



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333267

ΦΑΞ : 2313 - 333258

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

Θεσσαλονίκη, 9/11/2018

Αριθμός απόφασης: 1806

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

1. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **12/6/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ...με **ΑΦΜ:** ... ως νομίμου εκπροσώπου της ήδη λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...» - **ΑΦΜ:**... κατά **α)** της με αριθ. ...**8/5/2018** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2006, **β)** της με αριθ. ... **8/5/2018** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007, **γ)** της με αριθ. ... **8/5/2018** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008, **δ)** της με αριθ. ... **8/5/2018** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009 και **ε)** της με αριθ. ... **8/5/2018** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/1997

διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2010 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

4. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **12/6/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ...με **ΑΦΜ:** ... ως νομίμου εκπροσώπου της ήδη λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...» - **ΑΦΜ:**..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με τη με αριθ. ...**8/5/2018** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2006, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της παραπάνω λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας πρόστιμο συνολικού ύψους **3.372,50€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει δυο ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 35.500,00€ πλέον ΦΠΑ 6.745,00€ σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε $6.745,00€ \times 50\% = 3.372,50€$. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης με τον Α.Χ.Κ. ... - **2018**.
- ✓ Με τη με αριθ. ... **8/5/2018** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της παραπάνω λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας πρόστιμο συνολικού ύψους **2.280,00€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει ενός ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 24.000,00€ πλέον ΦΠΑ 4.560,00€ σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε $4.560,00€ \times 50\% = 2.280,00€$. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης με τον Α.Χ.Κ.... - **2018**.
- ✓ Με τη με αριθ. ... **8/5/2018** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της παραπάνω λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας πρόστιμο συνολικού ύψους **6.175,00€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει δυο ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 65.000,00€ πλέον ΦΠΑ 12.350,00€ σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε $12.350,00€ \times 50\% = 6.175,00€$. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης με τον Α.Χ.Κ. ... - **2018**.

- ✓ Με τη με αριθ. ... **8/5/2018** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της παραπάνω λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας πρόστιμο συνολικού ύψους **5.177,50€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει πέντε ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 54.500,00€ πλέον ΦΠΑ 10.355,00€ σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε $10.355,00€ \times 50\% = 5.177,50€$. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης με τον Α.Χ.Κ. .. – **2018**.
- ✓ Με τη με αριθ. ... **8/5/2018** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2010, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της παραπάνω λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας πρόστιμο συνολικού ύψους **8.472,00€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει πέντε ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 76.800,00€ πλέον ΦΠΑ 16.944,00€ σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε $16.944€ \times 50\% = 8.472,00€$. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης με τον Α.Χ.Κ. ... – **2018**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από **8/5/2018** έκθεσης μερικού ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/97 της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης σε εκτέλεση των με αρ. ... **25/5/2017** και ... **18/8/2017** εντολών φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αίτια του ελέγχου, αποτέλεσαν **α)** το με αρ. πρωτ. ... – **17/9/2010** πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ ΠΔ Κεντρικής Μακεδονίας (αρ. πρωτ. εισ. ... - **24/9/2010**) στο οποίο αναφέρονται γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και παρατηρήσεις σχετικά με τις συναλλαγές (μεταξύ άλλων) της ως άνω ομόρρυθμης εταιρείας και της «...», χωρίς να διαπιστώνονται παραβάσεις και να προσδιορίζονται ή να καταλογίζονται φόροι, τέλη ή εισφορές ή να επιβάλλονται πρόστιμα και **β)** το με αριθ. πρωτ. ... - **6/4/2017** έγγραφο της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισ. ... – **10/4/2017**) με το οποίο διαβιβάστηκε η με αριθ..../2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ - ΚΦΑΣ - ΕΛΠ της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης μετά τη διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου στην επιχείρηση «...» με Α.Φ.Μ.: ..., για έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους.

Σύμφωνα με τη με αριθ..../2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ - ΚΦΑΣ - ΕΛΠ της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, η παραπάνω ομόρρυθμη εταιρεία, έλαβε από την επιχείρηση «...» ανά χρήση τα εξής **εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους**:

- Χρήση 2006: δύο (2) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 35.500,00€ πλέον ΦΠΑ 6.745,00€
- Χρήση 2007: ένα (1) φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας 24.000,00€ πλέον ΦΠΑ 4.560,00€
- Χρήση 2008: δύο (2) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 65.000,00€ πλέον ΦΠΑ 12.350,00€
- Χρήση 2009: πέντε (5) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 54.500,00€ πλέον ΦΠΑ 10.355,00€
- Χρήση 2010: πέντε (5) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 76.800,00€ πλέον ΦΠΑ 16.944,00€

