



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**

**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**

**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45- Θεσ/νικη

**Ταχ. Κώδικας** : 54630

**Τηλέφωνο** : 2313-333245

**ΦΑΞ** : 2313-333258

Θεσσαλονίκη 10-6-2016

Αριθμός απόφασης: 618

### **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. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β΄ 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. ΔΕΔ. Β11035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β΄748/21-3-2016) Α΄πόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του .....-ΑΦΜ ....., με έδρα στη .....κατά των αριθμ. ...., ..... πράξεων επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8§12 Ν. 1882/1990 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου ..... και ..... αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. **A.** Την αριθμ. .... προβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης άρθρου 8§12 Ν. 1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου .....

**B.** Την αριθμ. .... προβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης άρθρου 8§12 Ν. 1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου ..... των οποίων ζητείται η ακύρωση, και τις από ..... οικείες εκθέσεις ελέγχου.

4. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

5. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής 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:

**A.** Με την αριθμ. .... προβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης άρθρου 8§12 Ν. 1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... καταλογίστηκε το ποσό των 2.882,27€, λόγω της έκπτωσης ΦΠΑ επί εικονικών φορολογικών στοιχείων στη διαχειριστική περίοδο .....

**B.** Με την αριθμ. .... προβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης άρθρου 8§12 Ν. 1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... καταλογίστηκε το ποσό των 522,60€, λόγω της έκπτωσης ΦΠΑ επί εικονικών φορολογικών στοιχείων στη διαχειριστική περίοδο .....

Ο καταλογισμός της εν λόγω κύρωσης προέκυψε στο πλαίσιο του διενεργούμενου συμπληρωματικού φορολογικού ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49§3 ν. 2859/2000, 68§2 Ν. 2238/94 και της ΠΟΛ. 1037/2005, στις διαχειριστικές περιόδους ..... και ....., δυνάμει της αριθμ. .... εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...., η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της αριθμ. .... εντολής ελεγχ. του ....., μετά την από ..... πληροφοριακή έκθεση και την από ..... έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ....., που αφορά την εταιρία ..... –ΑΦΜ. ...., σύμφωνα με τις οποίες ο προσφεύγων έλαβε από την ανωτέρω

επιχ/ση τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία, τα οποία χαρακτηρίστηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη:

**Στη χρήση .....**:

ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΦΠΑ ΣΕ ΕΥΡΩ
...	.....	3.587,11	286,96
....	.....	12.171,17	973,69
..	.....	12.008,96	960,71
....	.....	8.253,99	660,91
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>		<b>36.021,23</b>	<b>2.882,27</b>

**Στη χρήση .....**:

ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΦΠΑ ΣΕ ΕΥΡΩ
....	.....	4.077,52	326,20
....	.....	2.450,62	196,40
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>		<b>6.528,14</b>	<b>522,60</b>

Η προσφεύγουσα επιχείρηση περαίωσε τις κρινόμενες χρήσεις ..... και ..... με τον ν. 3697/2008 αποδεχόμενη το αριθμ. .... εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης.

Κατόπιν των ανωτέρω η αρμόδια Δ.Ο.Υ. .... κατά τον διενεργούμενο επανέλεγχο καταλόγισε την ειδική χρηματική κύρωση, εφόσον οι ενέργειες του προσφεύγοντα εμπίπτουν στα οριζόμενα της παραγράφου 12 του άρθρου 8 Ν. 1882/1990, λόγω συναλλακτικής ανυπαρξίας του εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων .....’ –ΑΦΜ. ....

