



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22-04-2019  
Αριθμός Απόφασης: 948

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη  
Ταχ. Κώδικας : 54630  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-333245  
Fax : 2313-333258  
E-Mail : [ded.thess@aade.gr](mailto:ded.thess@aade.gr)  
Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις :**

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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).

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

**3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»**

**4. Τη με ημερομηνία 21-12-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «...», και τον διακριτικό τίτλο «...» με ΑΦΜ ..., η οποία έχει έδρα στην οδό ... στη ..., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά: α) της με αριθμ. .../19-11-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του ν. 4337/2015, οικ. έτους 2008 β) της με αρ. .../19-11-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ αρ. 7 παρ. 3 & 5 του ν. 4337/2015,**

οικ. έτους 2009 και γ) της με αρ. .../19-11-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ αρ. 7 παρ. 3 &5 του ν. 4337/2015, οικ. έτους 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ**
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7΄ - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **21-12-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... Ενδικοφανούς Προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας «...», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ **.../19-11-2018** πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ για το οικ. έτος 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2007 - 31/12/2007), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, ποσού 17.181,52€, διότι έλαβε έντεκα (11) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την αξία, συνολικής καθαρής αξίας 85.907,60€, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της εικονικής αξίας, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12,13,14,16,18 και 30§4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του ν. 2523/97, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3γ΄ του αρ. 7 του ν. 4337/2015.

Με την υπ' αριθ **.../19-11-2018** πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ για το οικ. έτος 2009 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 - 31/12/2008), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, ποσού 24.195,28€, διότι έλαβε δεκατρία (13) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την αξία, συνολικής καθαρής αξίας 120.976,40€, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της εικονικής αξίας, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12,13,14,16,18 και 30§4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του ν. 2523/97, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3γ΄ του αρ. 7 του ν. 4337/2015.

Με την υπ' αριθ **.../19-11-2018** πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ για το οικ. έτος 2010 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 - 31/12/2009), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο, ποσού 26.579,88€, διότι έλαβε δεκατρία (13) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς την αξία, συνολικής καθαρής αξίας 132.899,40€, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της εικονικής αξίας, κατά παράβαση των συνδυασμένων

διατάξεων των άρθρων 2§1, 12,13,14,16,18 και 30§4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του ν. 2523/97, που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 3γ΄ του αρ. 7 του ν. 4337/2015.

Η προσφεύγουσα ετερόρρυθμη εταιρία συστάθηκε με το από 27.7.2006 ιδιωτικό συμφωνητικό και στελεχώνεται από την ... (Ομόρρυθμο μέλος & διαχειρίστρια έως και σήμερα) και την ... (Ετερόρρυθμο μέλος). Έχει ως αντικείμενο την παροχή πάσης φύσεως διαφημιστικών υπηρεσιών, την προώθηση πωλήσεων (μάρκετινγκ) διαφόρων προϊόντων, τη διανομή διαφημιστικών εντύπων και δειγμάτων προϊόντων, την οργάνωση παντός είδους εκδηλώσεων-εκθέσεων – συνεδρίων, την έρευνα αγοράς, την πώληση προς τρίτους διαφημιστικών δώρων ή ειδών και γενικά κάθε είδους ενέργεια για την προώθηση πωλήσεων και τη διαφήμιση προϊόντων καθώς και τη λειτουργία συνεργείου καθαρισμού.

Ο έλεγχος της Ζ΄ Δ.Ο.Υ. ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ διενεργήθηκε δυνάμει των υπ΄ αριθμ. .../21-02-2018 και .../21-02-2018 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Ζ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. 186/92, καθώς προέκυψαν νέα στοιχεία, σύμφωνα με τα οποία η προσφεύγουσα εταιρία είναι λήπτης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της εικονικής αξίας, όπως προκύπτει από την 22/11/2017 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ- ΚΦΑΣ της Ζ΄ Δ.Ο.Υ. ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ για την εκδότρια των στοιχείων, επιχείρηση ... με ΑΦΜ ....

Ο έλεγχος για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ (π.δ. 186/92) για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους 01/01/2007 έως 31/12/2007, 01/01/2008 έως 31/12/2008 και 01/01/2009 έως 31/12/2009, αφορά την επιβολή εις βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης, των προστίμων που προκύπτουν από τα νέα στοιχεία βάσει της προαναφερόμενης έκθεσης ελέγχου του εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων (...).

