλεγχος στην τελική ελέγκτρια, . ., με διάρκεια του ελέγχου έως την 31/12/2015. Η εντολή τροποποιήθηκε εκ νέου με τις με αρ..../2/08-12-2015 και .../3/08-06-2016 σχετικές εντολές για παρακολούθηση στο ΟΠΣ ELENXIS με διάρκεια του ελέγχου έως την 30/6/2016 και 31/12/2016 αντίστοιχα. Τέλος, επειδή ο έλεγχος δεν ολοκληρώθηκε έως 31/12/2016, λόγω ισχύος των διατάξεων του Ν. 4446/2016, εκδόθηκε η με αριθμό .../28-12-2016 νέα εντολή για την ολοκλήρωση του ελέγχου έως την 31/12/2017. Οι ως άνω ενέργειες, που οφείλονται σε υπηρεσιακούς λόγους και συνέπεσαν στην συγκεκριμένη υπόθεση, είναι απολύτως νόμιμες και ουδεμία δυσμενή συνέπεια έχουν για τον προσφεύγοντα, δεδομένου ότι σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι συνεχόμενες παρατάσεις των εντολών ελέγχου είχαν ως συνέπεια να παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του προστίμου στη χρήση 2005. Επομένως, οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος είναι αβάσιμοι και απορρίπτονται.

Ως προς τον ισχυρισμό περί άκυρης πρόσκλησης

Επειδή, στο άρθρο 24 του Ν.4174/2013 ορίζεται : «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. 4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος εξέδωσε την με αρ. πρωτ. .../18-10-2016 πρόσκληση για προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων των χρήσεων 2005, 2006 και 2007 και κάθε στοιχείου που κατέχει ο προσφεύγων σχετικού με τις συναλλαγές του με την επιχείρηση «... – ΑΦΜ ...», (αποδείξεις εξόφλησης, παραγγελίες, συμφωνητικά κλπ.), προκειμένου να προβεί σε ασφαλή συμπεράσματα ως προς τις διαπιστώσεις του. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω

πρόσκληση και ο έλεγχος προχώρησε σε έρευνα αξιοποίησης και ελεγκτικές διαπιστώσεις οι οποίες ήταν δυνατό να γίνουν μόνο από τα στοιχεία που είχε η φορολογική αρχή στο αρχείο της.

Επειδή, δεν επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο για την μη προσκόμιση βιβλίων των επίδικων χρήσεων λόγω παραγραφής του χρόνου διαφύλαξής τους, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα της ΔΕΛΖ ΚΦΑΣ 1137542 ΕΞ/21.10.2015, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος αλυσιτελώς και παρελκυστικώς προβάλλεται και ως εκ τούτου τυγχάνει απορριπτέος.

Ο προς τον ισχυρισμό περί απαράδεκτου επανέλεγχου σε έτη τα οποία έχουν περαιωθεί και περί ανυπαρξίας νέων στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 4 του Ν. 3888/2010, ορίζεται ότι: «4. 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 την υπ' αριθμ. 327/2004 γνωμοδότηση του ΝΣΚ προκύπτει ότι: «**III.** Κατά την έννοια των διατάξεων [άρθρων 68 παρ. 2 Ν. 2238/94](#) και [49 παρ. 3 Ν. 2859/2000](#) (προηγούμενης [39 παρ. 3 Ν. 1642/86](#)) αναφερομένων σε οριστικά φύλλα ελέγχου, χωρίς διάκριση ως προς τον τρόπο οριστικοποίησής τους, (ΣΤΕ 2703/97) δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και επί οριστικοποίησεως του αρχικού φύλλου ελέγχου δια διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς «συμβιβασμού»), (ΣΤΕ 356/90), καθ' όσον ο συμβιβασμός αποτελεί καταλογιστική πράξη φόρου, μεταρρυθμίζουσα το φύλλο ελέγχου (ΣΤΕ 2024/91, 2802/99) είτε επί οριστικοποίησεως με φύλλο ελέγχου ειλικρινούς δηλώσεως (ΣΤΕ 856-7/91), ακόμη δε και επί περιπτώσεων άρθρου 14, 1198/94 (περί περαιώσεως εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων) τόσον επί του εισοδήματος όσον και επί πράξεων φόρου προστιθεμένης αξίας και επί πράξεων επιβολής προστίμου κατά την ρητή διάταξη [παρ. 4 εδ. β' άρθρου 10 Ν. 2753/99](#) (ΣΤΕ 1426/2000, [γνwm. ΝΣΚ 102/2001](#)) και επί ομοίων υποθέσεων περαιώσεων όπου προβλέπεται επίλυση της διαφοράς διά

συμβιβασμού, συντρεχουσών των προϋποθέσεων εκδόσεως συμπληρωματικών φύλλων, που ορίζουν οι ως άνω διατάξεις. Ωσαύτως κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων «συμπληρωματικά» στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται κατά την κρίση της φορολογικής αρχής η των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδημάτων ΣτΕ 279/92, 14/94, [1425-26/2000](#), 2448/50/87, 2677/86. Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμοδίου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπ' όψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ 2703/97, 2473/96), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλου ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣτΕ 2985, 2986, 2987, 2988/81).

Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου [άρθρου 39 Ν. 1914/90](#)), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).»

