



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333254
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Θεσσαλονίκη, 8/4/2019

Αριθμός απόφασης: 840

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **10/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... του ...με **ΑΦΜ:** ... κατά **α)** της με αριθ.... - **1/11/2018** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007, **β)** της με αριθ. ... - **1/11/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007), **γ)** της με αριθ. ... - **1/11/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007, **δ)** της με αριθ. ... - **1/11/2018** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 79 Ν.4472/2017 της διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007 και **ε)** της με αριθ. ... - **1/11/2018** πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης του άρθρου 8§12 του

N.1882/90 διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **10/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... του ... με **ΑΦΜ:** ... η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με τη με αριθ....- **1/11/2018** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2007** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **2.000,00€**, λόγω λήψης ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, καθαρής αξίας **5.000,00€** πλέον ΦΠΑ **950,00€** έκδοσης της ατομικής επιχείρησης ... του ... με **ΑΦΜ:...**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015, δη πρόστιμο ίσο με το $5.000,00€ \times 40\% = 2.000,00€$.
- ✓ Με τη με αριθ. ... - **1/11/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας για το οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007) καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου 2.778,78€, πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 1.389,39€ και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 1.176,53€, δη σύνολο φόρου **5.344,70€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα κρίθηκαν ανακριβή.
- ✓ Με τη με αριθ. ... - **1/11/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2007 δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 23,95€ και καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ΦΠΑ 1.680,51€, πρόστιμο του άρθρου 58α του Ν.4174/2013 840,25€ και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 711,53€, δη σύνολο φόρου **3.232,29€**, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων του ως ανακριβών και συνακόλουθα προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με τα εξωλογιστικώς υπολογισθέντα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία εισοδήματος καθώς και λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ εισροών (δαπανών) που αναλογεί στην αξία του παραπάνω εικονικού στοιχείου.
- ✓ Με τη με αριθ. ... - **1/11/2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 79 Ν.4472/2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους **475,00€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει

του παραπάνω εικονικού φορολογικού παραστατικού για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε $950,00\text{€} \times 50\% = 475,00\text{€}$.

- ✓ Με τη με αριθ. ... - **1/11/2018** πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης του άρθρου 8§12 του Ν.1882/90 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα ειδική κύρωση ύψους **950,00€**, ήτοι το ισόποσο της αξίας του ΦΠΑ που εξέπεσε από το φόρο εκροών ως λήπτης του προαναφερθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου και δεν αποδόθηκε στο Δημόσιο από την εκδότρια αυτού επιχείρηση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 12 του Ν.1882/1990.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από **1/11/2018** εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ.186/1992 (ΚΒΣ), Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) & Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 79 του Ν. 4472/2017) και ειδικής κύρωσης του άρθρου 8§12 του Ν.1882/90 της ΔΟΥ Βέροιας σε εκτέλεση της με αρ. ... – **6/3/2017** εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. ... - **24/2/2017** έγγραφο της ΔΟΥ Παλλήνης (αρ. πρωτ. εισ. ... – **2/3/2017**) με το οποίο διαβιβάστηκε το από **23/2/2017** και με αριθ. πρωτ. ... - **24/2/2017** δελτίο πληροφοριών της ανωτέρω φορολογικής αρχής μετά τη διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου στην επιχείρηση ... του ... με **ΑΦΜ:...**, για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Βέροιας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων στην υπό κρίση χρήση 2007 έχει παραγραφεί. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.
2. Μη εικονικότητα της συναλλαγής - πλημμελής κρίση του ελέγχου – αντιστροφή του βάρους απόδειξης της εικονικότητας – πραγματοποίηση συναλλαγής – καλοπιστία ως λήπτη.
3. Η έκθεση ελέγχου ΦΠΑ και επιβολής προστίμου ΦΠΑ είναι αόριστες και δεν φέρουν τα εκ του νόμου απαραίτητα στοιχεία.
4. Μη εφαρμογή του ευμενέστερου καθεστώτος καθώς καταργήθηκε εφεξής η παράβαση της έκδοσης και λήψης εικονικών τιμολογίων.