Η προσφεύγουσα εταιρία για τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009 υπήχθη στις διατάξεις του ν. 3888/2010 περί περαίωσης και εξόφλησε εμπρόθεσμα τη συνολική οφειλή που προέκυψε βάσει του με αρ. .../04-11-2010 Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαίωσης Ν. 3888/2010-ΑΤΒ .../30-11-2010. Στη συνέχεια αποδέχτηκε και το με αρ. .../... τροποποιητικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαίωσης Ν. .../... και εξόφλησε τη συνολική οφειλή που προέκυψε (υπό το βάρος της παρακάτω παράβασης για τη χρήση 2007) εκ ποσού 1.052,96€. Στο τροποποιητικό σημείωμα του ν. 3888/2010, που εκδόθηκε κατόπιν της με αρ. .../... εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου της Ζ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσ/νίκης, συμπεριλήφθηκαν τα αποτελέσματα του ελέγχου του ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας βάσει πληροφοριακής έκθεσης για τους λήπτες εικονικών και μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως του .... Η προσφεύγουσα αποδέχτηκε τη λήψη μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 20.000,00€ στη χρήση 2007, με το υπ΄ αριθμ. .../2-10-2014 συμβιβασμό της υπ΄ αριθμ. .../...ΑΕΠ που εκδόθηκε λόγω της λήψης των μερικώς εικονικών

φορολογικών στοιχείων.

Με την με αριθμό πρωτοκόλλου .../21-12-2018 ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρία, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παράνομη και πλημμελής η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για τις επίμαχες διαχειριστικές περιόδους 2007-2009 (οικ. έτη 2008-2010).
- Οι επίδικες χρήσεις είναι περαιωμένες
- Πλημμελώς αιτιολογημένη η κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας των συναλλαγών- Οι συναλλαγές είναι πραγματικές και πραγματοποιήθηκαν με καλή πίστη εκ μέρους του λήπτη.
- Οι αποδιδόμενες παραβάσεις δεν υπόκεινται σήμερα, κατά το χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης σε πρόστιμο. Πρέπει να τύχει εφαρμογής ως ευνοϊκότερης η ρύθμιση του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία δεν υφίστανται πλέον παραβάσεις Κ.Β.Σ. και καταργούνται οι κυρώσεις για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, άλλως θα έπρεπε μόνο να επιβληθούν τα μειωμένα πρόστιμα του αρ. 55 του ν. 4174/2103, δηλ. σε ποσοστό 20%.

#### **Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό:**

**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, προϊσχύουσες 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**, στις παρ. **1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994** (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. **6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006)** και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από **22/12/2006 και μετά**) ορίζεται:

*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.

4. « 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**, στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή 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. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

**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** σύμφωνα με το αρ. 9§4 του ν. 3888/2010 : «4. 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, συμφηφιζομένου 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** σύμφωνα με την με αρ. πρωτ. .../17-05-2016 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων : «4. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις της παρ. 8 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1019/2011 , με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την έκδοση Συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων επί υποθέσεων που υπήχθησαν στη ρύθμιση των άρθρων 1-13 του Ν.3888/2010 , για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010 , συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Με την αποδοχή του παραπάνω Σημειώματος ο επιτηδευματίας δύναται κατόπιν σχετικής αίτησής του να ζητήσει την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1 , 7 και 8 του άρθρου 11 του Ν. 3888/2010 , καθώς και του δεύτερου εδαφίου των παραγράφων 5 και 6 της απόφασης ΠΟΛ. 1138/2010. Η επίλυση της διαφοράς κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο διενεργείται ταυτόχρονα με την αποδοχή του πιο πάνω Σημειώματος ή το αργότερο εντός πέντε (5) ημερών από την αποδοχή του.

**Επειδή** περαιτέρω, σύμφωνα με την αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1100/10-4-2001, "συμπληρωματικά" στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν

εισοδημάτων (ΣΤΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣΤΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος, κατά την αρχική φορολογική εγγραφή, ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣΤΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣΤΕ.2985-88/1981). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊστάμενου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣΤΕ.2397/1990).

**Επειδή**, βάσει των ανωτέρω, και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα περαίωσε τις επίμαχες χρήσεις 2007-2009 με την αποδοχή και εμπρόθεσμη εξόφληση του υπ' αριθ. .../04-11-2010, εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν.3888/2010, που εκδόθηκε από την αρμόδια κατά το χρόνο έκδοσής του Δ.Ο.Υ Καλαμαριάς, συνολικού ποσού 5.960,11€, ενώ στη συνέχεια αποδέχτηκε και το με αρ. .../... συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης Ν. 3888/2010 (ΠΟΛ 1019/2011) και εξόφλησε τη συνολική οφειλή που προέκυψε (υπό το βάρος της παρακάτω παράβασης για τη χρήση 2007) ποσού 1.052,96€

