



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 19/6/2017

Αριθμός απόφασης : 1300

**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 υπόψη:

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 1064/27-4-2017 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 14/3/2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... του ..., ΑΦΜ ..., κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού ..., Τ.Κ. ..., κατά της με αρ. .../8-2-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και της με αρ. .../.../8-2-2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 – 31/12/2004 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 21/3/2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14/3/2017 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του . . του ..., 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:

1. Με την με αριθμό **.../8-2-2017** προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 – 31/12/2004 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, συνολικός φόρος αξίας **30.484,30€**.
2. Με την με αριθμό **.../.../8-2-2017** προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 – 31/12/2004 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ίσος με το τριπλάσιο της αξίας του φόρου που εξέπεσε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/97, ήτοι συνολικό ποσό **27.004,65 €**.

Κατόπιν της υπ' αρ./4-11-2016 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.Θεσσαλονίκης, (σε συνέχεια της υπ' αριθ. .../0/.../29-12-2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης), διενεργήθηκε επανέλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, στη χρήση 2004, για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/94 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», σε συνδυασμό με τις διατάξεις της περ. η' της παρ. 5 του άρθρου 5 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), λόγω συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, με την από 15/7/2013 Πληροφοριακή έκθεση Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Δ/σης Αττικής. Σύμφωνα με την από 15/7/2013 Πληροφοριακή έκθεση Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Δ/σης Αττικής, που συντάχθηκε σε βάρος της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ και η οποία αποτέλεσε αναπόσπαστο μέρος του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, διαπιστώθηκε ότι η ανωτέρω επιχείρηση ήταν εκδότης εικονικών, στο σύνολό τους, φορολογικών στοιχείων κατά τις χρήσεις 2004 – 2009. Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών προκύπτει ότι μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι και η επιχείρηση του προσφεύγοντος. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε από την εκδότρια επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 50.008,64 € πλέον ΦΠΑ 9.001,55 €, με συνέπεια τον χαρακτηρισμό των βιβλίων της ατομικής επιχείρησής του ως ανακριβών, σύμφωνα με το άρθρο 30§4 του Π.Δ. 186/92 και στον προσδιορισμό του φορολογητέων εισροών – εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2859/00 καθώς και στον καταλογισμό προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/97.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη και αντιφατική κρίση περί εικονικότητας στην συναλλαγή όσον αφορά στα ελεγχόμενα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία. – Ελλιπής αιτιολογία και εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου.
2. Μη ορθώς νομικός χαρακτηρισμός των πορισμάτων της Φορολογικής αρχής, ακόμη κι αν αυτά ήθελε υποτεθούν ως επαρκώς αποδεδειγμένα. Τα επίδικα φορολογικά στοιχεία θα έπρεπε να χαρακτηριστούν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη. – Πλημμελής ως προς τη νόμιμη βάση.
3. Ύπαρξη καλής πίστης και μη επίκληση από τον έλεγχο ουδενός στοιχείου ή ένδειξης από τα οποία να αναιρείται αυτή. - Πλημμέλεια ως προς τη νόμιμη βάση.
4. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό του προστίμου. Επικαλείται την με αρ. 3820/2016 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.
5. Πλημμελής προσδιορισμός των φορολογητέων εκροών και παράνομη η επιβολή προστίμου Φ.Π.Α. – υποχρέωση εφαρμογής ευνοϊκότερης διάταξης.
6. Προσβολή της αρχής της αναλογικότητας.

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 όπως γίνεται δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση. Εν

προκειμένω, η κρίση του ελέγχου της Δ.Ο.Υ.Θεσσαλονίκης περί εικονικότητας των έξι εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....» στηρίχθηκε κατά βάση στην από 15/7/2013 Πληροφοριακή έκθεση Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Δ/σης Αττικής, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «.....» ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη και εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και προς την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Επειδή, η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην από 15/7/2013 Πληροφοριακή έκθεση Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Δ/σης Αττικής για την εκδότρια επιχείρηση, τις διαπιστώσεις της οποίας αποδέχθηκε πλήρως ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ.Θεσσαλονίκης, για τους κάτωθι λόγους :

1. Η επιχείρηση «.....» δεν λειτούργησε στη δηλωμένη έδρα (σύμφωνα με την από/10-10-2003 τροποποίηση του καταστατικού της) επί της οδού Αττικής. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με δήλωση εκπροσώπου του ιδιοκτήτη του ακινήτου επί της οδού, ..., προέκυψε ότι η παραπάνω επιχείρηση παρέμεινε στο χώρο περίπου 2 χρόνια, καθώς το 2005 το ακίνητο ενοικιάστηκε σε επιχείρηση με εμπόριο ρούχων. Ακόμη, όσες φορές είχε επισκεφθεί το ακίνητο το έβρισκε κλειστό. Επιπρόσθετα, μετά από σχετική αλληλογραφία με το ΙΚΑ προέκυψε ότι η παραπάνω επιχείρηση δεν απασχόλησε προσωπικό και δεν ήταν απογεγραμμένη στο ΙΚΑ. Τέλος, δεν ανταποκρίθηκε σε καμία πρόσκληση του Σ.Δ.Ο.Ε. για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, ούτε ανευρέθη από τον έλεγχο.

2. Ο διαχειριστής της «.....», . . του ..., ο οποίος έχει αποβιώσει στις 10-03-2009 εμφανίζεται στο πληροφοριακό σύστημα ως διαχειριστής ή ως Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος. σε αρκετές επιχειρήσεις με αντικείμενο δραστηριότητας την εμπορία φωτογραφικών και οπτικών ειδών, κάποιες από τις οποίες δηλώνουν κοινή διεύθυνση, δεν είναι συνεπείς στις φορολογικές τους υποχρεώσεις, εμφανίζουν συναλλαγές μεγάλου ύψους χωρίς να δικαιολογούνται από τις συναλλαγές που εμφανίζουν, ενώ σε κάποιες έχουν καταλογιστεί παραβάσεις έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας.

3. Στα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν τα έτη 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 και 2009 αναγράφονταν συναλλαγές που δεν ήταν δυνατόν να πραγματοποιηθούν, αφού δεν προέκυψε από κανένα στοιχείο ότι η ελεγχόμενη προέβη σε αγορές εμπορευμάτων ή λήψη υπηρεσιών, τέτοιου ύψους, ώστε να έχει τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει πωλήσεις ή παροχή υπηρεσιών μεγάλης αξίας. Όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών που υπέβαλλε η «.....» για τη χρήση 2004, παρουσιάζει αγορές ύψους 3.300.286,52€, από τις οποίες τα 3.289.042,52€ αφορούν 19 φορολογικά στοιχεία από την ίδια προμηθεύτρια επιχείρηση. Από ελέγχους που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής στην προμηθεύτρια επιχείρηση προέκυψαν παραβάσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων και καταλογίστηκαν πρόστιμα Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ύψους 20.064.349,50€.

4. Το 2004 η επιχείρηση «.....» προέβη στην αγορά ενός μηχανισμού σήμανσης φορολογικών στοιχείων (ΕΑΦΔΣΣ) με αριθμό μητρώου ΕΖΚ, ο οποίος δεν δηλώθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ως υπήρχε υποχρέωση. Από έλεγχο που διενεργήθηκε σε λήπτριες επιχειρήσεις, διαπιστώθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία που είχαν λάβει ήταν μηχανογραφικά και είχαν σήμανση από τον ανωτέρω μηχανισμό.

5. Η επιχείρηση «.....» στη χρήση 2004 υπέβαλλε μηδενικές ή πιστωτικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για τους μήνες Ιανουάριο έως Ιούλιο ενώ υποβλήθηκαν δηλώσεις με χρεωστικό υπόλοιπο για τους μήνες Αύγουστο έως Δεκέμβριο το οποίο ήταν πολύ μικρό σε σύγκριση με τις δηλωθείσες εκροές. Πιο συγκεκριμένα, οι αξίες των εμφανιζόμενων εισροών (αγορές – δαπάνες – έξοδα) ήταν λίγο μικρότερες από τις εκροές (πωλήσεις) ώστε να προκύπτει μικρός φόρος για καταβολή (σε σύνολο εκροών περίπου 3.675.610,00€ πληρώθηκε ΦΠΑ συνολικού ύψους περίπου 1.509,00€). Η πρακτική ήταν η συμπλήρωση του πεδίου των εκροών (πωλήσεων) με μεγάλα ποσά που υποτίθεται ότι περιλαμβάνουν τα εκδοθέντα εικονικά στοιχεία και αντίστοιχα, αυθαίρετη συμπλήρωση των εισροών με ποσά κατά το δοκούν καθόσον είναι πρόδηλο ότι στην επιχείρηση δεν υφίστανται παραστατικά αγορών – δαπανών αυτού του ύψους, προκειμένου τελικά να καταβληθούν μικροποσά φόρων, με σκοπό τη δυνατότητα θεώρησης στοιχείων και τη δημιουργία πραγματικής και λειτουργούσας επιχείρησης στις ελεγκτικές αρχές.

Επειδή, περαιτέρω, όσον αφορά στην λήπτρια ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τα έξι υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την «.....». εκδόθηκαν στον τελευταίο μήνα της ελεγχόμενης χρήσης 2004, γεγονός που αποτελεί συνήθη πρακτική των ληπτών εικονικών φορολογικών στοιχείων, προκειμένου να επηρεάσουν τυχόν αυξημένα κέρδη που προκύπτουν από τις λοιπές πωλήσεις της υπόλοιπης χρονιάς, όπως και η καταχώρησή τους σε λογαριασμό δαπανών αντί αγορών, προκειμένου αυτά να μην επηρεάζουν την απογραφή καθώς και την αναλογούσα παραγωγή.

Επειδή, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, με την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά ανύπαρκτο, πρόσωπο δηλαδή 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 αντισυμβαλλομένου του), είτε ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικά μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτο ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της

συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατό 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 εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο Δ.Εφ.Θεσ. 2234/2014, ΣΤΕ 506/2012, 4037/2011, 1498/2011, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008 347/2006 κ.α.).

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν την καλή πίστη στις υπό κρίση συναλλαγές, προκειμένου να καταφέρει να δημιουργήσει αμφιβολίες σχετικά με το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Επειδή, με την από 8/2/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.Θεσσαλονίκης, αποδόθηκε στον προσφεύγοντα η παράβαση της λήψης εικονικών ως προς το σύνολο των συναλλαγών βάσει των διαπιστώσεων από τον οικείο έλεγχο. Η καταγραφή όλων αυτών των στοιχείων και η συνολική αξιολόγησή τους στην έκθεση ελέγχου, συναξιολογούμενων των διαπιστώσεων άλλης φορολογικής αρχής συνιστούν πλήρη απόδειξη, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου ν' αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων υπό την έννοια ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται σ' αυτά δεν πραγματοποιήθηκαν.

Ως προς την παραγραφή

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι : «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, «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, με το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίστηκε ότι «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν 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, 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 2 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.» όπου στο άρθρο 49 παρ. 3 του ίδιου νόμου ορίζεται : «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή στο άρθρο 22 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι : «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα

διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.».

Επειδή στη συνέχεια, στο άρθρο 97 παρ. 2 του Ν.4446/2016 ορίζεται ότι : «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν την 31.12.2016 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί, κατά τη δημοσίευση του παρόντος, ή θα εκδοθούν μέχρι την 31.12.2016 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

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.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της με αρ..../4-11-2016 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης, η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια της υπ' αρ. .../0/.../29-12-2015 εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης, λόγω συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, με την από 15/7/2013 Πληροφοριακή έκθεση Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Δ/σης Αττικής. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης απέστειλε στον προσφεύγοντα τη με αριθμό πρωτ. .../30-12-2015 γνωστοποίηση, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 37 του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του με αριθμό πρωτ. ... ΕΞ2014/17-12-2014 εγγράφου, προκειμένου να του γνωστοποιήσει ότι οι ανέλεγκτες υποθέσεις παρατείνονται για ένα ακόμη έτος πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις κείμενες διατάξεις.

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων επικαλείται τη με αριθμό .../2016 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, στην οποία αναφέρει : «... Συνεπώς, παρέπεται, ότι για τις χρήσεις που προηγούνται της δημοσίευσης του νόμου αυτού (δηλαδή, έως και τη χρήση 2006), για να έχει η φορολογική αρχή τη δυνατότητα να εκδώσει και να κοινοποιήσει στο φορολογούμενο φύλλο ελέγχου εντός της δεκαετίας της παραγραφής σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., πρέπει, για τις χρήσεις αυτές, να συντρέχουν οι εξής δύο προϋποθέσεις: πρώτον, να έχει προηγηθεί

φορολογικός έλεγχος και να έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί στο φορολογούμενο αρχικό φύλλο ελέγχου μέσα στην αρχική πενταετία παραγραφής τους της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε και δεύτερον, αυτό να εκδοθεί και κοινοποιηθεί στο φορολογούμενο με βάση συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία.»

