



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 04/11/2016

Αριθμός απόφασης: 3692

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά των υπ' αριθμ., και Πράξεων Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τις διαχειριστικές χρήσεις 01/01 – 31/12/2006, 01/01 – 31/12/2007 και 01/01 – 31/12/2008, αντιστοίχως, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις υπ' αριθμ., και Πράξεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τις διαχειριστικές χρήσεις 01/01 – 31/12/2006, 01/01 – 31/12/2007 και 01/01 – 31/12/2008, αντιστοίχως, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 τις υπ' αριθ., και προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμα συνολικών ποσών €2.226,00, €11.860,00 και €9.880,50 για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01 – 31/12/2006, 01/01 – 31/12/2007 και 01/01 – 31/12/2008, αντιστοίχως, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5, 9 & 19 του ν. 2523/1997, όπως ισχύουν σύμφωνα με το άρθρο 7§3 περ.ε' του ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1 και 12 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), καθώς και του άρθρου 19§3 & 4 του ν. 2523/1997.

Οι παραβάσεις αφορούν τη λήψη εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη και πλαστών φορολογικών στοιχείων για τις διαχειριστικές χρήσεις 2006, 2007 και 2008 εκδόσεως του (ΑΦΜ), και συγκεκριμένα των εξής:

Πίνακας 1: Χρήση 2006

A/A	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (€)	Φ.Π.Α. (€)	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ (€)
1	ΤΔΑ/.....	11.050,00	2.099,50	13.149,50
2	ΤΔΑ/.....	11.210,00	2.129,90	13.339,90
ΣΥΝΟΛΟ		22.260,00	4.229,40	26.489,40

Πίνακας 2: Χρήση 2007

A/A	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (€)	Φ.Π.Α. (€)	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ (€)
1	Τ-ΔΑ/.....	8.940,00	1.698,60	10.638,60
2	Τ-ΔΑ/.....	10.825,00	2.056,75	12.881,75
3	ΔΑ-Τ/.....	8.710,00	1.654,90	10.364,90
4	ΔΑ-Τ/.....	9.395,00	1.785,05	11.180,05
5	ΔΑ-Τ/.....	6.840,00	1.299,60	8.139,60
6	ΔΑ-Τ/.....	11.080,00	2.105,20	13.185,20
7	ΔΑ-Τ/.....	12.230,00	2.323,70	14.553,70
8	ΔΑ-Τ/.....	7.030,00	1.335,70	8.365,70
9	TIM/.....	10.017,00	1.903,23	11.920,23
10	TIM/.....	10.320,00	1.960,80	12.280,80
11	TIM/.....	7.350,00	1.396,50	8.746,50
12	TIM/.....	9.410,00	1.787,90	11.197,90
13	TIM/.....	6.453,00	1.226,07	7.679,07
ΣΥΝΟΛΟ		118.600,00	22.534,00	141.134,00

Πίνακας 3: Χρήση 2008

A/A	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (€)	Φ.Π.Α. (€)	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ (€)
1	ΔΑ-Τ/.....	8.655,00	1.644,45	10.299,45
2	ΔΑ-Τ/.....	9.060,00	1.721,40	10.781,40

3	ΔΑ-Τ/.....	10.580,00	2.010,20	12.590,20
4	Τ-ΔΑ (Α)/.....	9.530,00	1.810,70	11.340,70
5	Τ-ΔΑ (Α)/.....	11.500,00	2.185,00	13.685,00
6	Τ-ΔΑ (Α)/.....	5.260,00	999,40	6.259,40
7	Τ-ΔΑ (Α)/.....	5.480,00	1.041,20	6.521,20
8	Τ-ΔΑ (Α)/.....	6.810,00	1.293,90	8.103,90
9	Τ-ΔΑ (Α)/.....	7.460,00	1.417,40	8.877,40
10	Τ-ΔΑ (Α)/.....	6.530,00	1.240,70	7.770,70
11	Τ-ΔΑ (Α)/.....	10.740,00	2.040,60	12.780,60
12	Τ-ΔΑ (Α)/.....	7.200,00	1.368,00	8.568,00
ΣΥΝΟΛΟ		98.805,00	18.772,95	117.577,95

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω Πράξεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Οι υπό κρίση συναλλαγές αφορούν πραγματικές αγορές ανταλλακτικών αυτοκινήτων που τοποθετούσε ο προσφεύγων στα φορτηγά αυτοκίνητά του τα οποία χρησιμοποιούσε για μεταφορές εμπορευμάτων. Ο προσφεύγων αγόραζε τα εν λόγω ανταλλακτικά από το κατάστημα που βρίσκεται επί της οδού, τα οποία του παρέδιδαν υπάλληλοι του ή τα παραλάμβανε ο ίδιος από το κατάστημά του. Ο του ανέφερε ότι τα τιμολόγια αγοράς των ανταλλακτικών εκδίδονταν επί του ονόματος του συνεργάτη του και ως καλόπιστος συναλλασσόμενος είχε δεχθεί αυτή την εξήγηση.
- Τα επιβληθέντα πρόστιμα προσκρούουν στις αρχές της χρηστής διοίκησης και αναλογικότητας, βάσει των οποίων τα όργανα της διοίκησης οφείλουν, κατά την επιβολή ενός μέτρου (φόρου, προστίμου) που σκοπό έχει τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, να ενεργούν κατά τέτοιο τρόπο ώστε το επαχθές του μέτρου να είναι ανάλογο με το εξυπηρετούμενο δημόσιο συμφέρον.
- Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για τις διαχειριστικές χρήσεις 01/01 – 31/12/2006, 01/01 – 31/12/2007 και 01/01 – 31/12/2008 έχει παραγραφεί, καθώς οι διαδοχικές παρατάσεις του δικαιώματος του Δημοσίου που λαμβάνουν χώρα από το 2006 και εντεύθεν (ν. 3513/2006 και επόμενοι μέχρι και την παράταση εκ του ν. 4098/2012) αφορούν τη χρήση που για πρώτη φορά λήγει στις αναφερόμενες κάθε φορά ημερομηνίες και δεν αφορά τις χρήσεις κατά τις οποίες το δικαίωμα του Δημοσίου είχε ήδη παραταθεί δια προηγούμενων νόμων.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του Π.Δ. 186/92: «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον 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 στο άρθρο 19 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του πλαστού και εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι:

«3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υποχρέου

για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

4. 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 έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

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

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ 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, ν' 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. και την από έκθεση ελέγχου του, βάσει της οποίας διενεργήθηκε ο υπό κρίση έλεγχος, προκύπτουν τα εξής για τον εκδότη των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων:

- Ο (ΑΦΜ), ο οποίος προέβη σε έναρξη εργασιών στις, είχε μισθώσει, βάσει του από ιδιωτικού συμφωνητικού επαγγελματικής μίσθωσης, ένα γραφείο δευτέρου ορόφου επιφάνειας 12,5 τμ επί της οδού, όπου σύμφωνα με ελέγχους που είχαν διενεργήσει ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. στην επαγγελματική του εγκατάσταση διαπίστωσαν ότι ο είχε αποχωρήσει από το έτος 2006.
- Σύμφωνα με στοιχεία από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών και προμηθευτών, διαπιστώθηκε ότι ο δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών και προμηθευτών για τις χρήσεις 2005, 2006, 2007 και 2008. Ωστόσο, δηλώθηκε ως προμηθευτής από 27 επιχειρήσεις για 56 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας €417.183,71 για τη χρήση 2006, από 13 επιχειρήσεις για 45 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας €332.409,80 για τη χρήση 2007 και από 7 επιχειρήσεις για 33 φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας €228.755,40 για τη χρήση 2008, ενώ δεν δηλώθηκε από καμία επιχείρηση ως πελάτης της, συνεπώς εμφανίζεται να έχει πραγματοποιήσει πωλήσεις συνολικής καθαρής αξίας €978.348,91 χωρίς να έχει κάνει αγορές.
- Όσον αφορά στις δηλώσεις Φ.Π.Α., από το τμήμα Φ.Π.Α. της χωρικά αρμόδιας Δ.Ο.Υ. προέκυψε ότι ο υπέβαλε στις την υπ' αριθμ. εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. για την περίοδο, ενώ από το σύστημα eIenxis προέκυψε ότι την ίδια ημερομηνία υπέβαλε τις μοναδικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για το α' και β' τρίμηνο του έτους με χρεωστικά υπόλοιπα €31,35 (πλέον προσαύξηση εκπροθέσμου €2,35) και €24,70 (πλέον προσαύξηση εκπροθέσμου €0,74) αντιστοίχως.
- Από τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως του διαπιστώθηκε ότι είναι στο σύνολό τους πλαστά.

Επειδή από τα ανωτέρω σαφώς προκύπτει ότι από τη χρήση 2006 και μετά ο εκδότης δεν διέθετε τη δυνατότητα να διενεργήσει τις υπό κρίση πωλήσεις ανταλλακτικών προς τον προσφεύγοντα.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, αλλά ούτε και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, στοιχεία με τα οποία να αποδεικνύονται οι ισχυρισμοί του περί πραγματικών αγορών από τον εν λόγω εκδότη και καλής του πίστης.

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν. 2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιάζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Όπως έχει άλλωστε κριθεί με την 2402/2010 απόφαση του ΣτΕ, «...όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας 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».

Επειδή στο άρθρο 72§11 εδάφιο 1^ο του ν. 4174/2013 (όπως αναριθμήθηκε το άρθρο 66 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) 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§1 του ν. 2238/94:

«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.»

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, με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 4098/2012, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατάθηκε μέχρι 31.12.2013.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4203/2013 ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) [...] β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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, στις, με την υπ' αριθμ. αρχική εντολή ελέγχου, οι υπάλληλοι του προέβησαν σε κατάσχεση των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του που κατείχε ο προσφεύγων, ενώ στις, κατόπιν διαβίβασης της από έκθεσης ελέγχου

του στην Δ.Ο.Υ., εκδόθηκε η υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σε κάθε περίπτωση εντός του χρόνου που το Δημόσιο είχε το δικαίωμα προς τούτο σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής των χρήσεων 2006, 2007 και 2008 είναι αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του (ΑΦΜ).

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμ./2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου διαχ/κής χρήσης 2006: € 2.226,00

Υπ' αριθμ./2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου διαχ/κής χρήσης 2007: € 11.860,00

Υπ' αριθμ./2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου διαχ/κής χρήσης 2008: € 9.880,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).