Επειδή, εν προκειμένω, τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης με την από 22/1/2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης και αυτό διότι τόσο το υπ' αριθμ.. πρωτ. .../16-8-2011 Δελτίο Πληροφοριών, όσο και η από 21/12/2012 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ... αφορούν στη εκδότρια επιχείρηση «. . – ΑΦΜ ...» εκ των οποίων διαπιστώθηκε ότι είναι εκδότης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων. Το γεγονός της λήψης από τον προσφεύγοντα εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της «... – ΑΦΜ ...» διαπιστώθηκε με την ολοκλήρωση του ελέγχου της εκδότριας επιχείρησης από την Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης και την σύνταξη της από 22/1/2015 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ., η οποία ως εκ τούτου αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι ήταν σε

γνώση της φορολογικής αρχής το γεγονός της εικονικότητας των επίδικων στοιχείων πριν την υπαγωγή του σε περαίωση, τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς την εικονικότητα και την επίκληση της καλής πίστης στις επίδικες συναλλαγές και την έλλειψη αιτιολογίας.

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.*»

Επειδή, σύμφωνα με την με αρ. 506/2012 απόφαση ΣτΕ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού τιμολογίου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣτΕ 4039/2011 ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528/2011, ΣτΕ 1184/2010, ΣτΕ 2079/2009, ΣτΕ 629/2008, ΣτΕ 1653/2008, ΣτΕ 552/2008, ΣτΕ 547/2008, ΣτΕ 347/2006, ΣτΕ 1219/2006, ΣτΕ 511/2005).

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

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην 22/01/2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. τηςΔ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της από .../2017 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν την καλή πίστη στις υπό κρίση συναλλαγές, ούτε και καταφέρνει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου. Αντίθετα, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ.... Θεσσαλονίκης, οι παραπάνω πράξεις δεν αποτελούν μεμονωμένες παρατυπίες ή παραλείψεις αλλά επαναλαμβανόμενες στις χρήσεις από 2005 - 2007 και οφείλονται σε πρόθεση για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής περί των παραβάσεων δεν είναι αυθαίρετοι, αβάσιμοι και αόριστοι, αφού η από .../2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στον καταλογισμό της παράβασης και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς την παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, 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 τη 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). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των προστίμων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Ως προς την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης φορολογικής κύρωσης

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

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: ...

β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, καθώς και η νόθευση αυτών θεωρείται ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών,».

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 32 του Ν.4174/2013 «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων :

α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι

την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντα (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π.. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π...».

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

Επειδή, ακολούθως, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι :
“ Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: ... ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ’ αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, στην χρήση 2006, έλαβε έντεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία και στη χρήση 2007, έλαβε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, έκδοσης της επιχείρησής «... – ΑΦΜ ...», τα οποία είχε καταχωρίσει στα βιβλία της επιχείρησής

του, επιβλήθηκαν εις βάρος του, τα πρόστιμα της περίπτωσης ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ως ευνοϊκότερης διάταξης μεταξύ του άρθρου 5 παρ. 10, περ. β', ν. 2523/1997 και αυτής του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' ν. 4174/2013.

Από το πλέγμα των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι για τις πράξεις του άρθρου 55 παρ. 2γ' του Ν. 4174/2013, που είχαν διαπραχθεί πριν την 26-7-2013 (ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 4174/2013) οι επιβαλλόμενες κυρώσεις μπορούσαν να υπολογισθούν είτε κατ' άρθρο 5 του ν. 2523/1997, είτε κατ' άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 κατά τη διακριτική ευχέρεια του υπόχρεου (αρχικώς άρθρο 66 παρ. 32 ν. 4174/2013, το οποίο πλέον έχει αναριθμηθεί σε άρθρο 72 παρ. 32). Ο υπόχρεος δηλαδή έκρινε κατά τη διακριτική του ευχέρεια το ευνοϊκότερο για τον ίδιο εφαρμοστέο νομοθετικό πλαίσιο. Σύμφωνα όμως με την μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, για παραβάσεις τελεσθείσες πριν την έναρξη ισχύος του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (ήτοι πριν την 26-7-2013), αποκλείεται πλέον η εφαρμογή του άρθρου 5 του ν. 2523/1997. Επί λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, η κύρωση που επιβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 3 περ. ε' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ανέρχεται στο 10% της αξίας της συναλλαγής, εφόσον η λήψη των στοιχείων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. Κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, η ανωτέρω κύρωση ανερχόταν στο διπλάσιο της αξίας της συναλλαγής. Επομένως η κύρωση που προβλέπεται στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3ε' του ν. 4337/2015 είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10 β ν. 2523/1997. Συγκρινόμενη όμως με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 1-12-2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι λιγότερη ευνοϊκή. Δηλαδή στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου νόμου. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Σύμφωνα δε με τις αποφάσεις του ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές, η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον

χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης .../2017 και αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής του . . του .. με Α.Φ.Μ. ..., ως εξής:

α) την αποδοχή αυτής και την ακύρωση της υπ' αριθμ. .../.../...-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2005 – 31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης.

β) την απόρριψη αυτής και την επικύρωση : 1) της υπ'αριθμ.2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006 και 2) της υπ'αριθμ. .../.../...-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης.

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

Κ.Β.Σ.

Χρήση 2005

Ποσό καταλογισμού : 0

Χρήση 2006

Λήψη έντεκα (11) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, έκδοσης της επιχείρησης «... – ΑΦΜ ...», συνολικής καθαρής αξίας 91.800,00 € πλέον ΦΠΑ 17.442,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 9, 10, 11 και 14, 18 παρ. 2, 3 και 9 και 30 του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ.5 του Ν.4174/2013, όπως ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3ε' του Ν.4337/2015.

Ποσό καταλογισμού : $91.800,00 \times 10\% = 9.180,00 \text{ €}$

Χρήση 2007

Λήψη δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, έκδοσης της επιχείρησης «... – ΑΦΜ ...», συνολικής καθαρής αξίας 29.000,00 € πλέον ΦΠΑ 5.510,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 9, 10, 11 και 14, 18 παρ. 2, 3 και 9 και 30 του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ.5 του Ν.4174/2013, όπως ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3ε' του Ν.4337/2015.

Ποσό καταλογισμού : 29.000,00 X 10% = 2.900,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.