Επειδή, ο προσφεύγων περαίωσε βάσει του Ν.3697/2008 αποδεχόμενος το υπ' αριθμό 300676/1/2009 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης για τις χρήσεις 2004 έως και 2007 και σύμφωνα με το άρθρο 9 §5 ν. 3259/2004, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 28 παρ. 1 του Ν.3697/2008, ορίζεται : «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 συμπληρώνεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994, φύλλο ελέγχου, και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου εισοδήματος, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου (βλ. και ΣτΕ 2703/1997, 1303/1999). Κατά την έννοια της διάταξης αυτής, που αναφέρεται σε οριστικά φύλλα ελέγχου, χωρίς διάκριση ως προς τον τρόπο οριστικοποίησής τους (ΣτΕ 2803/1997), δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και επί οριστικοποιήσεων του αρχικού φύλλου ελέγχου δια διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, ακόμη δε και στις περιπτώσεις περαίωσης των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων. 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 (ΔΕφίωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000). Στην υπό κρίση περίπτωση, η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων στηρίζεται στην από 15/07/2013

πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, η οποία περιήλθε στη φορολογική αρχή μεταγενέστερα της περαίωσης. Επομένως, νόμιμα και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής (αρ. άρθρο 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994, αρ. 9 παρ. 5 του ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4337/2015 και του άρθρου 97 παρ. 2 του Ν.4446/2016) ενήργησε η φορολογική αρχή και ως εκ τούτου, η ένσταση παραγραφής του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμη.

Ως προς τον πλημμελή προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και την υποχρέωση εφαρμογής ευνοϊκότερων διατάξεων για την επιβολή του προστίμου Φ.Π.Α..

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/2000) ορίζεται ότι: «Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις ΠΟΛ 1037/2005 και 1072/2011, οι οποίες αφορούν στον έλεγχο εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών, ορίζεται ότι, για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων στη φορολογία Φ.Π.Α., λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη αυτά που προσδιορίζονται από τον έλεγχο για τη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του κεφαλαίου Β της ΠΟΛ 1088/2008 ορίζεται ότι: « Η τυχόν διαφορά ακαθαρίστων εσόδων που προκύπτει σε ελεγχόμενη χρήση από επαναπροσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων λόγω ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στα δηλούμενα φορολογητέα και απαλλασσόμενα χωρίς δικαίωμα ακαθάριστα έσοδα.....»

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, έχει κριθεί ότι για την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ απαιτείται ιδιαίτερος έλεγχος και σύνταξη ιδιαίτερης και αυτοτελούς έκθεσης ελέγχου, η παράλειψη της οποίας συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου για την πράξη προσδιορισμού. Προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές δαπάνες, τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή

περιέρχονται σ' αυτόν, χωρίς πάντως να αποκλείεται να συμπίσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α..(ΣΤΕ426/2013, 1514/2013)

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, συντάχθηκε η από 8/2/2017 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, όπου στην έκθεση αυτή αναφέρονται τα δεδομένα που ελήφθησαν υπόψη προκειμένου να προσδιορισθούν οι εισροές και οι εκροές της ελεγχόμενης επιχείρησης, ο φόρος εισροών και ο φόρος εκροών, αναγράφεται το ποσοστό προσαύξησης των εκροών της ελεγχόμενης επιχείρησης αναλυτικά και ανά συντελεστή Φ.Π.Α. και συνακόλουθα ο φόρος εκροών που προκύπτει μετά την προσαύξηση των εκροών. Επιπρόσθετα, περιγράφονται αναλυτικά οι λόγοι για τους οποίους τα βιβλία κρίθηκαν ανακριβή, ακολούθως αναγράφονται τα δεδομένα του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος και τελικώς προσδιορίζονται αυτοτελώς για τη φορολογία Φ.Π.Α. οι προσαυξημένες εκροές και ο αναλογών φόρος εκροών.