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων στην υπό κρίση χρήση 2007 και περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, 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 της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 είχε παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματος της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «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) ... 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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000, ορίζεται ότι «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση, ..., γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Επειδή, με το άρθρο 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013) ορίζεται ότι : «1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα: α) Φόρο Εισοδήματος β) Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)...ε) Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα και κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη των οποίων, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περιπτώσεων α' και β'. στ) Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 8 του ν.1882/1990, νομίμως καταλογίζεται σε βάρος εκείνου, ο οποίος αποδέχεται εικονικά τιμολόγια με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται σε αυτά, ο εν λόγω φόρος, εκτός εάν ο φόρος αυτός αποδόθηκε από τον εκδότη των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων σε χρονικό σημείο προγενέστερο του καταλογισμού σε βάρος του λήπτη αυτών (πρβλ.ΣΤΕ 4034/1999 και ΣΤΕ 3398/2015). «Απόδοση» δε του φόρου, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, δεν αποτελεί, εν πάση περιπτώσει, η έκδοση σε βάρος του εκδότη πράξεως καταλογισμού του φόρου, για τον οποίο πρόκειται. Μεταξύ των δύο ως άνω υποχρέων, ήτοι εκδότη και λήπτη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, υφίσταται οφειλή εις ολόκληρον, με τρόπο ώστε «απόδοση» του οικείου φόρου στο Δημόσιο να χωρέσει άπαξ. Εξάλλου, είναι διαφορετικό το ζήτημα των τυχόν οφειλομένων από καθένα από τα ανωτέρω πρόσωπα, υπό τις οικείες νόμιμες προϋποθέσεις, προσθέτων φόρων και προστίμων (ΣΤΕ 3292/2007 σκέψη 7).

Επειδή από το νομικό πλαίσιο που ισχύει ως προς την ειδική χρηματική κύρωση του άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/90 και την υφιστάμενη δικαστηριακή νομολογία προκύπτει ότι η εν λόγω κύρωση αφορά σε καταλογισμό Φ.Π.Α., η επιβολή του οποίου είναι παρεπόμενη της έκδοσης αυτοτελών πράξεων προσδιορισμού του φόρου (ΦΠΑ) και βασίζεται σε αυτές, καθώς ο προσδιορισμός της ειδικής χρηματικής κύρωσης λαμβάνει χώρα σύμφωνα με το Φ.Π.Α. που εξέπεσε ο λήπτης εικονικών - πλαστών φορολογικών στοιχείων τον οποίο δεν απέδωσε ο εκδότης αυτών. Επομένως, η απόφαση επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ.12 του ν.1882/1990 συναρτάται ευθέως με την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ (ΔΕΦΑΘ 5521/2013).

Επειδή η ειδική χρηματική κύρωση της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του Ν.1882/1990 δεν ορίζεται στο νόμο ως πρόστιμο ή φόρος και δεν υπάρχει ειδική διάταξη που να ορίζει το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή της, από την μέχρι τώρα όμως δικαστηριακή νομολογία προκύπτει ότι αυτή είναι παρεπόμενη της πράξης προσδιορισμού του Φ.Π.Α. και ήδη με το άρθρο 2, περίπτωση β' και ε', του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται ότι εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του κάθε χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη της οποίας, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περιπτώσεων α' (Φορολογία Εισοδήματος) και β' (Φ.Π.Α.), άγει στο συμπέρασμα ότι σε περίπτωση παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει Φ.Π.Α. σε βάρος του εκδότη ή του λήπτη έχει παραγραφεί και το δικαίωμα για την επιβολή της κύρωσης αυτής.

Συνεπώς, για την έκδοση οριστικής πράξης ειδικής χρηματικής κύρωσης για τη μη απόδοση του Φ.Π.Α. από τον εκδότη τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παραγραφής, όπως ορίζονται στο άρθρο 57 του ν.2859/00 (πρβλ ΔΕΦ.ΘΕΣΣΑΛ.1390/2017, 1566/2017).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή 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 σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ''' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η με αριθ.265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως

φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχαν υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. ».

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

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου ο προσφεύγων περαίωσε το οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007) βάσει των διατάξεων του Ν.3296/2004 (αυτοπεραίωση).

Επειδή το με αριθ. πρωτ. ... - 24/2/2017 έγγραφο της ΔΟΥ Παλλήνης με το οποίο διαβιβάστηκε το από 23/2/2017 και με αριθ. πρωτ. ... - 24/2/2017 δελτίο πληροφοριών της ίδιας ελεγκτικής αρχής όπου

διαπιστώνεται ότι, η ατομική εταιρεία ... του ... εξέδωσε στις χρήσεις 2007, 2008, 2009, 2010 και 2013 τουλάχιστον 265 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 2.067.237,91 (και συγκεκριμένα σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών στη χρήση 2007 159 στοιχεία αξίας 1.149.568,56€ σε διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και στον προσφεύγοντα) και που περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας στις **2/3/2017** (αρ. πρωτ. εισ. ... – **2/3/2017**), δηλαδή μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής, όσον αφορά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2007** και σε κάθε περίπτωση υφιστάμενου αρχικού φύλλου ελέγχου (λόγω αυτοπεραίωσης Ν.3296/2004), αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/94, του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/00 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/13.

