



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01-04-2019

Αριθμός Απόφασης: 774

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : 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.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της μονοπρόσωπης εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία, με **Α.Φ.Μ.**, η οποία εδρεύει στη, επί της οδού, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά 1) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, 2) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, 3) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 79 του Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007** και 4) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 79 του Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Το με αριθ. πρωτ. Συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της μονοπρόσωπης εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία (**πρώην**), με **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η από έκθεση Ελέγχου - Επεξεργασίας Κ.Β.Σ. του, με την οποία έγινε γνωστό, μεταξύ των άλλων, ότι η επιχείρηση - **Α.Φ.Μ.** εξέδωσε προς την προσφεύγουσα 35 φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών), συνολικής καθαρής αξίας 75.500,00 ΕΥΡΩ, πλέον Φ.Π.Α. 14.345,00, τα οποία ήταν εικονικά στο σύνολο τους, διότι η επιχείρηση - **Α.Φ.Μ.** ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε, αλλά συστάθηκε προκειμένου να εισπραχθεί το αντίτιμο της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων που θα εκδιδόνταν στο όνομα της εταιρίας αυτής, υποβάλλοντας στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πλασματικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και Δηλώσεις Εισοδήματος. Πιο αναλυτικά ανά χρήση η προσφεύγουσα έλαβε από την - **Α.Φ.Μ.** τα ακόλουθα φορολογικά στοιχεία:

Χρήση	Πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
2007	7	18.250,00	3.467,50
2008	28	57.250,00	10.877,50
Σύνολα	35	75.500,00	14.345,00

Μετά την προαναφερόμενη από έκθεση Ελέγχου - Επεξεργασίας Κ.Β.Σ. του, η οποία έλαβε αριθ. πρωτ. εισερχομένου στη **Δ.Ο.Υ.**, εκδόθηκε η υπ. αριθ. εντολή ελέγχου κατά της προσφεύγουσας, από τον προϊστάμενο της **Δ.Ο.Υ.**

Σημειώνεται, ότι η προσφεύγουσα περαίωσε τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009 (οικονομικά έτη 2008, 2009 και 2010), με τις διατάξεις των άρθρων 1 – 13 του Ν.3888/2010 (αρ. Εκ/κού Σημειώματος Περαίωσης,), με συνολικό ποσό βεβαίωσης ΕΥΡΩ 30.485,23 και είχε εξοφλήσει το σύνολο της οφειλής.

Κατά εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 57-61 του Ν.4446/2016 «περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών», δόθηκε η δυνατότητα στην προσφεύγουσα

με τη με αριθμό ειδική πρόσκληση «Οικειοθελούς Αποκάλυψης Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών», να ρυθμίσει τις παραπάνω φορολογικές της υποχρεώσεις, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Ν.4449/2017, υποβάλλοντας την προβλεπόμενη δήλωση μέχρι την, προκειμένου να αξιοποιήσει τα ευεργετήματα του Ν.4446/2016. Κατόπιν τούτου, η προσφεύγουσα έκανε χρήση του δικαιώματος που της παρασχέθηκε και υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις Εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2007 – 31/12/2007 και 01/01/2008 - 31/12/2008.

Στη συνέχεια, η **Δ.Ο.Υ.**, με το υπ. αριθ. πρωτ. έγγραφο της ενημέρωσε τη **Δ.Ο.Υ.** (αριθ. πρωτ. εισ/νου) για την έκπτωση της προσφεύγουσας από τις διατάξεις του Ν.4446/2016, λόγω μη τήρησης των διατάξεων του ως άνω νόμου ως προς την καταβολή ή ρύθμιση του φόρου εντός 30 ημερών από την υποβολή των σχετικών δηλώσεων.