Επειδή, για την επιβολή του προστίμου Φ.Π.Α. εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/97 όπου ορίζουν : «1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή, δεν τίθεται θέμα αναδρομικής ισχύος, διότι 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). Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι κατά τη

χρήση 2004, οπότε και τελέστηκαν οι παραβάσεις, βρίσκονταν σε ισχύ οι διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/97, καθώς οι διατάξεις του Ν.4174/2013 τυγχάνουν εφαρμογής στις χρήσεις από 1/1/2014 και μετά (άρθρο 72 παρ. 30 του Ν.4174/2013), ορθώς και σύννομα εφαρμόστηκαν οι εν λόγω διατάξεις για την στοιχειοθέτηση της παράβασης και την επιβολή των προβλεπόμενων προσθέτων φόρων.

Επειδή περαιτέρω ο προσφεύγων έχει τη δυνατότητα, κατόπιν αιτήσεώς του στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., **να υπαχθεί στις ευνοϊκές διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 (ισχύς από 13/5/2017)** όπου ορίζουν : «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (Α΄ 179) και της περίπτωσης δ΄ της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α΄ 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. 2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται και επί εκκρεμών κατά την κατάθεση του παρόντος υποθέσεων, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης. καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση και δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. 3. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 επί των υποθέσεων της παραγράφου 2, απαιτείται η εκ μέρους του ενδιαφερομένου ταυτόχρονη υποβολή σχετικής αίτησης και ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής των ως άνω παραβάσεων, κάθε πράξης ή απόφασης της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή του δικαστηρίου, και καταβολή του συνόλου της οφειλής, που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1, άμεσα ή το αργότερο εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, άλλως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι να μην έχει εκδοθεί αμετάκλητη δικαστική απόφαση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης αποδοχής. Ποσά που έχουν καταβληθεί δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται, λόγω εφαρμογής της παρούσας παραγράφου. Η αίτηση-δήλωση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη. Στις περιπτώσεις που η υπόθεση εκκρεμεί ενώπιον των δικαστηρίων, με την ως άνω δήλωση αποδοχής συνυποβάλλεται και σχετική βεβαίωση της γραμματείας του αρμόδιου δικαστηρίου για το στάδιο στο οποίο βρίσκεται η υπόθεση. Αν έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση, η ως άνω

βεβαίωση πρέπει να διαλαμβάνει αν η απόφαση επιδόθηκε στον αντίδικο του Δημοσίου και, σε καταφατική περίπτωση, την ημεροχρονολογία της επίδοσης. Επί υποθέσεων που είχαν ήδη συζητηθεί, αλλά δεν είχε εκδοθεί ακόμη απόφαση ή είχε εκδοθεί αλλά δεν είχε καταστεί αμετάκλητη, λόγω ύπαρξης προθεσμίας άσκησης ή λόγω άσκησης ενδίκου μέσου κατά της απόφασης, η κατά τα ανωτέρω συνυποβαλλομένη δήλωση ανέκκλητης αποδοχής και η συνεπεία αυτής καταβολή της οφειλής κατ' εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου ενέχει, κατά περίπτωση, και παραίτηση των διαδίκων από του δικαιώματός τους να απαιτήσουν τη συμμόρφωση προς την τυχόν εκδοθησομένη δικαστική απόφαση ή να ασκήσουν οποιοδήποτε τακτικό ή έκτακτο ένδικο μέσο κατ' αυτής ή παραίτηση από του δικογράφου του ασκηθέντος ενδίκου μέσου. Ειδικώς δε, σε υποθέσεις που δεν έχουν συζητηθεί ή έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί απόφαση του δικαστηρίου, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 142 του Ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, Α' 97), τα αποτελέσματα της οποίας επέρχονται με την περιέλευση στη γραμματεία του δικαστηρίου σχετικής βεβαίωσης του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής που εξέδωσε την πράξη, με περιεχόμενο την περάτωση της διαδικασίας του παρόντος άρθρου.».

Ως προς την προσβολή της αρχής της αναλογικότητας

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.

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, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το

ύψος του φόρου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 14/3/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του . . του .., ΑΦΜ

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

Φ.Π.Α.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2004 – 31/12/2004

Διαφορά φόρου	13.856,50
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	16.627,80
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	30.484,30

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/97

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2004 – 31/12/2004

9.001,55 X 3 = 27.004,65 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.