



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16.11.2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1829

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της λυθείσας κατά την2011 κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, νόμιμα εκπροσωπούμενης από τα μέλη της: α) τον, Α.Φ.Μ. και β) τον, Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθ.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, της υπ' αριθ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, της υπ' αριθ.

.....2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 και της υπ' αριθ.2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 Ν. 4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, την υπ' αριθ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, την υπ' αριθ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 και την υπ' αριθ.2018 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 Ν. 4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της λυθείσας κατά την2011 κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, νόμιμα εκπροσωπούμενης από τα μέλη της: α) τον, Α.Φ.Μ. και β) τον, Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.**2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κοινοπραξία πρόστιμο ποσού 9.500,00€, λόγω λήψης δύο εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη και συγκεκριμένα των υπ' αρ. Τ.Π.Υ.2010 &-2010, συνολικής καθαρής αξίας 47.500,00€, εκδόσεως του, ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ.**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κοινοπραξία φόρος ύψους 11.875,00€, πλέον προστίμου λόγω ανακρίβειας άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 του Ν. 4174/13 συνολικού ύψους 10.531,94 €, δη συνολικό ποσό για καταβολή 22.406,94 €, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων της ως ανεπαρκών και εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, λόγω λήψης δύο εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη και συγκεκριμένα των υπ' αρ. Τ.Π.Υ.2010 &-2010, συνολικής καθαρής αξίας 47.500,00€, εκδόσεως του, ΑΦΜ

..... Σημειώνεται ότι ο έλεγχος κατά τον προσδιορισμό των τελικών καθαρών κερδών της υπό κρίση διαχειριστικής περιόδου 2010 έλαβε υπόψιν του τα λογιστικώς προσδιορισθέντα (50.458,36€), ως μεγαλύτερα έναντι των εξωλογιστικών (50.373,14€), κατ' εφαρμογή του άρθρου 32 του Ν. 2238/94.

Με την υπ' αριθ.**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κοινοπραξία φόρος ποσού 9.837,00€, πλέον προστίμου λόγω ανακρίβειας άρθρου 58^α και τόκων άρθρου 53 του Ν. 4174/13 συνολικού ύψους 8.724,44 €, δη συνολικό ποσό για καταβολή 18.561,44€, λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον Φ.Π.Α. εκροών του Φ.Π.Α. των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Με την υπ' αριθ.**2018** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 Ν. 4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κοινοπραξία πρόστιμο ποσού 4.987,50 €, ίσο με το 50% της αξίας του Φ.Π.Α. των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από**2018** εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 Ν. 4472/2017 της ανωτέρω φορολογικής αρχής, σε εκτέλεση της υπ' αριθ.-2017 (πρώην-2017) εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η με ημερομηνία θεώρησης**2017** έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), της ίδιας φορολογικής αρχής για τον με Α.Φ.Μ., ο οποίος κατά τη διαχειριστική περίοδο 01.01-31.12.2010 εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία μεταξύ άλλων και προς την προσφεύγουσα κοινοπραξία.

Η προσφεύγουσα κοινοπραξία, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων.
- 2) Η έκθεση ελέγχου δεν έχει νόμιμη αιτιολογία, καθώς ο εκδότης ήταν υπαρκτό φορολογικά πρόσωπο και ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη
- 3) Η φορολογική αρχή οφείλει να εφαρμόσει ακόμη και αναδρομικά την επιεικέστερη κύρωση του αρ. 66 Ν.4174/2013, μετά την ισχύ του Ν.4337/2015.
- 4) Ο έλεγχος προσκρούει ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **72§11 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «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. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η **παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους**».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **9§5 του ν. 2523/1997** ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 είχε παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **84§1 του Ν. 2238/1994** ορίζεται ότι «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή, με το άρθρο **84§4 του ν.2238/94** ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που

αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, με την **παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994** ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή..... Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **57§1 του ν. 2859/2000** ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. **Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.**»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **57§2 του ν. 2859/2000** ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **49§3 του ν. 2859/2000** ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε 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, με το άρθρο **72§6 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1052/2007 παρ. 6 με θέμα: «Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Ν. 3522/2006 που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων» διευκρινίζεται ότι: «6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται η περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής. Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία. **Η έναρξη ισχύος της ανωτέρω διάταξης ορίζεται, σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του νόμου αυτού, από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».**

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1125/2004 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 327/2004 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπ. Οικονομίας και Οικονομικών, σύμφωνα με την οποία έγινε ομόφωνα δεκτό ότι σε περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ) ή πράξη, προκειμένου περί Φ.Π.Α., εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής, δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις κατά τις διατάξεις των άρθρων 68 παράγρ. 2, περίπ. β' του Ν. 2238/94 και 49, παράγρ. 3 του Ν. 2859/2000.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και,

επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1194/2017** παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, **τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία.** Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. ».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1192/2017 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 268/2017 Γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας -ΚΦΔ - (Ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την

έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012».

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, η από2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ Δράμας σε βάρος του εκδότη του εικονικού φορολογικού στοιχείου, ΑΦΜ, αποτέλεσε καταρχήν νέο-συμπληρωματικό στοιχείο για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ Δράμας, καθώς με τις συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις διαπιστώθηκε η εικονικότητά των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και περαιτέρω η εν λόγω διαπίστωση έλαβε χώρα μετά τον χρόνο της αρχικής πενταετούς παραγραφής.

Επειδή, οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών στην υπό κρίση περίπτωση δεν αποτέλεσαν συμπληρωματικά στοιχεία, βάσει των οποίων διενεργήθηκε ο έλεγχος, παρά μόνο ελεγκτικά τεκμήρια που χρησιμοποιήθηκαν επικουρικά με άλλα προκειμένου να τεκμηριωθεί η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω α) για τις φορολογίες Κ.Β.Σ. και Εισοδήματος και βάσει της ΠΟΛ 1052/2007 είναι νόμιμη η έκδοση συμπληρωματικών πράξεων προστίμου και φόρου αντίστοιχα, καθώς η παραγραφή του σχετικού δικαιώματος του δημοσίου καθίσταται δεκαετής, βάσει του άρθρου 84§4 του Ν. 2238/94 σε συνδυασμό με το άρθρο 9§5 του Ν. 2523/97, ενώ β) αναφορικά με τη φορολογία του Φ.Π.Α. και βάσει της ΠΟΛ 1125/2004 δεν δύναται να εκδοθούν νομίμως συμπληρωματικές πράξεις επιβολής φόρου και προστίμου, επειδή η χρήση 2010 δεν έχει περαιωθεί, κατόπιν διενέργειας ελέγχου ή αυτοπεραίωσης και ως εκ τούτου δεν υφίσταται οριστική πράξη (αρχικό φύλλο).

Επειδή, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, σύμφωνα με την από 10/05/2018 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. αλλά και το υποσύστημα Φ.Π.Α. του taxis έχει υποβληθεί εμπροθέσμως η εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις 10/05/2018, το δικαίωμα του δημοσίου: α) για επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. και φόρου εισοδήματος για την διαχειριστική περίοδο 01.01-31.12.2010 δεν είχε παραγραφεί, βάσει των διατάξεων των άρθρων 84§4 του Ν. 2238/94 και 9§5 του Ν. 2523/97 ενώ β) για επιβολή Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. για την ως άνω διαχειριστική περίοδο είχε παραγραφεί στις 31.12.2016, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 57§1 του Ν. 2859/2000 και 9§5 του Ν. 2523/97.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κοινοπραξίας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο γίνεται εν μέρει αποδεκτός για τις προσβαλλόμενες πράξεις ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης των έτερων προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς αυτές και απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος για την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 § 3,5 του Ν.4337/15 και την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **19§4 του ν. 2523/1997** ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **18§9 του ΠΔ 186/1992:** «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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **65 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, το άρθρο **64 του Ν. 4174/2013** «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, το άρθρο **171§ 1 και 4 του Ν.2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣτΕ 1404/2015).

Επειδή περαιτέρω, με την **ΠΟΛ. 1071/31-3-2015**, κοινοποιήθηκε η με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία και έγινε δεκτή από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, η δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής. Η ανωτέρω γνωμοδότηση εκδόθηκε κατόπιν σχετικού ερωτήματος, βάσει του υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ Β10009210 ΕΞ 2014/17-3-2014 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών /Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης): *1. Αν ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και, εφόσον (α) ο λήπτης ήταν καλόπιστος, δηλαδή δεν είχε γνώση της εικονικότητας ή (β) ο λήπτης δεν ήταν καλόπιστος. 2. Αν είναι επιτρεπτή η έκπτωση δαπάνης, όταν η εικονικότητα εντοπίζεται μόνο στον διαφορετικό χαρακτηρισμό της γενόμενης συναλλαγής στο εκδοθέν τιμολόγιο.*

Ειδικότερα κατά τις διατάξεις της ανωτέρω γνωμοδότησης ορίζεται ότι : «Κατά τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, Α' 84), η φορολογική αρχή οφείλει, κατ' αρχήν, να αναγνωρίζει τα δεδομένα, που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης και κρίθηκαν από αυτήν επαρκή και ακριβή, πράγμα που σημαίνει ότι ο κανόνας που καθιερώνεται στο φορολογικό μας δίκαιο είναι ότι οι, γενόμενες νομοτύπως και στα πλαίσια των οικείων διατάξεων, εγγραφές στα βιβλία του επιτηδευματία, είναι δεσμευτικές για την αρμόδια φορολογική αρχή (ΣτΕ 806/1998, Εγκ. Κ.Β.Σ. 3/1992). Β. Περαιτέρω, έχει κριθεί παγίως ότι τα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) ή τα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία δύνανται, κατά το άρθρο 18§2 του εν

λόγω Κώδικα, να κατοχυρώσουν τη νομιμότητα της εγγραφής στα βιβλία της επιχείρησης, γεγονός που αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για τη νόμιμη έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να έχουν εκδοθεί νομοτύπως, δηλαδή αφενός μεν να προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις και αφετέρου να περιέχουν όλα τα υπό του νόμου απαιτούμενα στοιχεία (ΣτΕ 1512/2013, [ΣτΕ 753/2012](#), ΣτΕ 327/2000, ΣτΕ 4033/1999, ΣτΕ 806/1998, ΣτΕ 3990/1998, ΣτΕ 2329/1997, ΣτΕ 3509/1994, ΣτΕ 6004/1996, ΣτΕ 4786/1996 κλπ).

Από το υπό στοιχ. 1α' πραγματικό του τεθέντος υποερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολο τους πραγματικές, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., (ή του [Κ.Φ.Α.Σ.](#)) και προερχόταν από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή. Επίσης, ο εκδότης αντισυμβαλλόμενος του λήπτη, δέον, εν προκειμένω, να θεωρηθεί και ως συναλλακτικώς υπαρκτός επιτηδευματίας, καθόσον, κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο ([ΣτΕ 505/2012](#)).

Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, κατά συνέπεια, εφόσον αυτή είναι εκκαθαρισμένη και παραγωγική, κατά την ως άνω έννοια, δεν υφίσταται κανένα κώλυμα προς διενέργεια της σχετικής έκπτωσης. Το γεγονός δε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία. Και ναι μεν η ως άνω συμπαιγνία θεμελιώνει παράβαση εικονικότητας στο πρόσωπο του εκδότη του στοιχείου και του υποκρυπτόμενου τρίτου, με τις εντεύθεν έννομες συνέπειες κατ' αυτών, πλην όμως, αυτή δεν μπορεί επουδενί να έχει δυσμενή επίδραση και στο πρόσωπο του καλόπιστου λήπτη νομότυπου φορολογικού στοιχείου υπαρκτής δαπάνης, ούτε δύναται να μετατρέψει το εν λόγω στοιχείο σε μη νομότυπο, κατά την ως άνω εκτεθείσα έννοια.

Στην προκειμένη περίπτωση, όμως, το ληφθέν φορολογικό στοιχείο, ως προβλεπόμενο στις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (και του [Κ.Φ.Α.Σ.](#)) και ως προερχόμενο από φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτό επιτηδευματία, δεν δύναται να εξομοιωθεί με το «πλαστό», άρα με μη νομότυπο, στοιχείο (περί του οποίου οι ως άνω αναφερόμενες νομολογιακές κρίσεις) και, ως εκ τούτου, δεν δύναται να ανακύψει αμφιβολία ως προς τη νόμιμη δυνατότητα έκπτωσης της αναγραφόμενης σε αυτό παραγωγικής δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα του καλόπιστου λήπτη.

Σημειώνεται, επίσης, (σύμφωνα πάντοτε με την ίδια ΠΟΛ.), ότι η εν προκειμένω, διερευνώμενη περίπτωση δεν έχει καμία απολύτως ταύτιση ή, έστω, έμμεση σχέση με την περίπτωση, κατά την οποία, σύμφωνα με την πάγια νομολογία, απαγορεύεται η έκπτωση εικονικής δαπάνης, είτε υπό την έννοια ότι αυτή δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση, είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι όμως για τον παραγωγικό σκοπό που αναγράφεται στα βιβλία της, αλλά για άλλο, μη παραγωγικό σκοπό (ΣΤΕ 2963/2013, [ΣΤΕ 1823/1994](#), ΣΤΕ 141/1993 κλπ). Και τούτο, διότι, ως ελέχθη, η προκείμενη εικονικότητα δεν έχει κανένα από τα χαρακτηριστικά της προναφερθείσας εικονικότητας (όπου, ευλόγως άλλωστε, δεν νοείται καλή πίστη του λήπτη), αλλά περιορίζεται αυτή μόνο στο πρόσωπο του εκδότη του φορολογικού στοιχείου, γεγονός, το οποίο, καλοπίστως, αγνοείτο από τον λήπτη. Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης.

Επειδή, σύμφωνα με την από ...2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Δράμας, τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ατομική επιχείρηση του, ΑΦΜ στις χρήσεις 2009 - 2010, μεταξύ των οποίων και τα υπ' αρ. Τ.Π.Υ.2010 &-2010 προς την προσφεύγουσα κοινοπραξία, κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, καθώς εν όψει των επαγγελματικών της δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής της υποδομής, του συνόλου των αγορών της καθώς και της μη απασχόλησης προσωπικού, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με τους αντισυμβαλλόμενούς της, και κατά συνέπεια και με την προσφεύγουσα.

Συγκεκριμένα ο:

- Ουδέποτε προσκόμισε τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία Κ.Β.Σ. των διαχειριστικών χρήσεων 2009 και 2010 στον φορολογικό έλεγχο
- Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών – προμηθευτών του άρθρου 20 παρ.1 του Κ.Β.Σ. (π.δ.186/1992), παρότι είχε εκδώσει φορολογικά στοιχεία μεγάλης αξίας σε διάφορους επιτηδευματίες.
- Δεν υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (ν.2238/1994) οικ. ετών 2010-2011.
- Υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις Φόρου Προστιθέμενης αξίας (ν.2859/2000), ενώ δεν υπέβαλε εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις διαχειριστικές χρήσεις 2009 και 2010
- Από έλεγχο που διενεργήθηκε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών – προμηθευτών του άρθρου 20 παρ.1 του Κ.Β.Σ. (π.δ.186/1992) διαπιστώθηκε ότι ο δεν προέβη κατά τις υπό κρίση διαχειριστικές χρήσεις σε αγορές εμπορευμάτων και υλικών ούτε

έλαβε υπηρεσίες από τρίτους – επιτηδευματίες ή νομικές οντότητες για εργασίες που φέρεται να εκτέλεσε.

- Από έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι ο δεν πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών (αγορά υλικών, παγίων κ.λπ.).
- Δεν είχε στην κατοχή του Φ.Ι.Χ. για την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας.
- Όπως προκύπτει από έγγραφο που στάλθηκε από το ΙΚΑ – Υποκατάστημα Δράμας ο κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2009 και 2010 δεν απασχόλησε προσωπικό για τις εργασίες που φέρεται να εκτέλεσε με βάση τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία ήτοι Τ.Π.Υ.
- Όπως προκύπτει από έγγραφο που στάλθηκε από την Διεύθυνση Τεχνικών Υπηρεσιών της Περιφερειακής Ενότητας Δράμας ο δεν είχε στην κατοχή του μηχανήμα έργου για την υλοποίηση τεχνικών έργων.
- Τις διαχειριστικές περιόδους 2009 και 2010 ο εξέδωσε φορολογικά στοιχεία προς διάφορους επιτηδευματίες – φυσικά πρόσωπα, νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τεχνικά έργα που φέρεται να υλοποίησε. Ωστόσο, δεν είχε προβεί σε αγορές και λήψεις αγαθών και υπηρεσιών από άλλα φυσικά πρόσωπα ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, δεν απασχόλησε προσωπικό, δεν διέθετε τον απαραίτητο τεχνικό – μηχανικό εξοπλισμό, ούτε Φ.Ι.Χ. για την μεταφορά των απαραίτητων υλικών, δεν διέθετε την απαραίτητη τεχνική κατάρτιση και εμπειρία. Κατά συνέπεια, τα έργα ήταν αδύνατο να υλοποιηθούν.
- Λαμβάνοντας υπόψη τις ημερομηνίες έκδοσης των φορολογικών στοιχείων προκύπτει ότι ο υλοποιούσε το ίδιο χρονικό διάστημα διαφορετικά δημόσια ή ιδιωτικά τεχνικά έργα σε διαφορετικά σημεία (εργοτάξια) χωρίς συνενργείο (προσωπικό).
- Εκδόθηκε πλήθος φορολογικών στοιχείων με συνολική αξία κάτω των 15.000,00 ευρώ προκειμένου να μην υπάρχει υποχρέωση εξόφλησης μέσω κατάθεσης σε Τραπεζικό Λογαριασμό ή με δίγραμμη επιταγή (σύνηθες κατά την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων).
- Από έλεγχο της κίνησης του τραπεζικού λογαριασμού τουστην Συνεταιριστική Τράπεζα Δράμας προέκυψε ότι η εξόφληση των τιμολογίων μέσω του τραπεζικού συστήματος γινόταν, προκειμένου, να δοθεί αληθοφάνεια στην πραγματοποίηση των ιδιαίτερα αυξημένων ποσών των συναλλαγών, Ειδικότερα οι λήπτες των φορολογικών στοιχείων μεριμνούσαν ώστε να διενεργούνται καταθέσεις μετρητών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του με τις οποίες εξοφλούνταν τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που είχαν εκδοθεί προκειμένου οι λήπτριες επιχειρήσεις και επιτηδευματίες να λάβουν το τραπεζικό παραστατικό για να το χρησιμοποιήσουν ως αποδεικτικό εξόφλησης του τιμολογίου. Στη συνέχεια την ίδια μέρα γινόταν ανάληψη ολόκληρου του ποσού της κατάθεσης (σε όλες τις περιπτώσεις των καταθέσεων). Επίσης μεγάλο μέρος των αναληφθέντων χρηματικών ποσών, από τον λογαριασμό του, κατέληγε σε τραπεζικούς λογαριασμούς των,και (ληπτών των εικονικών φορολογικών στοιχείων, ένας εκ των οποίων- ο, ήταν μάλιστα μέλος της προσφεύγουσας κοινοπραξίας). Τέλος, σε πολλές περιπτώσεις εξοφλήσεων