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

- 1. Αοριστία.** Οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης είναι αόριστες, αναπόδεικτες και τυγχάνουν άκυρες, εφόσον η επιβολή αυτή προϋποθέτει την μη καταβολή του ΦΠΑ από τον εκδότη και στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν αποδεικνύεται ότι ο εκδότης δεν απέδωσε τον αναλογούντα στα επίδικα τιμολόγια φόρο, ώστε να γεννάται παράλληλη δική του υποχρέωση προς απόδοση.
- 2. Έλλειψη αυτοτελούς αιτιολογίας,** εφόσον η φορολογική αρχή όφειλε να θεμελιώσει πρωτογενώς την εικονικότητα των συναλλαγών και όχι να αρκεστεί στα πορίσματα άλλης φορολογικής αρχής.
- 3. Μη επιβολή προστίμου,** εφόσον η φορολογική αρχή βαρύνεται με την απόδειξη ότι ο φορολογούμενος δεν τελούσε σε καλή πίστη, με δεδομένο την εξόφληση μέσω τραπεζικού ιδρύματος των επίμαχων συναλλαγών και στην προκειμένη περίπτωση ο εκδότης είναι φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτό πρόσωπο, τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία είναι νόμιμα θεωρημένα από την αρμόδια φορολογική αρχή και από κανένα πρόσφορο στοιχείο δεν αποδεικνύεται ότι η εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη τελούσε σε γνώση του

προσφεύγοντος. Τελικά δεν έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο από τη φορολογική αρχή εφόσον: α) ο εκδότης είναι φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο β) τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία ήταν νομίμως θεωρημένα γ) το αντικείμενο εργασιών εκδότη –λήπτη είναι συναφές δ) οι συναλλαγές είναι πραγματικές ε) η εξόφληση έγινε μέσω τραπεζικού συστήματος στ) η τελευταία νομοθετική παρέμβαση με το άρθρο 8 ν. 4337/2015 υιοθέτησε πλήρως τις θέσεις του προσφεύγοντα.

4. Η διάταξη της §5 του άρθρου 37 του ν. 4141/2013 “**περί παράτασης παραγραφής**” είναι **αντισυνταγματική**, διότι προσκρούει στην αρχή της ισότητας, της αναλογικότητας, της ασφάλειας δικαίου, αφού παρατείνεται υπέρμετρα άνευ αντικειμενικού λόγου η παραγραφή υπέρ του δημοσίου. Προς επίρρωση δε αυτού του ισχυρισμού επικαλείται την αριθμ. 3174/2014 adhoc απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ.

**1. Ως προς τον ισχυρισμό περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων, εφόσον η επιβολή της ειδικής χρηματικής κύρωσης προϋποθέτει την μη καταβολή του ΦΠΑ από τον εκδότη και στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν αποδεικνύεται ότι ο εκδότης δεν απέδωσε τον αναλογούντα στα επίδικα τιμολόγια φόρο, ώστε να γεννάται παράλληλη δική του υποχρέωση προς απόδοση.**

**Επειδή στο άρθρο 8§12 του ν. 1882\_23.3.90 ορίζεται ότι:** « 12. Όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφ’ όσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων».

**Επειδή στην 1055500/4600/0009<sup>Α</sup>/ΠΟΛ. 1165/26-7-1990 του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι:** «...η αληθινή ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στις διατάξεις της [παραγράφου 12 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990](#), είναι ότι **μόνο στην περίπτωση των εικονικών τιμολογίων** ( και όχι των πλαστών φορολογικών στοιχείων, στα οποία την ευθύνη την φέρει ο εκδότης) **ευθύνεται και ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου, οπότε εάν δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο Φ.Π.Α. από τον εκδότη και δεν υπάρχει δυνατότητα να βεβαιωθεί, γιατί ο εκδότης είναι ανύπαρκτο πρόσωπο,** τότε θα καταλογίζεται ο Φ.Π.Α. σε βάρος του λήπτη του φορολογικού στοιχείου.

