



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 1/3/2019

Αριθμός απόφασης: 497

**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 1/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τηςμε ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ., ΤΚ, κατά της με αρ./26-9-2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 του Ν.4337/2015 χρήσης 2007, της με αρ./26-9-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 και της με αρ./26-9-2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 28/11/2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων .
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 1/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςμε 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/26-9-2018 πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της προσφεύγουσας ποσού **2.582,40 €**, λόγω λήψης τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 6.456,00 € πλέον Φ.Π.Α. 1.226,64 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....— ΑΦΜ», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1, 12§1,9,10,11,14 και 18§2 του Π.Δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3β' του Ν.4337/2015.
2. Με την με αριθμό/26-9-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 1.464,64 €, πλέον πρόσθετου φόρου 1.341,76 €, ήτοι συνολικού ποσού **2.806,40 €**.
3. Με την με αριθμό/26-9-2018 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων , καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, ήτοι συνολικό ποσό $1.226,64 \times 50\% = \mathbf{613,32 \text{ €}}$.

Δυνάμει της υπ' αρ./11-9-2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, διενεργήθηκε έλεγχος για τη χρήση 2007 στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, με αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό εμπόριο ανταλλακτικών και εξαρτημάτων αυτοκινήτων», βάσει συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με το υπ' αριθμ. πρωτ./31-8-2017 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων και τη συνημμένη σε αυτό Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), που συντάχθηκε σε βάρος της επιχείρησης «.....— ΑΦΜ», σύμφωνα με την οποία η ανωτέρω επιχείρηση εξέδωσε στις χρήσεις 2007 – 2008 εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και στην προσφεύγουσα στη χρήση 2007. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων περί της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων και σε συνδυασμό με το γεγονός της μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης ανακριβή και προέβη στον

εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης χρήσης εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, 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 τη χρήση 2007 έχει παραγραφεί. Δεν υφίσταται συμπληρωματικό στοιχείο, καθώς τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής εντός πενταετίας λόγω της περαίωσης της χρήσης και αγνοήθηκαν.
2. Μη νόμιμα της επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 για την μη ανταπόκρισή της στο αίτημα της φορολογικής αρχής για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων.
3. Παράνομη επιβολή σωρευτικού προστίμου και όχι αυτοτελούς για κάθε εικονικό στοιχείο.
4. Πλημμελής στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της εικονικότητας, βάσει της οποίας έγινε μη νόμιμη απόρριψη των βιβλίων. Επικαλείται καλή πίστη.
5. Μη νόμιμος ο υπολογισμός του προστίμου αφού τα δήθεν εικονικά φορολογικά στοιχεία δεν επηρεάζουν τη φορολογία εισοδήματος.
6. Μη νόμιμη η έκδοση των πράξεων του ΦΠΑ λόγω παραγραφής και λόγω μη έκδοσης συμπληρωματικού εκκαθαριστικού περαίωσης του Ν.3888/2010.
7. Παραβίαση της αρχής της αμεροληψίας – Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου – Κατάχρηση εξουσίας – Ανύπαρκτη αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου εν σχέση με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων ώστε να στηριχθεί ο έλεγχος επαρκώς.

Ως προς την ένσταση της 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, προΐσχύουσες 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, στις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 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 εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.» όπου στο άρθρο 49 παρ. 3 του ίδιου νόμου ορίζεται : «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση

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

Επειδή, στο άρθρο 17 παρ. 2 του Ν.3296/2004 ορίζεται ότι : «Οι διατάξεις των [παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994](#) και [3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000](#) έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων».

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, δυνάμει 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./11-9-2017 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, εκδόθηκε κατόπιν του υπ' αριθμ. πρωτ./31-8-2017 πληροφοριακού δελτίου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων και τη συνημμένη σε αυτό Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92).

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. Ιωαννίνων με το ανωτέρω διαβιβαστικό έγγραφο, **αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο** ικανό να επεκτείνει το χρόνο παραγραφής της χρήσης 2007 στη δεκαετία και ακολούθως νομιμοποιείται η **αρμόδια Δ.Ο.Υ. της λήπτριας επιχείρησης** 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 της προσφεύγουσας, ότι η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Αναργύρων δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, καθώς η φορολογική αρχή είχε λάβει γνώση περί της ύπαρξης εικονικών φορολογικών στοιχείων εντός πενταετίας με την περαίωση της χρήσης, τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλλε την με αρ./2008 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 και την με αρ/2008 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. διαχειριστικής

περιόδου 1/1/2007 - 31/12/2007. Επιπλέον, η χρήση 2007 περαιώθηκε με την υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 έως 16 του Ν.3296/04.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2007 δεν είχε εκπνεύσει κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων το έτος 2017, ήτοι πέραν της πενταετίας από το τέλος του έτους υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του οικείου έτους και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994 και των άρθρων και 57 παρ. 2 και 49 παρ. 3 του Ν.4859/00, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων και ως εκ τούτου η ένσταση παραγραφής της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό περί νόμιμης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013.

Επειδή, ο ανωτέρω ισχυρισμός αφορά σε πράξη που δεν προσβάλλεται με την παρούσα προσφυγή και ως εκ τούτου αλυσιτελώς προβάλλεται και τυγχάνει απορριπτέας.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παράνομης επιβολής σωρευτικού προστίμου και όχι αυτοτελούς για κάθε εικονικό στοιχείο.

Επειδή στο άρθρο 5 του Ν.2523/97 ως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο ορίζεται :

«2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: ... στ) Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αυτές, που ορίζονται στην παρ. 8 του άρθρου αυτού για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση. ...

4. Πράξεις ή παραλείψεις, που συνιστούν παράβαση των διατάξεων αυτών και ανάγονται σε περισσότερες της μιας διαχειριστικές περιόδους κρίνονται αυτοτελώς, και εκδίδεται χωριστή, κατά διαχειριστική περίοδο, απόφαση επιβολής προστίμου. ...

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: α) ... β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9».

Επειδή στο άρθρο 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 ορίζεται :

«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:

- α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.
- β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.
- γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.
- ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.
- στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.
- ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο όρος «αυτοτελής παράβαση» υπήρχε στις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/97, ο οποίος έχει καταργηθεί, για τις υπό κρίση δε παραβάσεις εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, από τις 17/10/2015 (ημερομηνία ισχύος του νόμου), με τις οποίες δεν υφίσταται κανένας περιορισμός ως προς τη τιθέμενη από τη προσφεύγουσα διάταξη περί αυτοτελούς ή σωρευτικού προστίμου. Επομένως, ορθώς επιβλήθηκε από τη φορολογική αρχή ενιαίο πρόστιμο για παραβάσεις που αφορούν στην ίδια διαχειριστική περίοδο, ο δε σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς την εικονικότητα των στοιχείων και την επίκληση περί καλής πίστης.

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα 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 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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «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 όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του

τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Αναργύρων, η οποία συντάχθηκε για την εκδότρια «.....— ΑΦΜ», έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά, στηριζόμενος στις διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότρια των στοιχείων. Συγκεκριμένα η εκδότρια επιχείρηση εμφανίζει ελάχιστες αγορές σε σχέση με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, ανυπαρξία προσωπικού για την πραγματοποίηση των εργασιών και την πώληση εμπορευμάτων, όπως αναφέρονται στα κατασχεθέντα και εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, μη υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστικής ΦΠΑ για την χρήση 2008 έως σήμερα, έκδοση πλήθους φορολογικών στοιχείων με αναγραφή σε πληθώρα φορολογικών στοιχείων διακίνησης αριθμού μεταφορικού μέσου που ανήκει σε άλλη επιχείρηση.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτο, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή ούτε το κατάλληλο προσωπικό ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1404/2015 «εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣΤΕ 2223/95).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά της εκδότριας των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν ήταν δυνατόν να τελούσε σε καλή πίστη καθότι προέβη σε αγορές περισσότερες της μίας φορές, ενέργεια που καταδεικνύει ότι γνώριζε τα πρόσωπα με τα οποία συνεργαζόταν και είχε ως σκοπό τη λήψη των εν λόγω στοιχείων.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) 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». Στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύει το αληθές των επίμαχων συναλλαγών και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί άρνησης της εικονικότητας απορρίπτεται ως ανατιολόγητος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμου υπολογισμού του προστίμου ΚΒΣ εφόσον τα επίδικα εικονικά φορολογικά στοιχεία δεν επηρεάζουν τη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, στο άρθρο 7 του Ν.4337/2015 ορίζεται :

«3. 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:

- α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.
- β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.
- γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.
- δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.
- ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα, σύμφωνα με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2008 (αυτοπεραίωση), δήλωσε λογιστικά καθαρά κέρδη, βάσει των τηρούμενων βιβλίων, 7.365,49 € και εξωλογιστικά καθαρά κέρδη, βάσει του άρθρου 15 του Ν.3296/2006, 2.955,24 €, φορολογήθηκε δε με τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη, ήτοι 7.365,49 €, κατ' εφαρμογή των προαναφερόμενων διατάξεων και δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, καθώς στις δαπάνες της επιχείρησης είχαν συμπεριληφθεί τα υπό κρίση εικονικά φορολογικά στοιχεία, με αποτέλεσμα τη μείωση των καθαρών κερδών της επιχείρησης. Αντίθετα, εάν τα εικονικά φορολογικά στοιχεία δεν προστίθονταν στις δαπάνες της επιχείρησης, τα καθαρά κέρδη θα αυξάνονταν κατά 6.456,00 € και σύμφωνα με τη κλίμακα του άρθρου 9 του Ν.2238/94, θα προέκυπτε φόρος για καταβολή. Επομένως, η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους και ως εκ τούτου, ορθώς καταλογίστηκε από τη φορολογική αρχή το πρόστιμο της περίπτωσης β' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, ο δε σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης έκδοσης των πράξεων του ΦΠΑ λόγω παραγραφής και λόγω μη έκδοσης συμπληρωματικού εκκαθαριστικού περαίωσης του Ν.3888/2010.

Επειδή όπως ήδη έχει λεχθεί ανωτέρω, δεν τίθεται θέμα παραγραφής ως προς την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ, καθώς η επίδικη χρήση περαιώθηκε σύμφωνα με το άρθρο 15 του Ν.3296/2004 και ως εκ τούτου υφίσταται αρχικό φύλλο ελέγχου και τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 57 παρ. 2 και 49 παρ. 3 του Ν.4859/00, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι από τον έλεγχο δεν εκδόθηκε και δεν της επιδόθηκε συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν.3888/2010 πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ τυγχάνει απορριπτέος, διότι το εν λόγω εκκαθαριστικό σημείωμα εκδίδεται εφόσον ο ελεγχόμενος έχει ήδη περαιώσει την ελεγχόμενη χρήση

κατά τις διατάξεις του Ν.3888/2010. Στην υπό κρίση περίπτωση η προσφεύγουσα περαίωσε την επίδικη χρήση σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3296/2004 (αυτοέλεγχος).

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της αμεροληψίας, της αρχής της χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου, της κατάχρησης εξουσίας και ανύπαρκτης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου εν σχέση με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων ώστε να στηριχθεί ο έλεγχος επαρκώς.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογούμενου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχου διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη με την επιβολή προστίμων και φόρου για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία αλλά και τη νομολογία, (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004, 608/2004 2247/2002) η προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη απαιτεί σταθερή και δικαιολογημένη πεποίθηση, δηλαδή, μία ενδιάθετη κατάσταση που μπορεί να δημιουργηθεί στον μέσο, καλοπροαίρετο και εχέφρονα άνθρωπο ότι μια πραγματική κατάσταση που τον αφορά και σχετίζεται με συγκεκριμένη κρατική δραστηριότητα θα συνεχιστεί και στο μέλλον με τον ίδιο τρόπο. Επιπλέον, απαιτεί, η πεποίθηση αυτή να προκληθεί από θετική ενέργεια των οργάνων της φορολογικής διοίκησης, όπως έκδοση ερμηνευτικών εγκυκλίων ή κοινοποίηση ατομικών απαντήσεων κ.λ.π.. Συνεπώς δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου.

Επειδή, η Διοίκηση οφείλει να ενεργεί στα πλαίσια της αρχής της χρηστής διοίκησης ή των χρηστών διοικητικών ηθών, δηλαδή της χρηστότητας της συμπεριφοράς των διοικητικών οργάνων προς τους διοικούμενους. Η αρχή αυτή εμφανίζεται ως εκδήλωση της αμεροληψίας της δημόσιας διοίκησης που επιβάλλει στη δημόσια διοίκηση κατά την ενάσκηση της εξουσίας της να είναι ανεξάρτητη από επιρροές άσχετες με το δημόσιο συμφέρον και να λειτουργεί χωρίς εμπάθεια και προκατάληψη έναντι του διοικούμενου και ως εκ τούτου αποτελεί εν τοις πράγμασι εφαρμογή της αρχής της ισότητας των πολιτών ενώπιον του νόμου υπό την έννοια ότι τους καλύπτει και απέναντι στους εφαρμοστές του νόμου. Η αρχή της αμεροληψίας της Διοίκησης αποτελεί γενική αρχή

συνταγματικού επιπέδου ενώ θεωρείται ότι αποτελεί ειδικότερη έκφανση της γενικότερης αρχής του Κράτους Δικαίου που απορρέει από το Σύνταγμα (βλ. Α.Ι.Τάχος, *Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο*, εκδόσεις Σάκκουλα, 2003, σελ. 456-458). Εξυπακούεται δε, ότι η δράση της διοίκησης δεν λειτουργεί τιμωρητικά, αλλά ασκεί τις αρμοδιότητες της σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί. Εξάλλου «τελικός σκοπός των ελέγχων δεν είναι ούτε η τιμωρία των διοικουμένων που παρέβησαν τις υποχρεώσεις τους από φόρους, τέλη και εισφορές, ούτε απλώς η βεβαίωση των οικονομικών αυτών επιβαρύνσεων και των σχετικών προστίμων, αλλά η είσπραξή τους, καθόσον μόνον με την είσπραξη των φόρων, τελών και εισφορών επιτυγχάνεται ο επιδιωκόμενος με την πρόβλεψή τους σκοπός, δηλαδή η κάλυψη των δαπανών που απαιτούνται για την λειτουργία του κράτους και των επιδιωκόντων δημοσίου σκοπούς νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και την εκπλήρωση των έναντι των πολιτών υποχρεώσεών τους» (ΣτΕ 1738/2018 Ολομ σκέψη 5^η). Εν προκειμένω, ο έλεγχος της φορολογικής αρχής λειτούργησε στα πλαίσια της νομιμότητας εφαρμόζοντας τους φορολογικούς νόμους και διατάξεις και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι από μέρους της φορολογικής αρχής υπάρχει παράβαση καθήκοντος αποδεικνύεται αβάσιμος και αλυσιτελής, καθόσον η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους. Στη συγκεκριμένη περίπτωση όμως οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης διότι οι προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή περαιτέρω όσον αφορά τους ισχυρισμούς περί νομίμου, επαρκούς εμπεριστατωμένης και ειδικής αιτιολογίας, πρέπει να σημειωθεί ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρεις κατά περιεχόμενο, περιλαμβάνοντας αναλυτικώς τόσο τις εφαρμοστέες διατάξεις όσο και τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά επί των οποίων θεμελιώνεται η παράβαση, αφού φέρει όλα τα απαιτούμενα από το νόμο στοιχεία δηλαδή πράξη, πρόσωπο και ημερομηνία, καθώς και ποιες κυρώσεις επισύρουν αυτές οι παραβάσεις. Ο δε ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αναργύρων, τα πορίσματα της οποίας υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

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) και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος “Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου” και “συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους” ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: “Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης.” Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα “δεν συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη” αλλά αντίθετα “προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη” (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος). Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: “Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν’ αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρωπίνης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας.”.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 1/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςμε ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Κ.Β.Σ.

Η με αριθμό/26-9-2018 πράξης επιβολής προστίμου **χρήσης 2007**

Ποσό καταλογισμού **6.456,00 X 40% = 2.582,40 €**

Φ.Π.Α.

Η με αριθμό/26-9-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007

Ποσό για καταβολή **2.806,40 €**

Πρόστιμο Φ.Π.Α.

Η με αρ./**26-9-2018** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007

Ποσό καταλογισμού **613,32 €**

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

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.