Σημειώνεται ότι για τις παραπάνω παραβάσεις συντάχθηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή η από **20/11/2017** έκθεση μερικού ελέγχου ΚΒΣ και εκδόθηκαν οι σχετικές α) με αριθ. ..., ..., ..., ..., ...- **20/11/2017** οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου επί παραβάσεων ΚΒΣ για τις χρήσεις 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010 αντίστοιχα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Μη εικονικότητα των συναλλαγών - πλημμελής κρίση του ελέγχου – αντιστροφή του βάρους απόδειξης της εικονικότητας.
2. Παραβίαση των αρχών της ίσης μεταχείρισης έναντι του νόμου και της αναλογικότητας.
3. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου ΦΠΑ για τις υπό κρίση χρήσεις 2006 - 2010 έχει παραγραφεί.

Αναφορικά με τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013** (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 **ΦΠΑ**, ορίζεται ότι «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση, ..., γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 9 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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων 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 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 ερείσματος της.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000** ορίζεται ότι: «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ''' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 72 παρ. 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. 1125/25.11.2004** κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. **327/04** γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί εφαρμογής των διατάξεων για έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων και στην οποία αναφέρεται ότι: «Με την πιο πάνω γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. 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 ΦΠΑ, 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 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας **1738/2017** κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό, ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, ότι: «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες

τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣΤΕ Ολ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν.3513/2006, 29 του ν.3697/2008, 10 του ν.3790/2009 και 82 του ν.3842/2010 είναι αντισυνταγματικές, καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους», ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, σύμφωνα με τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣΤΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου 2 παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣΤΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών (ΣΤΕ 2932/2017).

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. **2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ**, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟΛΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, ήτοι του άρθρου 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρίνόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογουμένου.

Επειδή, περαιτέρω, με τη 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, σύμφωνα με το **άρθρο 9 παρ. 4 του ν. 3888/2010** ορίζεται ότι: «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ 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 ΦΠΑ, εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες ΔΟΥ και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **Πολ. 1019/2011** ορίζεται ότι: «1. Το Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα που εκδίδεται κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010 ... 4. Για την αποδοχή του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος καταβάλλεται το ποσό ... 5. Η κατά την προηγούμενη παράγραφο καταβολή γίνεται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, στη ΔΟΥ η οποία το

εξέδωσε... 10. Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζόμενων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος».

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου η εν λόγω ομόρρυθμη εταιρεία περαίωσε α) **το οικονομικό έτος 2007 (χρήση 2006)** βάσει των διατάξεων του Ν.3697/2008 (σημείωμα περαίωσης .../1/2008) με ποσό φόρου 2.000,00€, το οποίο κατεβλήθη με δόσεις και εξοφλήθη ολοσχερώς στις **23/3/2009**, β) **τα οικονομικά έτη 2008, 2009, 2010 (χρήσεις 2007, 2008, 2009)** βάσει των διατάξεων του Ν.3888/2010 (σημείωμα περαίωσης .../1/2010) με ποσό φόρου 2.671,85€ το οποίο κατεβλήθη με δόσεις και εξοφλήθη ολοσχερώς στις **27/4/2011**. Επιπλέον, για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2010** έχει υποβληθεί από την εν λόγω ομόρρυθμη εταιρεία εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ στις **11/4/2011**.

Επειδή για τις χρήσεις **2007 – 2009** επήλθε περαίωση με τις διατάξεις του Ν.3888/2010 και κατόπιν περιέλευσης σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής συμπληρωματικών στοιχείων, εκδόθηκε το με αριθμό **.../2 – 27/11/2017** συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης, το οποίο στάλθηκε από τον έλεγχο μαζί με την από **20/11/2017** έκθεση μερικού ελέγχου ΚΒΣ και τις σχετικές οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, με τη με αρ. πρωτ. ... – **30/11/2017** συστημένη επιστολή στον προσφεύγοντα πρώην διαχειριστή και στα μέλη της ως άνω λυθείσας ομόρρυθμης εταιρείας. Η προθεσμία για την αποδοχή του συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης παρήλθε άπρακτη.