**Επειδή στην 1112401 /7336/0009Α/ΠΟΛ. 1249/10-11-1992 του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι:** «...7.Ύστερα από τα παραπάνω, σε περίπτωση έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για τα οποία δεν αποδόθηκε ο ΦΠΑ θα ενεργείτε ως εξής:

α. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 του Ν. 1642/86, με προσωρινή πράξη, θα προσδιορίζεται ο ΦΠΑ και θα προβαίνετε στον καταλογισμό του φόρου αυτού σε βάρος του εκδότη των φορολογικών

στοιχείων και σε περίπτωση που είναι ανύπαρκτος ο εκδότης ο ΦΠΑ θα καταλογίζεται σε βάρος του λήπτη των φορολογικών στοιχείων.

β. Εκτός από τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, ο οποίος υποχρεούται να αποδώσει το ποσό του ΦΠΑ που προβλέπεται από τον νόμο, υποχρεούται και ο λήπτης των στοιχείων που, με βάση πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, ζήτησε και του επιστράφηκε ή συμψηφίστηκε τον ΦΠΑ που δεν τον δικαιούται Συνεπώς πρέπει και σ' αυτόν (τον λήπτη) με προσωρινή πράξη, να καταλογιστεί ο ΦΠΑ που επιστράφηκε ή συμψηφίστηκε, χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα.

γ. Εκτός του καταλογισμού του κυρίου ΦΠΑ σε βάρος των παραβατών, θα επιβληθούν οι παρακάτω διοικητικές και ποινικές κυρώσεις:

γα) Πρόσθετος φόρος, πλέον του κύριου φόρου, που δεν δηλώθηκε ή συμψηφίστηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 του Ν. 1642/86.

γβ) Ειδικό πρόστιμο, ισόποσο με το πενταπλάσιο του φόρου, που εξέπεσε ή του επιστράφηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 1642/86, όπως ισχύουν.

γγ) Άσκηση ποινικής δίωξης με την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς στον αρμόδιο εισαγγελέα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 1591/86, σε συνδυασμό και με τις διατάξεις του άρθρου 51 του Ν.1642/86...».

**Επειδή στην 1090559/5360/673/A0014/ΠΟΛ. 1226/28-9-2001 του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία έγινε αποδεκτή η αριθμ. 86/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ και η οποία στηρίζεται στη στενή (γραμματική) ερμηνεία της διατάξεως της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου 25 του ν. 2523/97, αναφερομένης σε κατάργηση διατάξεων που προβλέπουν την επιβολή μόνον προσθέτων φόρων και προστίμων και όχι την επιβολή πάσης φύσεως χρηματικών κυρώσεων, σε συνδυασμό και με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, κατά την οποία δεν θίγονται διατάξεις που προβλέπουν «άλλες συνέπειες για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας», η διάταξη της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 αναφερόμενη σε ειδική κύρωση χρηματικού μιν περιεχομένου, μη οριζόμενη όμως στο νόμο ως πρόστιμο ή πρόσθετος φόρος, συνεχίζει να ισχύει και μετά το ν. 2523/97, λαμβανομένου επιπλέον υπόψη ότι η κύρωση αυτή έχει συγχρόνως και κυρίως αποζημιωτικό χαρακτήρα, καίτοι από το νόμο χαρακτηρίζεται «κύρωση», σκοπούσα προφανώς στην αποκατάσταση της ζημίας του Δημοσίου εκ της απώλειας του ΦΠΑ εξαιτίας της δολίας χρήσεως του πλαστού εν όλω ή εν μέρει τιμολογίου.**

Περαιτέρω στην ίδια γνωμοδότηση αναφέρεται ότι: «...ως εκ της αδιασπίκτου διατυπώσεως της άνω διατάξεως του Ν. 1882/1990 είναι σαφές ότι αυτή αναφέρεται και επιβάλλει την απόδοση του φόρου από την ως άνω έννοια χωρίς διάκριση από τον, επί σκοπώ παράνομης έκπτωσης του ΦΠΑ δήθεν εκρών, αποδέκτη-λήπτη τόσον εικονικού όσον και πλαστού φορολογικού στοιχείου, για συναλλαγή, πάντως, εν όλω ή εν μέρει ανύπαρκτη ή μεταξύ άλλων συναπτόμενη, με συνέπεια να μην τίθεται ζήτημα διαφορετικής αντιμετώπισης του λήπτη πλαστού στοιχείου, καθόσον αφορά στην διατηρούμενη εν λόγω ειδική κύρωση μετά το νόμο 2523/1997.

Με την εν λόγω ΠΟΛ. λοιπόν το Υπουργείο κάνει σαφή διαφοροποίηση από την προγενέστερη ΠΟΛ. 1165/26-7-1990 και αποδέχεται τελικά ότι η ειδική χρηματική κύρωση επιβάλλεται ομοίως χωρίς διάκριση και στον λήπτη πλαστού φορολογικού στοιχείου και στον λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου».

**Επειδή σύμφωνα με την διοικητική λύση που έχει δοθεί με το αριθμ. Π06953/1762/ΔΕ-Α'/28-11-2003** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών: ....«σχετικά με την υποχρέωση του λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων για απόδοση στο Δημόσιο του Φ.Π.Α. που αναλογεί στα στοιχεία αυτά, λόγω μη απόδοσης από την εκδότρια επιχείρηση (σχετ. γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.86/2001- εγκ. ΠΟΛ. 1226/2001 και ΠΟΛ. 1249/1992), ....**η παραπάνω υποχρέωση για το λήπτη πλαστών ή εικονικών στοιχείων, ισχύει μόνο στις περιπτώσεις που αποδεικνύεται ότι ο φερόμενος ως εκδότης είναι ανύπαρκτος και συγχρόνως δεν υφίστανται αποδεικτικά στοιχεία για τον υποκρυπτόμενο πραγματικό εκδότη, δεδομένου ότι σε περίπτωση που ο εκδότης είναι υπαρκτό πρόσωπο ή ανύπαρκτο, πλην όμως υφίσταται αποδεδειγμένα υποκρυπτόμενος εκδότης, τότε υπάρχει ευχέρεια και υποχρέωση καταλογισμού του αναλογούντος Φ.Π.Α. σε βάρος τους, κατά περίπτωση».**

**Επειδή** στην απόφαση 3292/2007 **Σ.Τ.Ε** (ΔΦΟΡΝ 2009/152, ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2009/510) αναφέρεται: «...σύμφωνα με την ως άνω διάταξη του ν.1882/1990, **νομίμως καταλογίζεται** σε βάρος εκείνου, ο οποίος αποδέχεται εικονικά τιμολόγια με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας που αναγράφεται σε αυτά, ο εν λόγω φόρος, **εκτός εάν ο φόρος αυτός αποδόθηκε από τον εκδότη των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων σε χρονικό σημείο προγενέστερο του καταλογισμού σε βάρος του λήπτη αυτών** (πρβλ.ΣΤΕ 4034/1999). **«Απόδοση» δε του φόρου, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, δεν αποτελεί, εν πάση περιπτώσει, η έκδοση σε βάρος του εκδότη πράξεως καταλογισμού του φόρου, για τον οποίο πρόκειται. Μεταξύ των δύο ως άνω υποχρέων, ήτοι εκδότη και λήπτη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, υφίσταται οφειλή εις ολόκληρον, σε τρόπο ώστε «απόδοση» του οικείου φόρου στο Δημόσιο θα χωρήσει άπαξ...».**