Για το λόγο αυτό και κατά εφαρμογή της ΠΟΛ.1110/2017, βεβαιώθηκαν από τη Φορολογική Διοίκηση οι διαφορές πρόσθετου φόρου εισοδήματος έως 60%, προκειμένου να αποκατασταθεί πλήρως η φορολογητέα ύλη από τις συγκεκριμένες παραβάσεις λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων και κατόπιν, επιβλήθηκαν οι διοικητικές κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ. 3 περ. β' του άρθρου 7 του Ν.4337/2013 και του άρθρου 79 του Ν.4472/2017.

Βάσει των ανωτέρω, από τον έλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα από τη **Δ.Ο.Υ.**, σε εκτέλεση της προαναφερόμενης εντολής ελέγχου, για τις χρήσεις 2007 και 2008, συντάχθηκαν η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Π.Δ. 186/1992, άρθρου 7 του Ν.4337/2013 & Ν.4174/2013 και η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου αρ. 79 Ν.4472/2017 & Ν.4174/2013.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Π.Δ. 186/1992, άρθρου 7 του Ν.4337/2013 & Ν.4174/2013 ήταν η έκδοση, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007** και της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 7.300,00 ΕΥΡΩ διότι διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. Τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που λήφθηκαν και το συνολικό επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 7.300,00 ΕΥΡΩ, αναλύονται ως ακολούθως:

Είδος Στοιχείου	Πλήθος	Καθαρή αξία	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
-----------------	--------	-------------	-------------	------------------

Τιμολόγιο	7	18.250,00	40,00%	7.300,00
-----------	---	-----------	--------	----------

Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015.

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 22.900,00 ΕΥΡΩ διότι διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. Τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που λήφθηκαν και το συνολικό επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 22.900,00 ΕΥΡΩ, αναλύονται ως ακολούθως:

Είδος Στοιχείου	Πλήθος	Καθαρή αξία	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
Τιμολόγιο	28	57.250,00	40,00%	22.900,00

Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου άρθρου 79 του Ν.4472/2017 & Ν.4174/2013 ήταν η έκδοση, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 79 του Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007** και της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 79 του Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 79 του Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **1.733,75 ΕΥΡΩ** διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν.2859/2000, ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Το πρόστιμο προσδιορίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 και είναι ισόποσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε. Για την παράβαση αυτή επιβλήθηκε πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας του φόρου, δηλαδή $3467,50 \times 50\% = 1.733,75 \text{ ΕΥΡΩ}$.

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 79 του Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **5.438,75 ΕΥΡΩ** διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν.2859/2000, ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Το πρόστιμο προσδιορίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 και είναι ισόποσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε, δηλαδή $10.877,50 \times 50\% = 5.438,75 \text{ ΕΥΡΩ}$.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/..... ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, για τους παρακάτω λόγους:

1. Είναι εσφαλμένη και ανατιολόγητη η κρίση της φορολογικής αρχής περί έκπτωσης της προσφεύγουσας από τις διατάξεις του Ν.4446/2016, διότι έγινε εμπρόθεσμη δέσμευση του ποσού του φόρου όπως είχε προσδιοριστεί από την φορολογική αρχή με βάση την εκκαθάριση η οποία έλαβε χώρα στις2018.
2. Παραγραφή των ελεγχόμενων χρήσεων 2007 και 2008.
3. Η αποδιδόμενη παράβαση περί εικονικότητας των συναλλαγών της εταιρίας μας με την επιχείρηση είναι νόμω και ουσία αβάσιμη, ανατιολόγητη και αντιφατική.
4. Στην προκειμένη περίπτωση πρέπει να εφαρμοστεί η διάταξη του άρθρου 3 παρ. 4 του Ν.4337/2015 και να κριθεί η αποδοθείσα παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ατιμώρητη και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις. Ο αποκλεισμός από το ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς που θεσπίζει ο ανωτέρω νόμος συνιστά κατάφωρη παραβίαση της συνταγματικά θεμελιωμένης αρχής της ισότητας και της χρηστής διοίκησης, καθώς και της αρχής της αναλογικότητας και του δικαιώματος για δίκαιη δίκη (άρθρο 6 ΕΣΔΑ).
5. Η φορολογική αρχή δεν έχει το δικαίωμα να επανέλθει σε διαχειριστική περίοδο, ήδη «περαιωμένη», για την οποία επήλθε διοικητική επίλυση αμετάκλητης ισχύος – Εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 68 §2 του Κ.Φ.Ε., καθώς δεν υφίστανται «συμπληρωματικά στοιχεία».
6. Η διαδικασία επανελέγχου και το πόρισμα αυτού προσκρούει ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας.

Σχετικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57, παρ. 1, του Ν.4446/2016 ορίζεται ότι: «1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 25.11.2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του ν. 4174/2013 (Α' 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61, παρ. 2, του Ν.4446/2016 ορίζεται ότι: «2. Η καταβολή της οφειλής γίνεται εφάπαξ, εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, του τέλους ή της εισφοράς, ενώ ο οφειλέτης μπορεί να υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών κατά τις κείμενες διατάξεις μέχρι την παρέλευση της κατά τα ως άνω νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση μη καταβολής κατά τα ανωτέρω ή απώλειας της ρύθμισης, ο φορολογούμενος εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων του παρόντος κεφαλαίου και διενεργείται, κατά περίπτωση, νέος άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός, δυνάμει του οποίου επιβάλλονται σε βάρος του η διαφορά πρόσθετου φόρου, καθώς και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης δήλωσης, που δεν κατέβαλε λόγω υπαγωγής του στις διατάξεις του παρόντος. Ως προς την επιβολή των προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ή του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, ή άλλων διοικητικών ή ποινικών κυρώσεων, η δήλωση θεωρείται ως μηδέποτε υποβληθείσα, εφαρμοζομένων, κατά τα λοιπά, των διατάξεων του ν. 4174/2013. Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει τις πράξεις της παραγράφου αυτής δεν παραγράφεται πριν την πάροδο τριών (3) ετών από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής, ή, σε περίπτωση υπαγωγής σε πρόγραμμα ρύθμισης, από την ημερομηνία απώλειας της ρύθμισης.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 1, της ΠΟΛ.1110/2017: «Ο φορολογούμενος, σε περίπτωση οικονομικής αδυναμίας να εξοφλήσει εμπρόθεσμα, εν όλω ή εν μέρει, τις οφειλές που προκύπτουν βάσει δηλώσεων που υποβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 έως 61 του ν. 4446/2016, δύναται να τις υπαγάγει, αυτές ή το τυχόν υπόλοιπο τους, και πάντως εντός 30 ημερών από τον προσδιορισμό τους, σε πρόγραμμα ρύθμισης κατά τις διατάξεις του άρθρου 43 του ΚΦΔ. Στην περίπτωση που κατά την ημερομηνία της αίτησης υπαγωγής των οφειλών αυτών στη ρύθμιση του άρθρου 43 του ΚΦΔ, υφίστανται και λοιπές βεβαιωμένες οφειλές που υποχρεωτικά υπάγονται στη ρύθμιση του άρθρου 43 του ΚΦΔ, ο φορολογούμενος δύναται κατόπιν επιλογής του να ρυθμίσει μόνο τις οφειλές που προκύπτουν δυνάμει δηλώσεων, που υποβάλλονται κατά τις διατάξεις των άρθρων 57 έως 61 του ν. 4446/2016. Κατά τα λοιπά ισχύουν τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 43 του ΚΦΔ και στην κατ' εξουσιοδότηση εκδοθείσα απόφαση ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1277/27.12.2013».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2, της ΠΟΛ.1110/2017: «1. Σε περίπτωση υποβολής φορολογικών δηλώσεων (αρχικών ή τροποποιητικών), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 έως και 60 του ν. 4446/2016, και είτε:

α) μη καταβολής της οφειλής εφάπαξ εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, είτε

β) απώλειας του προγράμματος ρύθμισης οφειλών, στην οποία έχει υπαχθεί η οφειλή κατά το άρθρο 1 της παρούσας, ο φορολογούμενος εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων των διατάξεων των άρθρων 57 έως και 60 του ν. 4446/2016....».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 3, της ΠΟΛ.1110/2017: «1. Σε υποθέσεις για τις οποίες είχε εκδοθεί εντολή ελέγχου και οι φορολογούμενοι υπέβαλαν δηλώσεις του ν. 4446/2016, ο Προϊστάμενος της υπηρεσίας που προέβη στην παραλαβή των ανωτέρω δηλώσεων είναι υπεύθυνος για την παρακολούθηση της τήρησης των προϋποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 61 του ν. 4446/2016 και την ενημέρωση των αρμοδίων ελεγκτικών υπηρεσιών για την έκπτωση από τις ευνοϊκές ρυθμίσεις των διατάξεων των άρθρων 57-60 του ν. 4446/2016, προκειμένου αυτοί να προβούν στις ακόλουθες κατά περίπτωση ενέργειες....β) Σε περίπτωση που έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου αλλά δεν έχει ολοκληρωθεί ο έλεγχος και διαπιστώνεται η μη καταβολή ή απώλεια της ρύθμισης σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 61 του ν. 4446/2016, τότε, στο πλαίσιο της ίδιας εντολής ελέγχου ακολουθείται η διαδικασία επιβολής των προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ή του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 79 παρ. 1 του ν.4472/2017), σύμφωνα με τη διάταξη του τρίτου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 61 του ν. 4446/2016, ανεξαρτήτως του ότι για τις παραβάσεις αυτές δεν επιβάλλεται φόρος δυνάμει οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα κάνοντας χρήση των ευεργετικών διατάξεων των άρθρων 57-60 του Ν.4446/2016 προέβη σε υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων Εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 2007 και 2008. Πιο συγκεκριμένα η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ. αριθ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 2007, την υπ. αριθ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 2008, την υπ. αριθ. τροποποιητική εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. για τη χρήση 2007 και την υπ. αριθ. τροποποιητική εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. για τη χρήση 2008. Στη φορολογία εισοδήματος, η εκκαθάριση των υπ. αριθ. και τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος διενεργήθηκε στις 16/10/2017. Συνεπώς, η εξόφληση του ποσού που βεβαιώθηκε με την εκκαθάριση των προσβαλλόμενων πράξεων έπρεπε, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις να διενεργηθεί εντός 30 ημερών ή να ρυθμιστεί. Η προσφεύγουσα θέλησε να εξοφλήσει το ποσό αυτό με τα χρήματα που θα εισέπραττε εκποιώντας ένα ακίνητο και για το σκοπό αυτό έλαβε το με αρ. Αποδεικτικό Ενημερότητας για χρέη προς το Δημόσιο, με παρακράτηση φόρου. Όμως, το ποσό αυτό εισπράχθηκε τελικά στις 20-11-2017, πέραν του χρονικού ορίου των 30 ημερών. Συνεπώς ορθώς η φορολογική αρχή θεώρησε ότι η προσφεύγουσα εξέπεσε των ευνοϊκών διατάξεων του Ν.4446/2016 και προχώρησε στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Το γεγονός δε ότι το ποσό που καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα λόγω της εκκαθάρισης των υπ. αριθ. και τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, περιλαμβανόταν στο ποσό της παρακράτησης του αρ. Αποδεικτικού Ενημερότητας για χρέη προς το Δημόσιο, δεν αναιρεί την ορθότητα της ανωτέρω κρίσης της φορολογικής αρχής, διότι οι διατάξεις του άρθρου 61, παρ. 2, του Ν.4446/2016 αναφέρονται ρητά

σε καταβολή ή ρύθμιση, εντός του χρονικού διαστήματος των 30 ημερών. Επιπρόσθετα, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η εξόφληση καθυστέρησε για λόγους ανωτέρας βίας, διότι ο αγοραστής του ακινήτου καθυστέρησε να αποστείλει τα χρήματα του τιμήματος από τη που διαμένει, είναι αλυσιτελώς προβαλλόμενος διότι, όπως αναφέρει και η προσφεύγουσα στην ενδικοφανή προσφυγή, περίπτωση ανωτέρας βίας συνιστά οποιοδήποτε ανυπαίτιο γεγονός εντελώς εξαιρετικής φύσης, το οποίο δεν αναμενόταν, ούτε ήταν δυνατό να προληφθεί ή να ανατραπεί, ούτε με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης και στην περίπτωση που εξετάζουμε δεν προβάλλεται κάποιο τέτοιο γεγονός.

Σχετικά με το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61, παρ. 2, του Ν.4446/2016 ορίζεται ότι: «..... Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει τις πράξεις της παραγράφου αυτής δεν παραγράφεται πριν την πάροδο τριών (3) ετών από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής, ή σε περίπτωση υπαγωγής σε πρόγραμμα ρύθμισης, από την ημερομηνία απώλειας της ρύθμισης.

Επειδή, η προσφεύγουσα εξέπεσε των διατάξεων των άρθρων 57 έως 61 του ν. 4446/2016, η φορολογική αρχή είχε το δικαίωμα να εκδώσει τις πράξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 61 του Ν.4446/2016 εντός τριετίας από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής, ή σε περίπτωση υπαγωγής σε πρόγραμμα ρύθμισης, από την ημερομηνία απώλειας της ρύθμισης. Δεδομένου ή προσφεύγουσα εξέπεσε των ευνοϊκών διατάξεων των άρθρων 57-60 του Ν.4446/2016, στις/2017, ήτοι 30 ημέρες μετά από τη μη καταβολή ή μη ρύθμιση του ποσού που βεβαιώθηκε στις, με την εκκαθάριση των υπ. αριθ. και τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις .../....., ήτοι εντός τριετίας από τις/....., δεν είχε παραγραφεί το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να εκδώσει τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Σχετικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997: «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 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, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18, παρ. 9 του ΠΔ 186/92 ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου».

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, όσον αφορά το βάρος απόδειξης της εικονικότητας, αναφέρουμε ότι σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 1404/2015: «Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αλήθειας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο.» Αλλά και από τις διατάξεις του άρθρου 145 §1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας που ορίζει ότι: «1. Κάθε διάδικος υποχρεούται να αποδείξει τα πραγματικά γεγονότα που επικαλείται για να στηρίξει τους ισχυρισμούς του, εκτός αν ο νόμος που διέπει τη σχέση ορίζει

διαφορετικά...», προκύπτει ότι η προσφεύγουσα φέρει το δικονομικό βάρος να αποδείξει την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών με τη φερόμενη εκδότρια των εικονικών φορολογικών παραστατικών, που στηρίζονται οι ισχυρισμοί του, διαφορετικά αυτοί απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων δεν είναι αυθαίρετος, αφού οι σχετικές από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Π.Δ. 186/1992, άρθρου 7 του Ν.4337/2013 & Ν.4174/2013 και η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου αρ. 79 Ν.4472/2017 & Ν.4174/2013 και Έκθεση Μερικού Ελέγχου άρθρου 79 του Ν.4472/2017 & Ν.4174/2013 της **Δ.Ο.Υ.**, αφενός διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και αφετέρου υιοθέτησαν και αποδέχθηκαν πλήρως τα πορίσματα της από έκθεσης Ελέγχου - Επεξεργασίας Κ.Β.Σ. του, στην οποία τεκμηριώνεται και αποδεικνύεται μεταξύ των άλλων ότι τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία έκδοσης προς την προσφεύγουσα ήταν εικονικά στο σύνολο τους διότι η ουδέποτε δραστηριοποιήθηκε, αλλά συστάθηκε από το μοναδικό εταίρο της επιχείρησης και τα υποκρυπτόμενα πρόσωπα προκειμένου να εισπράξουν την αξία των φορολογικών στοιχείων που εξέδιδαν υποβάλλοντας στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πλασματικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος.

Σχετικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

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 ιδιάζουσα 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 [...]». Οι διατάξεις του άρθρου 5 που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 καταργήθηκαν με την

παρ.6 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17-10-2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου έπαψαν να ισχύουν από 17/10/2015 και μετά.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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». Ομοίως οι ανωτέρω διατάξεις καταργήθηκαν με την περίπτωση β της παρ.4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17/10/2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου έπαψαν να ισχύουν από 17/10/2015 και μετά.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ.32 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «32. 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 διαπίστωσής 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, σύμφωνα 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. 186/1992, 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». Επιπλέον, με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α'170)».

Επειδή, 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.)».

Επειδή, πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι ο 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).

Από το πλέγμα των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι για τις πράξεις του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' 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 κατά το άρθρο 5 του Ν.2523/1997, είτε κατά το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του Ν.4174/2013 κατά τη διακριτική ευχέρεια του υπόχρεου (αρχικώς άρθρο 66 παρ. 32 ν. 4174/2013, το οποίο πλέον έχει αναριθμηθεί σε άρθρο 72 παρ. 32). 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, η κύρωση που επιβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 3 περ. β' του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, ανέρχεται στο 40% της αξίας της συναλλαγής. Κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, η ανωτέρω κύρωση ανερχόταν στο 200% της αξίας της συναλλαγής. Επομένως η κύρωση που προβλέπεται στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 β' του Ν.4337/2015 είναι σε κάθε περίπτωση επεικέστερη εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10 β' Ν.2523/1997. 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 επεικέστερου νόμου.

Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με τις οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης 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 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 επεικέστερου 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.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι επίμαχες παραβάσεις διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84), λήψης εικονικών φορολογικών παραστατικών, που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του Ν.4337/2015 δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015. Σημειώνεται δε ότι οι κυρώσεις που επιβάλλονται με τις διατάξεις αυτές είναι οι ευνοϊκότερες για αντίστοιχες περιπτώσεις που διαπράχθηκαν στις χρήσεις 2007 και 2008, συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται.

Σχετικά με τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9, παρ. 4, του Ν.3888/2010 ορίζεται ότι: «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, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες 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 τις διατάξεις του άρθρου 68, παρ. 2, του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «2. 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 ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α'258).

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 του άρθρου 57, παρ. 2, του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49, παρ. 3, 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 Δ.Ο.Υ., 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 του άρθρου 9, παρ. 5, του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «5.Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης 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 τις διατάξεις του άρθρου 61, παρ. 2, του Ν.4446/2016 ορίζεται ότι: «2. Η καταβολή της οφειλής γίνεται εφάπαξ, εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, του τέλους ή της εισφοράς, ενώ ο οφειλέτης μπορεί να υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών κατά τις κείμενες διατάξεις μέχρι την παρέλευση της κατά τα ως άνω νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση μη καταβολής κατά τα ανωτέρω ή απώλειας της ρύθμισης, ο φορολογούμενος εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων του παρόντος κεφαλαίου και διενεργείται, κατά περίπτωση, νέος άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός, δυνάμει του οποίου επιβάλλονται σε βάρος του η διαφορά πρόσθετου φόρου, καθώς και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης δήλωσης, που δεν κατέβαλε λόγω υπαγωγής του στις διατάξεις του παρόντος. Ως προς την επιβολή των προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ή του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, ή άλλων διοικητικών ή ποινικών κυρώσεων, η δήλωση θεωρείται ως μηδέποτε υποβληθείσα, εφαρμοζομένων, κατά τα λοιπά, των διατάξεων του ν. 4174/2013. Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει τις πράξεις της παραγράφου αυτής δεν παραγράφεται πριν την πάροδο τριών (3) ετών από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής, ή σε περίπτωση υπαγωγής σε πρόγραμμα ρύθμισης, από την ημερομηνία απώλειας της ρύθμισης».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα είχε περαιώσει τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009, με την αποδοχή και εξόφληση του με αριθ. Σημειώματος Περαιώσεως Ν.3888/2010 το 2010 και η **Δ.Ο.Υ.** έλαβε γνώση ότι η προσφεύγουσα ήταν λήπτης εικονικών φορολογικών με τη λήψη στις/2011 του με αρ. πρωτ. εγγράφου του, με το οποίο διαβιβάστηκε σε αυτήν η από έκθεση Ελέγχου - Επεξεργασίας Κ.Β.Σ. του, σε ημερομηνία μεταγενέστερη ορθώς η φορολογική αρχή θεώρησε τις πληροφορίες που έλαβε με την έκθεση Ελέγχου - Επεξεργασίας Κ.Β.Σ. του συμπληρωματικά στοιχεία και προχώρησε στη έκδοση της υπ. αριθ.-2016 εντολής ελέγχου, δεδομένου ότι 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). Στη συνέχεια δε η προσφεύγουσα υπέβαλλε αυτοβούλως συμπληρωματικές δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τις επίμαχες χρήσεις, κάνοντας χρήση των ευεργετικών διατάξεων του Ν.4446/2016 και παρατείνοντας αυτόματα τον χρόνο παραγραφής, λόγω δε ότι στη συνέχεια εξέπεσε των ευεργετικών διατάξεων του Ν.4446/2016, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση προσβαλλόμενων πράξεων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ως άνω νόμου.

