



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16.11.2018

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης: 1828

**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 από ...../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της λυθείσας κατά την .....2011 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 01/01-31/12/2009, 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 01/01-31/12/2009, 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 από .....2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της λυθείσας κατά την .....2011 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 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κοινοπραξία πρόστιμο ποσού 2.800,00€, λόγω λήψης ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη και συγκεκριμένα του υπ' αρ. Τ.Π.Υ. ....-2009, καθαρής αξίας 14.000,00€, εκδόσεως του ....., ΑΦΜ .....

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από .....2018 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), της Δ.Ο.Υ. Δράμας σε εκτέλεση της υπ' αριθ. ....-2017 (πρώην .....2017) εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η με ημερομηνία θεώρησης 13.06.2017 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 01.01-31.12.2009 εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων, μεταξύ των οποίων και το ανωτέρω Τ.Π.Υ. ....-2009 προς την προσφεύγουσα κοινοπραξία.

Η προσφεύγουσα κοινοπραξία, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 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 επεικέστερη κύρωση του αρ. 66 Ν.4174/2013, μετά την ισχύ του Ν.4337/2015.
- 4) Ο έλεγχος προσκρούει ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας

- 5) Ο διενεργηθείς έλεγχος έλαβε χώρα κατά παράβαση των προβλεπόμενων στο άρθρο 25 Κ.Φ.Δ. σε ότι αφορά την διάρκεια του ελέγχου.

### **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**, 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**, 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**, 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 ιδίου 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 ιδίου 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**, σύμφωνα με την 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ, (η οποία κοινοποιήθηκε και έγινε αποδεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών με την ΠΟΛ 1100/10-4-2001) τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που έχουν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στη λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

**Επειδή**, περαιτέρω, με την με αριθ. **ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017** (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς, ενώπιον της Δ.Ε.Δ., υποθέσεις.

**Επειδή**, με το άρθρο **9§4 του Ν. 3888/10** ορίζεται ότι: «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος».

**Επειδή**, στο άρθρο 13 του Ν. 3888/10 δίνεται η εξουσιοδότηση στον Υπουργό των Οικονομικών να καθορίζει: .....β) Το περιεχόμενο, ο χρόνος, ο τρόπος και η διαδικασία έκδοσης Εκκαθαριστικού ή Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 9, καθώς και οι συνέπειες και οι διαδικασίες που ακολουθούνται σε περίπτωση μη αποδοχής του από τον επιτηδευματία..... ι) Ο τρόπος, ο χρόνος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο ζήτημα για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 13 του άρθρου 6, της παραγράφου 3 του άρθρου 7 και των άρθρων 8 και 11 ....».

**Επειδή**, στην παράγραφο 8 της ΠΟΛ 1019/2011 ορίζεται ότι: «Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010, συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και **εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα.....**».

**Επειδή**, η προσφεύγουσα κοινοπραξία προέβη σε περαίωση, βάσει του Ν. 3888/2010, τη διαχειριστική περίοδο 01.01.-31.12.2009, αποδεχόμενη το υπ' αρ. ....-2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης και καταβάλλοντας το σύνολο της οφειλής (200,00€) στις ...../2010.

**Επειδή**, στην υπό εξέταση περίπτωση, η από .....2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ Δράμας για τον εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων «.....», ΑΦΜ ....., αποτέλεσε νέο-συμπληρωματικό στοιχείο, βάσει των άρθρων 68§2 του Ν. 2238/94 και 72§6 του Ν. 4174/2013 για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ Δράμας, καθώς με τις συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις διαπιστώθηκε η εικονικότητά του υπ' αρ. Τ.Π.Υ. ....-2009. Η δε διαπίστωση αυτή έλαβε χώρα και περιήλθε σε γνώση του ανωτέρου προϊστάμενου μετά τον χρόνο της αρχικής πενταετούς παραγραφής, υφιστάμενης και αρχικής φορολογικής εγγραφής (περαίωση με τον Ν. 3888/2010), καθιστώντας τον χρόνο παραγραφής για την επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. στη διαχειριστική περίοδο 01.01-31.12.2009 δεκαετή, σύμφωνα με το άρθρο 84§4 του Ν. 2238/94 σε συνδυασμό με το άρθρο 9§5 του Ν. 2523/97.

**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 του επίμαχου φορολογικού στοιχείου.

Ως εκ τούτου, βάσει των προαναφερθέντων, κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης υπ' αρ. ... πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Δράμας στις .....2018 το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. δεν είχε παραγραφεί και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας κοινοπραξίας κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

### **Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**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 ενώπιων 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**, σύμφωνα με την από 04-05-2018 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 το υπ' αρ. Τ.Π.Υ. ....-2009 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 μηχάνημα 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 συνεργείο (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 του .....στην 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 εικονικών φορολογικών στοιχείων του ανωτέρω, ένας εκ των οποίων- ο ....., ήταν μάλιστα μέλος της προσφεύγουσας κοινοπραξίας). Τέλος σε πολλές περιπτώσεις εξοφλήσεων φορολογικών στοιχείων, μεταξύ των οποίων και στην υπό κρίση περίπτωση, ο λήπτης καταβάλλει το συνολικό ποσό (Καθαρή αξία + Φ.Π.Α.) ενώ κανονικά θα έπρεπε να καταβάλλει την καθαρή αξία κάθε φορολογικού στοιχείου, πλέον του 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 στο επίμαχο φορολογικό στοιχείο- Τ.Π.Υ. ....-2009 (*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 της υπό κρίση συναλλαγής με τον φερόμενο εκδότη αλλά ούτε και την καλή της πίστη. Απεναντίας η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη, αποτελεί πλήρη απόδειξη, και καλύπτει την υποχρέωση της φορολογικής αρχής για την απόδειξη της εικονικής συναλλαγής 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 τις 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 επιεικέστερης 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 παραβίασεως της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί (ΣτΕ 2402/2010, 3704/2012).

*Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι η φορολογική αρχή εφάρμοσε ορθά τις κείμενες διατάξεις, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κοινοπραξίας περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος.*

#### **Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **25§1 του Ν. 4174/13**: «Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,  
δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,  
ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και  
στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.  
Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται».

**Επειδή**, στην **ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2-5-2014** ορίζονται τα εξής: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου. Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος.

Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής :

Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ.

Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις....»

**Επειδή**, το άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

**Επειδή**, σύμφωνα με την θεωρία (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο – Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια») αλλά και τη νομολογία (Στε 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.

**Επειδή**, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012).

**Επειδή**, η προβλεπόμενη από το αρ. 25 παρ.3 του Ν. 4174/2013 και τη ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2-5-2014 προθεσμία και διάρκεια του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών

πράξεων, αλλά ενδεικτική, αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του Ν. 2690/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

*Συνεπώς ο ισχυρισμός περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης λόγω υπέρβασης της διάρκειας του φορολογικού ελέγχου απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.*

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ. ....../.....2018 ενδικοφανούς προσφυγής της κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ .....

**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 01/01-31/12/2009**

|          |           |
|----------|-----------|
| Πρόστιμο | 2.800,00€ |
|----------|-----------|

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.