Κατόπιν των ανωτέρω ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ, φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ, προστίμου ΦΠΑ και ειδική χρηματική κύρωση του άρθρου 8§12 του Ν.1882/90, στη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2007** - οικ. έτος **2008** κατέστη δεκαετής, δη έως τις **31/12/2018**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν.2238/94, του άρθρου 57 παρ. 2 του Ν.2859/00 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97. Επομένως, κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις **1/11/2018**, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ, φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ, προστίμου ΦΠΑ και ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8§12 του Ν.1882/90, ως προς την εν λόγω διαχειριστική περίοδο δεν είχε παραγραφεί.

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.

Συνεπώς, οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο λόγο περί έλλειψης αιτιολογίας, μη απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής, πλημμελούς κρίσης του ελέγχου, αντιστροφής του βάρους απόδειξης της εικονικότητας, πραγματοποίησης συναλλαγής – καλοπιστίας λήπτη καθώς και περί αοριστίας των εκθέσεων ελέγχου ΦΠΑ και επιβολής προστίμου ΦΠΑ

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία*».

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσόμενων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει*».

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μὲν πρόσωπο φορολογικῶς υπαρκτό, ἀλλὰ ἐν ὅψει τῶν επιχειρηματικῶν του δυνατοτήτων ἢ τῆς υλικοτεχνικῆς υποδομῆς τῆς επιχειρήσεώς του καὶ τοῦ προσωπικοῦ που ἀπασχολεῖ, δὲν εἶναι δυνατόν νὰ ἦταν σὲ θέση νὰ εκπληρώσει τὴν ἐπίμαχη παροχή, τὸ βάρος ἀποδείξεως τῆς ἀληθείας τῆς συναλλαγῆς φέρει ὁ λήπτης τοῦ τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο ὄργανο καὶ κατὰ τοὺς νόμιμους τύπους*

αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της ΔΟΥ Βέροιας απέδειξε την εικονικότητα του ληφθέντος από τον προσφεύγοντα τιμολογίου, αφού έλαβε υπόψη της, τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα του με αριθ. πρωτ. ... - **24/2/2017** δελτίου πληροφοριών της ΔΟΥ Παλλήνης. Στις από **1/11/2018** εκθέσεις εφαρμογής διατάξεων ΠΔ.186/1992 (ΚΒΣ), Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) & Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) (σελ. 1 - 7), μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 1 - 22), ΦΠΑ (σελ. 1 - 16), επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 79 του Ν. 4472/2017) (σελ. 1 - 5) και ειδικής κύρωσης του άρθρου 8§12 του Ν.1882/90 (σελ. 1 - 2) της ΔΟΥ Βέροιας για τον προσφεύγοντα, αποτυπώνονται αναλυτικώς, διεξοδικώς, επαρκώς, σαφώς και εμπειριστατωμένως αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της, η ελεγκτική αρχή, για τον προσδιορισμό των φόρων και των προστίμων. Συνοπτικά διαπιστώθηκαν τα εξής:

- ✓ Στις χρήσεις 2007 έως 2013 η ατομική εταιρεία ... του ... με **ΑΦΜ**:... εξέδωσε τουλάχιστον 265 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 2.067.237,91€, που αφορούν ανύπαρκτες πωλήσεις λόγω του ότι δεν είχε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για να πραγματοποιήσει πωλήσεις ή να παρέχει υπηρεσίες και συγκεκριμένα: **α)** ουσιαστικά ουδέποτε λειτούργησε στην επαγγελματική εγκατάσταση που είχε δηλώσει στην αρμόδια ΔΟΥ και δε διατηρούσε άλλα υποκαταστήματα ή αποθήκες, **β)** στο Οικ. έτος 2008 (χρήση 2007) υπέβαλε ανακριβή (όπως προέκυψε από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών τρίτων) δήλωση φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, ενώ για τα επόμενα έτη δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας Εισοδήματος, ούτε εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ. Επιπλέον από το 3ο τρίμηνο του 2008 και έπειτα δεν υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, **γ)** δεν πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές συναλλαγές, **δ)** δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών από τη χρήση 2007 και έπειτα, **ε)** από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών που υπέβαλαν τρίτοι, φαίνεται να έχει πραγματοποιήσει πωλήσεις στις χρήσεις 2007 - 2010 και 2013 που σε κάποιες περιπτώσεις είναι μεγάλης αξίας, χωρίς να έχει πραγματοποιήσει αγορές, παρά μόνο δαπάνες κινητής τηλεφωνίας. Συγκεκριμένα στη χρήση 2007 παρατηρούνται τα εξής:

ΧΡΗΣΗ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΓΟΡΕΣ-ΔΑΠΑΝΕΣ
2007	1.149.568,56€	159	6.425,21€

στ) Ο ... του ... θεώρησε στη ΔΟΥ Κορωπίου την 27/3/2007 με ίχνος διάτρησης ...: Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων σελίδες 1-50, Τιμολόγιο πώλησης αγαθών - Δελτίο αποστολής στελέχη 1-50 και Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών στελέχη 1-50. Οι φωτοτυπίες των θεωρηθέντων φορολογικών στοιχείων (συνημμένες στα αποστέλλόμενα δελτία πληροφοριών από άλλες υπηρεσίες) φέρουν διαφορετική αρίθμηση, διαφορετικό διατρητικό ίχνος από αυτά που έχουν θεωρηθεί καθώς και διαφορετικό γραφικό χαρακτήρα. Επιπλέον από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών τρίτων προκύπτει ότι η εκδότρια είχε εκδώσει συγκριτικά περισσότερα φορολογικά στοιχεία (τουλάχιστον διακόσια εξήντα πέντε), σε σχέση με αυτά που είχε θεωρήσει, ζ) δεν υπέβαλε προσωρινές ή οριστικές δηλώσεις Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών ή Ελευθέρων επαγγελματιών, δεν απασχολούσε προσωπικό όπως προκύπτει από το τοπικό Υποκατάστημα ΙΚΑ Κορωπίου, ούτε εξωτερικούς συνεργάτες όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις, η) δεν διέθετε επαγγελματικό όχημα, θ) δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία για τη διενέργεια ελέγχου Ο σκοπός δε της έναρξης της ήταν η έκδοση εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων.

- ✓ Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της ΔΟΥ Βέροιας προέκυψε ότι ο προσφεύγων στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών για τη χρήση 1/1 – 31/12/2007 που ο ίδιος υπέβαλε, συμπεριέλαβε ως προμηθεύτρια την ατομική εταιρεία ... του ... με **ΑΦΜ**..., από την οποία έλαβε το επίμαχο εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς τη συναλλαγή καθαρής αξίας 5.000,00€.

Επειδή, ο προσφεύγων μεταξύ άλλων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προς επίρρωση των ισχυρισμών του και συγκεκριμένα στις σελίδες 17, 18 και 20 επικαλείται διαφορετικές συναλλαγές που αναφέρονται σε έκθεση άλλης φορολογικής αρχής (ΔΟΥ Νεάπολης) και άλλου προμηθευτή (...), ενώ δεν προσκόμισε νέα στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της υπό κρίση συναλλαγής και την καλοπιστία του ως λήπτη.

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

Ως προς τον τέταρτο λόγο περί εφαρμογής του ευνοϊκότερου καθεστώτος στην επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (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, 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 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2γ του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 ως ίσχυσε από 26/7/2013 (και τροποποιήθηκε στις 31/12/2013 με την παρ. 9 του άρθρου 48 του Ν.4223/2013) έως 16/10/2015 οριζόταν ότι: «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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 (ως ισχύει από 17/10/2015 και μετά) 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».

Επειδή, η κύρωση που προβλέπεται στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3β' του Ν.4337/2015 είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10β' Ν.2523/1997 και του άρθρου 55 παρ. 2γ' του Ν.4174/2013 το οποίο καταργήθηκε με το άρθρο 3 παρ. 4β' του Ν.4337/2015.

Επειδή, συγκρινόμενη η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015 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 λιγότερο ευνοϊκή. Δηλαδή στη 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.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ... – **10/12/2018** ενδικοφανούς προσφυγής του ... του ...με **ΑΦΜ:...**

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικ. Έτος 2008 - Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2007

- Η με αριθ. ... - **1/11/2018** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων

	Ποσό
Πρόστιμο	2.000,00€

- Η με αριθ. ...- **1/11/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	2.778,78€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	1.389,39€
Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ	1.176,53€
Καταλογιζόμενο ποσό	5.344,70€

- Η με αριθ. ...- **1/11/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
Πιστωτικό Υπόλοιπο προς έκπτωση που δεν αναγνωρίζεται	23,95
ΦΠΑ	1.680,51€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	840,25€
Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ	711,53€
Καταλογιζόμενο ποσό	3.232,29€

- Η με αριθ. ... - **1/11/2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 79 Ν.4472/2017

	Ποσό
Πρόστιμο	475,00€

- Η με αριθ. ...- **1/11/2018** πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης του άρθρου 8§12 του Ν.1882/90

	Ποσό
Πρόστιμο	950,00€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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 με υποχρέωση.