Σχετικά με τον έκτο ισχυρισμό

Επειδή, η θέσπιση ενός συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για όλες τις περιπτώσεις παραβάσεων των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α., στοχεύοντας στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ της φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Εν προκειμένω, το ύψος των επίμαχων προστίμων επιβλήθηκε σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, όπως αυτές επιμελώς αναγράφονται στις οικείες πράξεις και εκθέσεις, οι οποίες καθιερώνουν ένα σύστημα αντικειμενικό καταργώντας ουσιαστικά τις περιπτώσεις διαφοροποιημένων προστίμων για όμοιες περιπτώσεις και επιβάλλοντας συγκεκριμένα στο νόμο κριτήρια. Συνεπώς, σε καμία περίπτωση δεν παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας δεδομένου ότι το ύψος των προστίμων προβλέπεται από τον νόμο και για την επιβολή τους η αρμόδια φορολογική αρχή εφάρμοσε τις σχετικές διατάξεις (Ν.4337/2015, Ν.4472/2017 κ.τ.λ.).

Επειδή, λοιπόν στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, ο επιδιωκόμενος δε σκοπός είναι η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημόσιου συμφέροντος, δια μέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων, τη σχέση δε αυτή έχει σταθμίσει ο νομοθέτης των Ν.4337/2015 και Ν.4472/2017, όλα τα υποστηριζόμενα από την προσφεύγουσα εταιρεία, πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμα.

Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία, με **Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007	Πρόστιμο
Πρόστιμο λήψης 7 εικονικών φορολογικών στοιχείων καθ. αξίας 18.250,00 ΕΥΡΩ (18.250,00 X 40% = 7.300,00) Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4338/2015.	7.300,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.300,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου (Άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008	Πρόστιμο
Πρόστιμο λήψης 28 εικονικών φορολογικών στοιχείων καθ. αξίας 57.250,00 ΕΥΡΩ (57.250,00 X 40% = 22.900,00) Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4338/2015.	22.900,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	22.900,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 79 του Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007	Πρόστιμο
Πρόστιμο διενέργειας έκπτωσης φόρου εισροών ή λήψης επιστροφής Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων (3.467,50 X 50% = 1.733,75 ΕΥΡΩ). Το πρόστιμο προσδιορίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017.	1.733,75
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.733,75

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 79 του Ν.4472/2017), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008	Πρόστιμο
--	----------

Πρόστιμο διενέργειας έκπτωσης φόρου εισροών ή λήψης επιστροφής Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων ($10.877,50 \times 50\% = 5.438,75 \text{ ΕΥΡΩ}$). Το πρόστιμο προσδιορίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017.	5.438,75
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.438,75

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

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.