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση ο ισχυρισμός περί μη νόμιμης επιβολής της ειδικής χρηματικής κύρωσης αβάσιμα προβάλλεται, εφόσον, από τον συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων, ορθά επιβλήθηκε η ειδική χρηματική κύρωση της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 στις χρήσεις ..... και ..... σε βάρος του προσφεύγοντος- λήπτη φορολογικών στοιχείων εκδόσεως ..... –ΑΦΜ. ....», εφόσον η ανωτέρω εκδότρια χαρακτηρίστηκε συναλλακτικά ανύπαρκτη, δεν λειτούργησε δε ποτέ στις εγκαταστάσεις που είχε δηλώσει, συνεπώς και φορολογικά ανύπαρκτη. Με βάση τα παραπάνω **παραμένει εις ολόκληρον η ευθύνη** του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, σε συνδυασμό μάλιστα με το γεγονός της μη απόδοσης στο Δημόσιο του Φ.Π.Α. από τον εκδότη (δεν υπέβαλε δηλώσεις ΦΠΑ για τις διαχειριστικές περιόδους ..... και ....., όπως σαφώς προκύπτει από την από ..... πληροφοριακή έκθεση της ....., που αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της από ..... έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ....) και δεν υπάρχει δυνατότητα να βεβαιωθεί εις βάρος του, εφόσον πρόκειται για συναλλακτικά ανύπαρκτο πρόσωπο.

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί μη απόδειξης της απόδοσης του ΦΠΑ από τον εκδότη προβάλλεται καταχρηστικά και ως εκ τούτου απορρίπτεται.

**2. Ως προς τον ισχυρισμό περί έλλειψης αυτοτελούς αιτιολογίας, εφόσον η φορολογική αρχή όφειλε να θεμελιώσει πρωτογενώς την εικονικότητα των συναλλαγών και όχι να αρκεστεί στα πορίσματα άλλης φορολογικής αρχής.**

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

**Επειδή**, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. 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 ή του προστίμου 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 προστίμου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

**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**, στην προκειμένη περίπτωση, η ..... , κατά τον έλεγχο που διενήργησε για την εκδότρια επιχείρηση .....’ –ΑΦΜ. .... , τα πορίσματα της οποίας υιοθέτησε η αρμόδια για τον λήπτη Δ.Ο.Υ.

....., δεν προέβη σε αυθαίρετο συμπέρασμα, αλλά βασίστηκε σε μία σειρά από τεκμηριωμένες διαπιστώσεις και παραδοχές, που ενδεικτικά αναφέρουμε παρακάτω:

- εφόσον η ανωτέρω επιχείρηση δεν λειτούργησε ποτέ στην δηλωμένη διεύθυνση ως έδρα του νομικού προσώπου (έναρξη ..... με έδρα την ....., γραφείο ....) ή τουλάχιστον από ..... και μετά, που εκμισθώθηκε σε άλλη επιχείρηση. Συνεπώς δεν λειτούργησε ποτέ σε πραγματική βάση και **επί της ουσίας υπήρξε ανύπαρκτη**. Αποδεικνύεται δε από τις μαρτυρικές καταθέσεις ότι από ενάρξεως **υποκρυπτόμενος της εν λόγω επιχείρησης ήταν ο .....**
- Δεν λειτούργησε ποτέ στο δηλωμένο ως υποκατάστημα –αποθήκη στο ....., σύμφωνα με τις μαρτυρίες των ιδιοκτητών
- από την κατάθεση του μοναδικού εταίρου και διαχειριστή της .... και τις προσκομισθείσες τροποποιήσεις καταστατικού, προκύπτει ότι στην ουσία ο ανωτέρω μεταβίβασε την επιχείρηση του από τις ..... στον ..... (μοναδικός εταίρος και διαχειριστής) και στη συνέχεια στις .... ορίστηκε ως διαχειριστής ο ....., Καμία, όμως, από τις εν λόγω μεταβολές δεν δηλώθηκε στο τμήμα μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ισχυρίζεται επίσης ότι παρέδωσε τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης του στον ....., επειδή δεν μπορούσε ο ίδιος να συνεχίσει την λειτουργία της, έναντι κάποιας συμφωνηθείσας αμοιβής που ουδέποτε εισέπραξε..
- Η εκδότρια επιχείρηση υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ μόνο για τις χρήσεις ... και ....., αλλά μηδενικές, ενώ διαπιστώθηκε ότι διακινήθηκαν δικά της φορολογικά στοιχεία για τις εν λόγω χρήσεις και επόμενες πολλών εκατομμυρίων, στοιχείο που αποτελεί ίδιον γνώρισμα των κατά συρροή εκδοτών εικονικών τιμολογίων.
- Δεν υπέβαλε από ενάρξεως καμία συγκεντρωτική κατάσταση τιμολογίων πελατών-προμηθευτών, ως όφειλε.
- Η αριθμ. .... επιταγή της .... ύψους .....€, εκδόσεως του προσφεύγοντα σε διαταγή της φερόμενης ως εκδότριας επιχείρησης φέρει στην οπισθογράφηση την υπογραφή του ....., κάτι που ο ίδιος κατηγορηματικά αρνήθηκε, ζητώντας γραφολογική εξέταση.

Συνεπώς οι εν λόγω εκθέσεις ελέγχου αναφέρουν αναλυτικά τους λόγους που θεμελιώνουν πλήρως και αποδεικνύουν την κρίση περί εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και από αυτές προκύπτει πέραν κάθε αμφισβήτησης ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία με φερόμενο εκδότη αυτών την ανωτέρω εταιρεία, εκδόθηκαν από εικονικές επιχειρήσεις χωρίς συναλλακτική δραστηριότητα και οι οποίες εμπλέκονται σε κύκλωμα εικονικών επιχειρήσεων, που, κατά πάγια τακτική, προβαίνουν μεν στην έναρξη δραστηριότητας μέσω της αρμοδίας φορολογικής αρχής, έχοντας όμως ως σκοπό να αποκομίζουν παράνομα οικονομικά οφέλη από τις εν λόγω δραστηριότητες:

Συνεπώς, με βάση τα παραπάνω νομικά και πραγματικά περιστατικά, οι προβαλλόμενοι λόγοι ακύρωσης είναι παντελώς αβάσιμοι και απορριπτέοι.

**3. Ως προς τον ισχυρισμό περί μη επιβολής προστίμου, εφόσον η φορολογική αρχή βαρύνεται με την απόδειξη ότι ο φορολογούμενος δεν τελούσε σε καλή πίστη, με δεδομένο την εξόφληση μέσω τραπεζικού ιδρύματος των επίμαχων συναλλαγών και επιπλέον ότι στην προκειμένη περίπτωση ο**



**εκδότης είναι φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτό πρόσωπο, τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία είναι νόμιμα θεωρημένα από την αρμόδια φορολογική αρχή και από κανένα πρόσφορο στοιχείο δεν αποδεικνύεται ότι η εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη τελούσε σε γνώση του προσφεύγοντος.**

**Επειδή** όταν αποδίδεται σε 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως 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 506/08-02-2012).

**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, ο εν λόγω ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται, εφόσον ουδεμία σχέση έχει η καλοπιστία του λήπτη με την επιβολή της ειδικής χρηματικής κύρωσης, η οποία έχει την έννοια της αποκατάστασης της ζημίας του δημοσίου από τη μη απόδοση του ΦΠΑ και η ευθύνη αυτή παραμένει εις

ολόκληρον και στον λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, εφόσον, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, αποδεδειγμένα δεν αποδόθηκε από τον εκδότη.

**4.Ως προς τον ισχυρισμό περί αντισυνταγματικότητας της παράτασης παραγραφής των επίμαχων χρήσεων** και δη της διάταξης της §5 του άρθρου 37 του ν. 4141/2013.

**Επειδή** ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

- 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, προϊσχύουσες 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....»

-Με τις διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 5 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι «5.Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης 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».

-Με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 4 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται **μετά την πάροδο δεκαετίας**, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:..... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην 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».

Περαιτέρω στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου...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».

Τέλος με τους παρακάτω νόμους παρατάθηκε διαδοχικά το δικαίωμα του δημοσίου ως ακολούθως:

- Σύμφωνα με το άρθρο 37§5 του ν.4141/2013 από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.

- Σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4203/2013 οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων που λήγουν στις 31.12.2013 παρατείνονται κατά δύο έτη από τη λήξη τους (ήτοι μέχρι 31-12-2015) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί εντολές ελέγχου μέχρι τις 31.12.2013 και συγκεκριμένα στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

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, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

- Σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4337/2015 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** περαιτέρω στο άρθρο 72§3 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «...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** σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 «**Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων**», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:

α) Κατά την έννοια των άρθρ. 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν.1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ ύπαρξης το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων.

Επίσης, 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 ΔΟΥ, 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 Οικ. 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 για αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/98 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000)

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν 3259/2004, ορίζεται ότι: «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 συμπληφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 28 του ν 3697/2008, με τον οποίο ο προσφεύγων περαίωσε τις κρινόμενες χρήσεις ..... και ..... με τον ν. 3697/2008 αποδεχόμενος το αριθμ. .... εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης, ορίζει ότι: «οι διατάξεις της παραγράφου 1, καθώς και η περαίωση των υποθέσεων κατά τα άρθρα 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 του Ν. 3259/2004, με βάση και τις μεταβολές που επέρχονται σύμφωνα με τις παραγράφους 1, 2 και 3, ισχύουν από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως», είναι προφανές ότι και για τις χρήσεις που περαιώθηκαν με τον ν 3697/2008 ισχύουν οι ίδιες διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν 3259/2004, οι οποίες παρέμειναν αμετάβλητες.

**Επειδή**, στην ΠΟΛ1130/2-10-2008 περί «Παροχής οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1-11 του ν.3259/2004 σχετικά με την περαίωση φορολογικών υποθέσεων, όπως αυτές ισχύουν ύστερα από το ν. 3697/2008» στο άρθρο 9 ορίζεται ότι: «5. ...*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.2238/94, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.. ...*».

**Επειδή** 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 αριθμ. αριθμ. .... εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...., η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της αριθμ. .... εντολής ελεγχ. του ....., απορρίπτοντας σε κάθε περίπτωση τον ισχυρισμό του υπόχρεου ότι οι ως άνω διατάξεις, λόγω υπέρμετρης παράτασης της παραγραφής, είναι αντισυνταγματικές, δεδομένου ότι οι φορολογικοί νόμοι είναι τυπικοί και δεν επιδέχονται διασταλτικής ερμηνείας και εξ αυτού του λόγου ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου τυγχάνει αβάσιμος.

Όσον δε αφορά την επικαλούμενη απόφαση 3174/2014 του Στε, αυτή κρίνει ως αντισυνταγματική την διάταξη του άρθρου 85 παρ. 1 του ν. 2676/1999, με την οποία «παρατάθηκε» ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου περί φόρου κληρονομιών, σύμφωνα με το άρθρο 102 παρ. 1 περ. α του ν.δ. 118/1973, συνεπώς αλυσίτελώς προβάλλεται, εφόσον, εν προκειμένω, δεν τυγχάνει εφαρμογής και ουδόλως σχετίζεται με την επικαλούμενη διάταξη του άρθρου 37§5 του ν.4141/2013.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από ..... έκθεση ελέγχου ειδικής χρηματικής κύρωσης (άρθρου 8§12 του Ν. 1882/90) της Δ.Ο.Υ. ...., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, διέπεται δε αυτή από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, **η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.**

**Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της από ..... και με αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής του .....-ΑΦΜ ....., και

την επικύρωση των παρακάτω πράξεων:

**A.** Της αριθμ. .... προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Ειδικής Κύρωσης άρθρου 8§12 Ν. 1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου .....

**B.** Της αριθμ. .... προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Ειδικής Κύρωσης άρθρου 8§12 Ν. 1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου .....

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

<b>ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ</b>	<b>.....</b>	<b>.....</b>
Ειδική χρηματική κύρωση (άρθρου 8§12 του Ν. 1882/90)	2.882,27	522,60

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ  
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ**

**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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).