**Επειδή**, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

**Επειδή**, η πληροφορία για τη λήψη από την προσφεύγουσα των επίμαχων μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία, καθαρής αξίας 85.907,60€ πλέον Φ.Π.Α. στη χρήση 2007, 120.976,40€ πλέον ΦΠΑ στη χρήση 2008 και 132.899,40€ πλέον ΦΠΑ στη χρήση 2009, περιήλθε σε γνώση της Ζ' Δ.Ο.Υ. ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ με την από 22/11/2017 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ- ΚΦΑΣ για την εκδότρια των στοιχείων, επιχείρηση .... με ΑΦΜ .., **και μετά** τη διενεργούμενη περαίωση του Ν.3888/2010 (σχετ το. με αριθ. .../04-11-2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης), η οποία αποτελεί **συμπληρωματικό στοιχείο** κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 84 παρ.4 και άρθρο 68 παρ.2 περ. α' του Ν.2238/1994, ικανό να επεκτείνει το χρόνο παραγραφής στη δεκαετία. Ως εκ τούτου, **δεν έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων.**

Συνεπώς ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

#### **Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό:**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **19 παρ 4 του Ν.2523/97**, όπως ίσχυε για τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο:

4. «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. 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 νομικό 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**, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **18§9 του ΠΔ 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**, με το άρθρο **28 παρ 2 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι : «..Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

**Επειδή**, με το άρθρο **64 του Ν. 4174/2013** «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» 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 του φόρου».

**Επειδή**, στο άρθρο **65 του Ν. 4174/2013**, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, 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**, 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

**Επειδή**, από τη θεωρία (βλ. Δ. Σταματόπουλος, Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα, 2005 σελ. 336), και τη νομολογία (ΣΤΕ 658/2000, 453/1992, 2844/1992) έχει γίνει αποδεκτό ότι όταν τα συναλλασσόμενα πρόσωπα είναι υπαρκτά - καθώς η ανυπαρξία τους αρκεί για τη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας - η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των στοιχείων.

**Επειδή**, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος. Αντιθέτως, η από 22-11-2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ (ΠΔ186/92) και ΚΦΔ ( Ν.4174/2013), σε βάρος της προσφεύγουσας που συνέταξε η Ζ΄Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, αναφέρουμε ενδεικτικά τους παρακάτω λόγους, που στοιχειοθετείται η εικονικότητα των εκδοθέντων φορολογικών του στοιχείων για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2007, 1/1-31/12/2008, 1/1-31/12/2009:

- Ο εκδότης δεν πραγματοποίησε αφενός αγορές που αφορούν σε πρώτες ύλες, αναλώσιμα (π.χ. χαρτί, μελάνια εκτύπωσης κλπ) και αφετέρου σε δαπάνες παραγωγής (π.χ. για κατασκευή μακετών ή όσες υπάρχουν κρίθηκαν εικονικές).
- Από την επεξεργασία των συγκεντρωτικών δηλώσεων πελατών – προμηθευτών του εκδότη, διαπιστώθηκε μεγάλη απόκλιση τόσο ως προς τον αριθμό των ληφθέντων στοιχείων, όσο και ως προς τις δηλωθείσες αξίες.
- Ο εκδότης εξέδωσε φορολογικά στοιχεία σε όλες τις μεγάλες πόλεις της Ελλάδος, πολλές φορές όλα μαζί την ίδια μέρα, χωρίς να καταχωρεί στα βιβλία του δαπάνες καυσίμων, διοδίων και φιλοξενίας.
- Ο εκδότης τιμολογεί φθηνότερα τη διανομή των μικρών ποσοτήτων διαφημιστικών φυλλαδίων από τη διανομή των μεγάλων ποσοτήτων και επιπλέον εκδίδει μεγάλο όγκο Τ.Π.Υ και Τ.Π. τους τρεις τελευταίους μήνες του έτους και κυρίως τον Δεκέμβριο.
- Ένα σημαντικό μέρος των συναλλαγών μεταξύ της προσφεύγουσας και του εκδότη έχει πραγματοποιηθεί με μετρητά, κοινή τακτική των εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Ο εκδότης παραδέχτηκε στην από 13/11/2008 ένορκη κατάθεση στο ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας ότι οι επιχειρήσεις του δεν διέθεταν εκτυπωτικά μηχανήματα απαραίτητα για την παραγωγή εντύπων, εκτός από εκτυπωτές, σκάνερ, φωτοτυπικά και προγράμματα ηλεκτρονικών υπολογιστών με περιορισμένες δυνατότητες.

Επειδή ο ισχυρισμός περί καλής πίστης αλυσιτελώς προβάλλεται από την προσφεύγουσα, δεδομένου ότι η καλή πίστη αναγνωρίζεται στο πρόσωπο του λήπτη υπό ορισμένες προϋποθέσεις και εφόσον τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίζονται εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και όχι εικονικά ως προς τη συναλλαγή, όπως εν προκειμένω.

Συνεπώς ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πραγματικών συναλλαγών απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

**Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό (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' ίδια 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 ιδιαίζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη 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. ... Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).».

**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. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' μειώνεται ως εξής: αα) Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου...»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 32 του Ν.4174/2013 «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων :

α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής

προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π.. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π..».

**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: α)....., 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.... »

**Επειδή**, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του αρ.72 παρ. 48 του Ν.4174/2013 «Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωση του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα»

**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 εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. 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). Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι κατά τις χρήσεις 2008 και 2010, οπότε και τελέστηκαν οι παραβάσεις, βρίσκονταν σε ισχύ οι διατάξεις του Π.Δ. 186/92, καθώς οι διατάξεις του Ν.4174/2013 τυγχάνουν εφαρμογής στις χρήσεις από 1/1/2014 και μετά, και καθώς κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης τυγχάνουν εφαρμογής οι ευνοϊκότερες διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015, ορθώς και σύννομα εφαρμόστηκαν οι εν λόγω διατάξεις για τον καταλογισμό του προστίμου.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της έντεκα (11) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία στη χρήση 2007, δεκατρία (13) στη χρήση 2008 και δεκατρία (13) στη χρήση 2009 αντίστοιχα, απροσδιορίστου εικονικής αξίας, έκδοσης της επιχείρησης «ΑΝΔΡΕΑΔΟΥ ... – ΑΦΜ ...», καθαρής αξίας 85.907,60 € πλέον Φ.Π.Α. 16.322,45 € για τη χρήση 2007, καθαρής αξίας 120.976,40 € πλέον Φ.Π.Α. 22.985,50€ για τη χρήση 2008, καθαρής αξίας 132.899,40 € πλέον Φ.Π.Α. 25.250,87 € για τη χρήση 2009 και ως εκ τούτου επιβλήθηκε εις βάρος της, τα πρόστιμα της περίπτωσης γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ως ευνοϊκότερης διάταξης μεταξύ του άρθρου 5 παρ. 10, περ. β', ν. 2523/1997 και αυτής του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' υποπ. αα' του ν.4174/2013.

Από το πλέγμα των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι για τις πράξεις του άρθρου 55 παρ. 2α του Ν. 4174/2013, που είχαν διαπραχθεί πριν την 26-7-2013 (ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 4174/2013) οι επιβαλλόμενες κυρώσεις μπορούσαν να υπολογισθούν είτε κατ' άρθρο 5 του ν. 2523/1997, είτε κατ' άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' υποπ. αα' του ν. 4174/2013 κατά τη διακριτική ευχέρεια του υπόχρεου. Ο υπόχρεος δηλαδή έκρινε κατά τη διακριτική του ευχέρεια το ευνοϊκότερο για τον ίδιο εφαρμοστέο νομοθετικό πλαίσιο. Σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, για παραβάσεις τελεσθείσες πριν την έναρξη ισχύος του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (ήτοι πριν την 26-7-2013), αποκλείεται πλέον η εφαρμογή του άρθρου 5 του ν. 2523/1997. Επί λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, απροσδιορίστου εικονικής αξίας, η

κύρωση που επιβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 3 περ. γ' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ανέρχεται στο 20% της αξίας της συναλλαγής. Κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, η ανωτέρω κύρωση ανερχόταν σε ποσό ισόποσο της αξίας της συναλλαγής, ενώ κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 55 παρ. 2γ' του Ν.4174/2013, η ανωτέρω κύρωση ανέρχονταν στο 25% της αξίας της συναλλαγής. Επομένως, η κύρωση που προβλέπεται στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3γ' του ν. 4337/2015 είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη τόσο εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10 β ν. 2523/1997 όσο και αυτής του άρθρου 55 παρ. 2 γ' 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 για την επιβολή του προστίμου, βάσει του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015. 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 Ι Ζ Ο Υ Μ Ε**

**Την απόρριψη** της με αριθμό πρωτ. .../21-12-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «...», **με ΑΦΜ ....**

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :**

- Η υπ' αριθ. .../19-11-2018 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, του άρθρου 7 παρ.3, περ.γ', του Ν.4337/15, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007: 17.181,52€

- Η υπ' αριθ. .../19-11-2018 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, του άρθρου 7 παρ.3, περ.γ', του Ν.4337/15, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008: 24.195,28€

- Η υπ' αριθ. .../19-11-2018 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, του άρθρου 7 παρ.3, περ.γ', του Ν.4337/15, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009: 26.579,88€

**Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον προσφεύγοντα.**

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

**Σημείωση:**

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.