φορολογικών στοιχείων, ο λήπτης καταβάλλει το συνολικό ποσό (Καθαρή αξία + Φ.Π.Α.), ενώ κανονικά θα έπρεπε να καταβάλλει την καθαρή αξία κάθε φορολογικού στοιχείου, πλέον το Φ.Π.Α., μειωμένη κατά τον φόρο εργολάβων (όπως αναγράφεται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία)

Επειδή, ο έλεγχος δεν αμφισβητεί το γεγονός ότι οι εργασίες που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία- Τ.Π.Υ.2010 &-2010 (*Τοποθέτηση κρασπέδων στα ΟΤ της μελέτης του δήμου Δράμας κατασκευή φρεατίων τύπου Z2 και σκυροδέτηση πεζοδρομίων*) πραγματοποιήθηκαν, από πρόσωπο ωστόσο διαφορετικό του εκδότη του στοιχείου, δεδομένου ότι αυτός όπως έχει αναλυθεί εκτενώς ανωτέρω θα ήταν αδύνατο να εκτελέσει τις εν λόγω εργασίες, λόγω έλλειψης προσωπικού, μέσων και τεχνογνωσίας.

Επειδή η προσφεύγουσα κοινοπραξία με την υπό κρίση προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών με τον φερόμενο εκδότη αλλά ούτε και την καλή του πίστη. Απεναντίας η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη, αποτελεί πλήρη απόδειξη, και καλύπτει την υποχρέωση της φορολογικής αρχής για την απόδειξη των εικονικών συναλλαγών ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κοινοπραξίας περί μη νόμιμης αιτιολογίας, καθώς ο εκδότης ήταν υπαρκτό φορολογικά πρόσωπο και ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη απορρίπτεται ως έωλος και αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

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

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 4 του ίδιου ως άνω Ν.4337/2015 ορίστηκε ότι : « α. η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 καταργείται. Β. Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 καταργείται».

Επειδή, συγκρινόμενη η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 17-10-2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι λιγότερη ευνοϊκή. Δηλαδή στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου νόμου. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις αποφάσεις του ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά.

Επειδή, εν προκειμένω τυγχάνει εφαρμογής το άρθρο 7 παρ. 3 Ν.4337/2015 του οποίου το καθεστώς είναι ευμενέστερο τόσο σε σχέση με εκείνο του άρθρου 5 Ν.2523/97 όσο και σε σχέση με εκείνο του άρθρου 55 παρ.2 Ν.4174/13.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κοινοπραξίας περί μη εφαρμογής της επεικέστερης διάταξης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9§2 του Ν. 4174/2013 οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.

Επειδή, όταν η ίδια η Φορολογική Αρχή, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί (ΣτΕ 2402/2010, 3704/2012).

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κοινοπραξίας περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./.....2018 ενδικοφανούς προσφυγής της λυθείσας κατά την2011 κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και ειδικότερα:

α) την ακύρωση της υπ' αριθ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 και της υπ' αριθ.2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 Ν. 4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, λόγω παραγραφής,

β) την επικύρωση της υπ' αριθ.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 και της υπ' αριθ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010

Πρόστιμο	9.500,00€
----------	-----------

Υπ' αριθ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011

	Ποσό
Διαφορά φόρου	11.875,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 Ν. 4174/13	10.531,94€
Σύνολο φόρου για καταβολή	22.406,94€

Υπ' αριθ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	9.837,00€	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^α και τόκοι άρθρου 53 Ν. 4174/13	8.724,44€	0,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	18.561,44€	0,00€

Υπ' αριθ.2018 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 79 Ν. 4472/2017
διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	4.987,50€	0,00€

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.