Επειδή, α) το με αρ. πρωτ. ... – **17/9/2010** έγγραφο του ΣΔΟΕ ΠΔ Κεντρικής Μακεδονίας (αρ. πρωτ. εισ.... - **24/9/2010**) στο οποίο αναφέρονται γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και παρατηρήσεις σχετικά με τις συναλλαγές της ομόρρυθμης εταιρείας και της «...», χωρίς να διαπιστώνονται παραβάσεις δε δύναται να θεωρηθεί συμπληρωματικό στοιχείο υπό την έννοια του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013, ενώ **β)** το με αριθ. πρωτ. ... - **6/4/2017** έγγραφο της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης με το οποίο διαβιβάστηκε η με αριθ..../2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ - ΚΦΑΣ- ΕΛΠ της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισ. ... – **10/4/2017**) όπου διαπιστώνεται ότι, η εν λόγω ομόρρυθμη εταιρεία, έλαβε από την επιχείρηση «...» τα προαναφερθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους στις χρήσεις **2006 – 2010** και περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης στις **10/4/2017**, δηλαδή μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής, όσον αφορά τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους **1/1-31/12/2006, 1/1-31/12/2007, 1/1-**

31/12/2008, 1/1-31/12/2009 και 1/1-31/12/2010, αποτελεί καταρχήν συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013.

Επειδή αναφορικά με το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει πρόστιμα ΦΠΑ, ο χρόνος παραγραφής **α)** για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2006** για την οποία υφίσταται αρχικό φύλλο ελέγχου (βάση περαίωσης Ν.3697/2008) σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 2γ του Ν.2859/2000 κατέστη **δεκαετής** και παρήλθε στις **31/12/2017**, **β)** για τις διαχειριστικές περιόδους **1/1 - 31/12/2007, 1/1 - 31/12/2008 και 1/1 - 31/12/2009**, για τις οποίες υφίσταται αρχικό φύλλο ελέγχου (βάση περαίωσης Ν.3888/2010) λόγω συμπληρωματικού στοιχείου κατέστη **δεκαετής** βάσει του άρθρου 57 παρ. 2 του Ν.2859/2000, δη έως τις **31/12/2018, 31/12/2019, και 31/12/2020** αντίστοιχα, ενώ **γ)** για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2010** καίτοι υφίσταται νέο στοιχείο, παραμένει **πενταετής** ελλείψει αρχικού φύλλου ελέγχου, χωρίς η παράταση παραγραφής που δόθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 97 του Ν. 4446/2016, να μπορεί να στηρίξει στην προκειμένη περίπτωση την επιβολή ΦΠΑ ως προς την ανωτέρω διαχειριστική περίοδο, βάσει των διατάξεων του άρθρου 57 παρ.1, 2 του Ν.2859/2000, του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997 και της ΠΟΛ. 1125/2004 και σε συνδυασμό με την με αρ. 1738/2017 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, δη στις **8/5/2018** το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμων ΦΠΑ ως προς για τις διαχειριστικές περιόδους **1/1 - 31/12/2007, 1/1 - 31/12/2008 και 1/1 - 31/12/2009** δεν είχε παραγραφεί, ενώ αντιθέτως είχε παραγραφεί ως προς τις διαχειριστικές περιόδους **1/1 - 31/12/2006 και 1/1 - 31/12/2010**.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής των προσβαλλόμενων πράξεων γίνεται εν μέρει αποδεκτός ως προς την πράξεις επιβολής προστίμων ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/1997 των διαχειριστικών περιόδων 1/1 - 31/12/2006 και 1/1 - 31/12/2010 παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης των έτερων προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς αυτές, ενώ για τις λοιπές προσβαλλόμενες πράξεις απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον πρώτο και τον δεύτερο λόγο περί έλλειψης αιτιολογίας, μη απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών - πλημμελής κρίση του ελέγχου – αντιστροφή του βάρους απόδειξης της εικονικότητας και παραβίασης των αρχών της ίσης μεταχείρισης έναντι του νόμου και της αναλογικότητας.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «*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*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92** «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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, επιφυλασσόμενων 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 το **άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 64 του Ν.4174/2013** ορίζεται 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 φόρου*».

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 το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται 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... 4. 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, νομολογιακά έχει κριθεί (**ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002**) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012**).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων από την προσφεύγουσα επιχείρηση εικονικών τιμολογίων, την οποία αιτιολόγησε πλήρως αφού έλαβε υπόψη της, τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της με αριθμ.../2017 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ - ΚΦΑΣ- ΕΛΠ της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης. Η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, επαρκώς, σαφώς και εμπεριστατωμένα στην από **8/5/2018** έκθεση μερικού ελέγχου προστίμου ΦΠΑ αρ. 6 του Ν.2523/1997 της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης συνοπτικά από τους παρακάτω λόγους:

- Τα φορολογικά στοιχεία της «...», στις χρήσεις 2003 έως και 2011, μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνονται και τα εκδοθέντα στοιχεία προς την εν λόγω ομόρρυθμη εταιρεία, κρίθηκαν εικονικά νια ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθώς εν όψει των επαγγελματικών της δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής της υποδομής, του συνόλου των αγορών της καθώς και του προσωπικού που απασχόλησε, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με τον προσφεύγοντα καθώς:
 - ✓ δεν πραγματοποίησε τόσες αγορές α΄ και β΄ υλών, όσες δήλωσε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 ΠΔ 186/92, (οι αγορές που ελέγχθηκαν κρίθηκαν εικονικές σε ποσοστό 98% και πλέον),

ΧΡΗΣΗ (1)	ΑΓΟΡΕΣ Σ.Κ. (2)	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ* (3)	ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ (3)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ (3)+(4) (5)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ (5):(2) (6)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΑΝ (4):(5)
2006	19.934.305,20	60.898,26	19.603.403,71	19.664.301,97	98,65	99,69
2007	26.260.160,53	53.736,48	24.438.204,12	24.491.940,60	93,27	99,78
2008	26.498.969,10	447	25.499.131,64	25.499.578,64	96,23	100
2009	21.937.506,94	2.250,00	21.598.852,00	21.601.102,00	98,47	99,99
2010	14.174.840,70	0	13.728.854,56	13.728.854,56	96,85	100

- ✓ καταχώρησε στις παραπάνω συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ανύπαρκτες δαπάνες χωρίς παραστατικά,
- ✓ σε πολλές περιπτώσεις εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 15.000,00€ ή των 3.000,00€ (ανάλογα με το όριο ανά χρήση) μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. για υποχρέωση τμηματικής ή ολικής

εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, τα οποία τιμολόγια εξοφλούνταν με μετρητά,

- ✓ δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων,
- ✓ από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών βάσει εισαγγελικής εντολής, διαπιστώθηκε ότι και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπεζής, οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, ενώ γινόταν ανακύκλωση χρημάτων,
- ✓ ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης «...», προσήλθαν οικειοθελώς στις αρμόδιες ΔΟΥ και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών του άρθρου 12 Ν.3888/2010,
- ✓ δε διέθετε τον κατάλληλο πάγιο εξοπλισμό, ειδικευμένο προσωπικό και δεν πραγματοποίησε αγορές ανάλογων υλικών,
- ✓ στις χρήσεις 2003 - 2011 φαίνεται ότι απασχολεί προσωπικό σύμφωνα με τις καταστάσεις ΙΚΑ και τις δηλώσεις ΦΜΥ, το οποίο όμως από χρήση σε χρήση μειώνεται. Από τις καταστάσεις του **ΙΚΑ ...** (Αρ. πρωτ. .../29-1-2016) προκύπτει ο αριθμός των εργαζομένων ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
ΑΡ.ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ	45	46	36	23	23	19	5	3	2

- ✓ σε όλες τις χρήσεις παρότι ο αριθμός των απασχολούμενων μειώνεται, τα ακαθάριστα έσοδα αυξάνονται, ειδικά στις χρήσεις 2006, 2007 και 2008.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 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, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία, που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών και να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατά συνέπεια οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ. ... – 12/6/2018 ενδικοφανούς προσφυγής του ...με ΑΦΜ: ... και συγκεκριμένα:

- ✓ την ακύρωση της α) με αριθ. ...8/5/2018 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2006 και β) με αριθ. ... 8/5/2018 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2010 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης λόγω παραγραφής.
- ✓ την επικύρωση της α) με αριθ. ... 8/5/2018 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007, β) της με αριθ. ... - 8/5/2018 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008 και γ) της με αριθ. ... 8/5/2018 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2006 - 31/12/2006

Η με αριθ. ...8/5/2018 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/1997

	Ποσό βάσει Ελέγχου	Ποσό βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Πρόστιμο	3.372,50€	0,00€

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2007 - 31/12/2007

Η με αριθ. ... 8/5/2018 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/1997

	Ποσό
Πρόστιμο	2.280,00€

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2008 - 31/12/2008

Η με αριθ. ... 8/5/2018 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/1997

	Ποσό
Πρόστιμο	6.175,00€

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2009 - 31/12/2009

Η με αριθ. ... 8/5/2018 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/1997

	Ποσό
Πρόστιμο	5.177,50€

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2010 - 31/12/2010

Η με αριθ. ... 8/5/2018 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/1997

	Ποσό βάσει	Ποσό βάσει
--	------------	------------

	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Πρόστιμο	8.472,00€	0,00€

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 ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΚΑΤΕΡΙΝΑ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση.