



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 26/3/2019

Αριθμός απόφασης: 723

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 29/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ., ΤΚ, κατά της με αρ./8-11-2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 του Ν.4337/2015 χρήσης 2007 και της με αρ./8-11-2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 του Ν.4337/2015 χρήσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 6/12/2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.

7. Το με αρ. πρωτ. 81198/21-12-2018 Υπόμνημα του προσφεύγοντος με τα συνημμένα σε αυτό έγγραφα.
8. Το με αριθμό πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2017 ΕΜΠ/1/2/2019 έγγραφο αναπομπής της υπόθεσης για συμπληρωματικό έλεγχο καθώς και τη συνημμένη σε αυτό με αριθμ. .../31-1-2019 Πράξη του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,
9. Το με αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ ../11-2-2019 έγγραφο με συνημμένη την από 11/2/2019 έκθεση πρόσθετων ελεγκτικών διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. Λάρισας.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/8-11-2018 πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης ποσού **6.388,00 €**, λόγω λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 15.970,00 € πλέον Φ.Π.Α. 3.034,30 €, εκδόσεως της επιχείρησης «..... - ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18§2, 9 του Π.Δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3β' του Ν.4337/2015.
2. Με την με αριθμό/8-11-2018 πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης ποσού **23.547,20 €**, λόγω λήψης έντεκα (11) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 58.868,00 € πλέον Φ.Π.Α. 11.184,92 €, εκδόσεως της επιχείρησης «..... - ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18§2, 9 του Π.Δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3β' του Ν.4337/2015.

Κατόπιν του με αριθμ. πρωτ./02-12-2016 (εισερχ./06-12-2016) Δελτίου Πληροφοριών του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου που συνεστήθη με τη με αριθμ. ΔΕΛ Α..... ΕΞ 2013/25-11-2013 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κατόπιν αιτήματος της Δ.Ο.Υ. Λειβαδιάς, διαπιστώθηκε ότι η ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., φέρεται να συμμετείχε στη διακίνηση σωρείας εικονικών φορολογικών στοιχείων με εμπλεκόμενες διάφορες επιχειρήσεις ανά την επικράτεια, που ανέρχονται κατ' εκτίμηση σε 278 λήπτριες επιχειρήσεις, 2000 και πλέον φορολογικών στοιχείων και με συνολική αξία 18.415.376,31 ευρώ και ως εκ τούτου εκδόθηκε η με αριθμ. .../20-12-2016 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Λάρισας για τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου στην ατομική επιχείρηση του

προσφεύγοντος, με αντικείμενο εργασιών «εργασίες χρωματισμών», που φέρεται ως λήπτης φορολογικών στοιχείων της, στις χρήσεις 2007 και 2008. Στη συνέχεια, απεστάλησαν με συστημένη επιστολή στον προσφεύγοντα α) η με αριθμ. πρωτ./06-11-2017 Ειδική Πρόσκληση Οικειοθελούς Αποκάλυψης Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών, β) η με αριθμ. πρωτ./25-04-2018 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, καθώς και γ) το με αριθμ. πρωτ./30-08-2018 αίτημα παροχής πληροφοριών, ωστόσο ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε σε αυτά και δεν προσκόμισε στον έλεγχο κανένα φορολογικό στοιχείο.

Παράλληλα, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, με το με αριθμ. πρωτ./27-06-2018 έγγραφο, ζήτησε από τη Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς τη συνταχθείσα Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. – ΕΛΠ του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου. Η Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς απέστειλε στην Δ.Ο.Υ. με το με αριθμ. πρωτ./09-07-2018 έγγραφό της (εισερχόμενο αριθμ. πρωτ./12-07-2018) την από 27/12/2017 συνταχθείσα Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. – ΕΛΠ του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, βάσει της οποίας τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., στις χρήσεις 2004 έως και 2009 κρίθηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, αποδεχόμενος τα πορίσματα ελέγχου του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου και λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που ελήφθησαν από την Γ.Γ.Π.Σ., έκρινε ότι τα ληφθέντα από τον προσφεύγοντα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «..... – Α.Φ.Μ.....» και ειδικότερα δύο (2) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 15.970,00 € πλέον Φ.Π.Α. 3.034,30 € στη χρήση 2007 και έντεκα (11) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 58.868,00€ πλέον Φ.Π.Α. 11.184,92 € στη χρήση 2008, είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή. Κατόπιν τούτων, συνετάχθη η από 8/11/2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. & Κ.Φ.Δ. και καταλογίστηκαν τα προσβαλλόμενα πρόστιμα.

Ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους :

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για τις χρήσεις 2007 και 2008 έχει παραγραφεί. Δεν υφίσταται συμπληρωματικό στοιχείο, καθώς τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής εντός πενταετίας και αγνοήθηκαν, εφόσον η φορολογική αρχή είναι ενιαία και αδιάσπαστη διοικητική αρχή, η Δ.Ο.Υ. Λάρισας και η Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς δεν είναι διαφορετικά νομικά πρόσωπα, αποτελούν τον ίδιο διάδικο (ΑΑΔΕ).
2. Παραβίαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - Στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. σε κανένα σημείο δεν αναφέρονται ο αριθμός και η ημερομηνία έκδοσης των τιμολογίων.
3. Η διενέργεια ελέγχου για τις χρήσεις 2007 και 2008 είναι μη σύνομη λόγω του αμετάκλητου της περαίωσής τους
4. Εσφαλμένα ο έλεγχος έκρινε τις επίμαχες συναλλαγές της εταιρίας ως εικονικές. Πλημμελής

κρίση του ελέγχου – Ανεπαρκής αιτιολόγηση, καθόσον οι αναφερόμενες συναλλαγές ήταν πραγματικές στο σύνολό τους.

5. Εφαρμογή των ευνοϊκότερων ρυθμίσεων του Ν.4337/2015, που δεν προβλέπουν πλέον τα συγκεκριμένα πρόστιμα – ανίσχυρο μεταβατικών ρυθμίσεων άρθρου 7 του Ν.4337/2015.
6. Ο προσφεύγων προκειμένου να αποδείξει ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, μέσω του υποβληθέντος υπομνήματος με αρ. πρωτ. ΔΕΔ/21-12-2018 που διαβιβάστηκε στην Υπηρεσία μας από τη Δ.Ο.Υ. Λάρισας, προσκόμισε :
 - Εκτυπώσεις από πελάτες του Καρτελών με πιστωτή - προμηθευτή τον ίδιο.
 - Την από 26/3/2008 Σύμβαση εκτέλεσης έργου του προσφεύγοντα με την εταιρία
 - Τα με αρ./22-10-2007,/7-2-2008,/14-3-2008, .../28-3-2008,/7-4-2008,/12-5-2008, .../16-5-2008 και/23-5-2008 Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών που εξέδωσε ο ίδιος.

Ως προς την ένσταση παραγραφής

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 : «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την 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: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή, με το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίζεται ότι «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο 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 ή γ) περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.».

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 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 συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣτΕ 1623/2016)

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων **στον αρμόδιο** Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων,

έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου, καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η με αρ. .../20-12-2016 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, εκδόθηκε κατόπιν του με αριθμ. πρωτ./02-12-2016 (εισερχ./06-12-2016) Δελτίου Πληροφοριών του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου και ο έλεγχος ολοκληρώθηκε κατόπιν της αποστολής στη Δ.Ο.Υ. Λάρισας της από 27/12/2017 συνταχθείσας Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. – ΕΛΠ του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου.

Επειδή, η λήψη των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία της επιχείρησης δεν εγείρουν υπόνοια εικονικότητας, παρά μόνο μετά από έλεγχο που διενεργεί άλλη φορολογική αρχή σε αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση. Εν προκειμένω, η συνταχθείσα έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. για τον εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, που απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. Λάρισας, **αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο** ικανό να επεκτείνει το χρόνο παραγραφής των χρήσεων 2007 -2008 στη δεκαετία και ακολούθως νομιμοποιείται η **αρμόδια Δ.Ο.Υ. του λήπτη** να εκδώσει συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής, εφόσον μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, ότι η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, καθώς η φορολογική αρχή είχε λάβει γνώση περί της ύπαρξης εικονικών φορολογικών στοιχείων εντός πενταετίας, τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλλε τις με αρ. .../30-4-2008 και/10-7-2009 εμπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 και 2009. Επίσης, οι χρήσεις 2007 και 2008 περαιώθηκαν με την αποδοχή και εξόφληση του με αρ. .../1/2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν.3888/2010.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για τις χρήσεις 2007 -2008 δεν είχε εκπνεύσει κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στις 12/7/2018, ήτοι πέραν της πενταετίας από το τέλος του έτους υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των οικείων ετών και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του

ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης του ουσιώδους τύπου της σύνταξης ειδικής, ορισμένης και εμπειριστατωμένης έκθεσης ελέγχου του αρ. 28 Ν. 4174/2013.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι : «2. 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 εμπειριστατωμένα 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, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο της φορολογικής αρχής, ύστερα από πρόσκληση, τα βιβλία και στοιχεία των ελεγχόμενων χρήσεων και επομένως δεν ήταν δυνατόν να γίνει αναφορά των αναγραφόμενων στοιχείων των επίδικων φορολογικών στοιχείων στη σχετική έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας. Η πιστοποίηση της λήψης των φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα προέκυψε από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών των χρήσεων 2007 – 2008 που υπέβαλλε ο ίδιος ο προσφεύγων. Εξάλλου, στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου αναφέρονται ανά ελεγχόμενη χρήση το πλήθος, η καθαρή αξία και η αξία Φ.Π.Α. των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και η εκδότρια αυτών ανώνυμη εταιρία «.....», ως εκ τούτου σαφώς προσδιορίζονται αυτά και δεν καταλείπεται καμία αμφιβολία στον προσφεύγοντα ως προς το ποιά είναι τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ούτε του στερείται το δικαίωμα άμυνας και ανταπόδειξης και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη σύννομης διενέργειας ελέγχου για τις χρήσεις 2007 και 2008 λόγω του αμετάκλητου της περαίωσής τους.

Επειδή, στο 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 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, συμψηφιζόμενου 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 Δ.Ο.Υ. 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, κατά τις ανωτέρω διατάξεις δεν αίρεται το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για επανέλεγχο των χρήσεων διότι σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους όπου ορίζεται : «... α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.».

Επειδή, υπάρχει νομοθετική πρόβλεψη για την επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ. σε περαιωμένες χρήσεις, εφόσον υπάρχουν νέα επιβαρυντικά στοιχεία. Συγκεκριμένα, στο άρθρο 5 παρ. 5 περ. η' του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν: ... η) πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο Φ.Π.Α. ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, με εξαίρεση τις περιπτώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του ν.2238/1994 και 39 παρ. 3 του ν. 1642/1986.».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση με την από 27/12/2017 συνταχθείσα Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. – ΕΛΠ του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Λάρισας έλαβε γνώση περί της εικονικότητας των επίδικων στοιχείων, καθώς δεν είχε εγερθεί υπόνοια περί της παράβασης κατά την έκδοση και αποδοχή των εκκαθαριστικών σημειωμάτων περαίωσης παρά μόνο μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου στην εκδότρια εταιρία. Ως εκ τούτου, η από 27/12/2018 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. – ΕΛΠ του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο με αποτέλεσμα να τυγχάνουν εφαρμογής οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 4 του Ν.3888/2010.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης και πλημμελούς κρίσης του ελέγχου για την εικονικότητα των συναλλαγών.

Επειδή, με την 165/1990 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., έγινε δεκτό ότι οι Δ.Ο.Υ. δεν έχουν εξουσία ανάκλησης των καταλογιστικών τους πράξεων (έστω και μη νόμιμων), μπορούν όμως κατά τη διαδικασία της εξώδικης λύσης της διαφοράς να περιορίσουν ή να διαγράψουν το επιβληθέν πρόστιμο (Εγκ. 1011629/124 ΠΟΛ 1025/1-2-91). Στην υπό κρίση περίπτωση ο προσφεύγων, κατόπιν έκδοσης των οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου, προσκόμισε στον έλεγχο νέα στοιχεία, όπως αυτά περιγράφονται στο με αρ. πρωτ./21-12-2018 Υπόμνημά του με αποτέλεσμα, σύμφωνα με τα ανωτέρω, να μην δύναται να ληφθούν αυτά υπόψη από τον έλεγχο.

Επειδή, με τις διατάξεις του Ν 4174/2013 επιχειρήθηκε η υιοθέτηση μίας νέας προδικασίας επίλυσης των φορολογικών διαφορών. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος, προκειμένου να αμφισβητήσει οποιοδήποτε σε βάρος του φορολογικό καταλογισμό, υποχρεούται να απευθυνθεί στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, με ενδικοφανή προσφυγή. Διά του ως άνω τρόπου, καθιερώνεται η ανατροπή του ισχύοντος, μέχρι την έκδοση του ως άνω νόμου, καθεστώτος, κατά το οποίο πράξη φορολογικού καταλογισμού αρμόδιας Αρχής ήταν δυνατόν να ακυρωθεί μόνο με δικαστική απόφαση, αποκλεισμένης της περιπτώσεως συμμετοχής μίας άλλης (δεύτερης) διοικητικής Αρχής στον καθορισμό της φορολογικής επιβαρύνσεως των φορολογουμένων.

Συγκεκριμένα, η διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής εμπεριέχει και το στοιχείο της κλήσεως του διοικουμένου προς ακρόαση ενώπιον του αρμοδίου οργάνου της Διοίκησης. Με τη διαδικασία αυτή εξασφαλίζεται η πλήρης νομική και ουσιαστική διερεύνηση της φορολογικής διαφοράς, όπως και η δίκαιη κρίση επ'αυτής δεδομένου ότι η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση, αν το κρίνει απαραίτητο και ειδικότερα στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν νέα στοιχεία ή γίνεται επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών.

Επειδή περαιτέρω, στην παράγραφο 1 του άρθρου 63 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι : «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 3 (Άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά το άρθρο 63 Ν. 4174/2013) της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 «3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.».

Επειδή εν προκειμένω, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων προσκόμισε στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών έγγραφα και στοιχεία, όπως περιγράφονται στο με αρ. πρωτ./21-12-2018 Υπόμνημά του.

Επειδή, τα ανωτέρα στοιχεία δεν τα είχε στη διάθεσή της η Δ.Ο.Υ. Λάρισας, προκειμένου να τα λάβει υπόψη της κατά τον έλεγχο που πραγματοποίησε για την εν λόγω υπόθεση, η Υπηρεσία μας με το με αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2019 ΕΜΠ/1/2/2019 έγγραφό της, καθώς και τη συνημμένη σε αυτό με αριθμ. .../31-1-2019 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, ανέπεμψε την υπό εξέταση υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λάρισας, προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, εξετάζοντας τα προαναφερθέντα νέα στοιχεία σε συνδυασμό με τους προβαλλόμενους στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή λόγους και να αποστείλει στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το σχετικό της πόρισμα.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λάρισας μας απέστειλε, με το με αριθμ.πρωτ. ΕΜΠ .../11-2-2019 έγγραφό της, τις από 11/2/2019 Πρόσθετες Ελεγκτικές Διαπιστώσεις σύμφωνα με τις οποίες, αφού έλαβε υπόψη τα ως άνω προσκομιζόμενα νέα στοιχεία, κατέληξε στο ακόλουθο πόρισμα :

- στη χρήση 2007 ο προσφεύγων ζήτησε – έλαβε και αποδέχθηκε δύο (2) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 15.970,00 € πλέον Φ.Π.Α. 3.034,30 € εκδόσεως της επιχείρησης «..... - ΑΦΜ», τα οποία κρίνονται **εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη**,
- στη χρήση 2008 και έντεκα (11) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 58.868,00€ πλέον Φ.Π.Α. 11.184,92 €, εκδόσεως της επιχείρησης «..... - ΑΦΜ», τα οποία κρίνονται **εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη**.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτιθέμενα και λαμβάνοντας υπόψη το νέο πόρισμα της

φορολογικής αρχής, όπως αναλυτικά αναφέρεται παραπάνω, αναπροσαρμόζουμε την οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα ως αναφέρεται κατωτέρω.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 8/11/2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. & Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Λάρισας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, διέπονται δε αυτές από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα.

Ως προς την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι : «Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α΄) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ'αντικειμενικό τρόπο.

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: ...

β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, καθώς και η νόθευση αυτών θεωρείται ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη....».

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «2. α) ..., β) ..., γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου...

Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' μειώνεται ως εξής: αα) ... ββ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου.»

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου 4α και 4β του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, καταργούνται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013.

Επειδή, ακολούθως, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι :
«Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), 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, δεν τίθεται θέμα αναδρομικής ισχύος, διότι σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος έκδοσης της καταλογιστικής πράξης. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, στη χρήση 2007 έλαβε δύο (2) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 15.970,00 € πλέον Φ.Π.Α. 3.034,30 € και στη χρήση 2008 έντεκα (11) φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 58.868,00€ πλέον Φ.Π.Α. 11.184,92 € εκδόσεως της επιχείρησης «..... – ΑΦΜ», τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο, επιβάλλεται εις βάρος του, το πρόστιμο της περίπτωσης δ' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ως ευνοϊκότερης διάταξης μεταξύ του άρθρου 5 παρ. 10, περ. β' του ν. 2523/1997 και αυτής του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' υποπερ. ββ' του ν.4174/2013.

Επειδή σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, επί λήψεως εικονικών ως προς το πρόσωπο

φορολογικών στοιχείων η κύρωση που επιβάλλονταν, κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997, ανερχόταν στο ισόποσο της αξίας της συναλλαγής, ενώ κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' υποπερ. ββ' του ν.4174/2013 η επιβαλλόμενη κύρωση ανέρχονταν στο 25% της αξίας της συναλλαγής. Σύμφωνα δε με την παρ. 3 περ. δ' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, η κύρωση για τη λήψη εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων ανέρχεται στο 20% της αξίας της συναλλαγής. Επομένως, η κύρωση που προβλέπεται στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3δ' του ν. 4337/2015 είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10 β' του ν. 2523/1997 και του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' υποπερ. ββ' του ν.4174/2013. Συγκρινόμενη όμως με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β 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 επιεικέστερου 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 επιεικέστερης 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 επιεικέστερου 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 και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από 29/11/2018 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής, ΑΦΜ και την τροποποίηση των με αριθμό/8-11-2018 και/8-11-2018 πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας ως ακολούθως :

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007

Η με αρ./8-11-2018 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας τροποποιείται ως ακολούθως :

Έλαβε δύο (2) εικονικά ως προς το πρόσωπο φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 15.970,00 € πλέον Φ.Π.Α. 3.034,30 €, εκδόσεως της επιχείρησης «..... - ΑΦΜ», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18§2, 9 του Π.Δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3δ' του Ν.4337/2015.

Ποσό καταλογισμού : 15.970,00 X 20% = 3.194,00 €

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008

Η με αρ./8-11-2018 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λάρισας τροποποιείται ως ακολούθως :

Έλαβε έντεκα (11) εικονικά ως προς το πρόσωπο φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 58.868,00 € πλέον Φ.Π.Α. 11.184,92 €, εκδόσεως της επιχείρησης «..... - ΑΦΜ», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18§2, 9 του Π.Δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3δ' του Ν.4337/2015.

Ποσό καταλογισμού : 58.868,00 X 20% = 11.773,60 €

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

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

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.