



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604521
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 3/ 5 / 2019

Αριθμός απόφασης: **1322**

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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/04.01.19 ενδικοφανή προσφυγή του **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου κατά της υπ' αρθ'/06.12.2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων Κ.Β.Σ. - άρθρου 7 § 3 & § 5 του Ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΧΟΛΑΡΓΟΥ,

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/04.01.19 ενδικοφανούς προσφυγής του
Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων

των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2018 προσαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 4254,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007 σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτ. β' της παραγρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων άρθρ. 2§1, άρθρ. 12, άρθρ. 18 §1,2&9 και άρθρ. 30 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.).

Οι παραβάσεις αφορούν σε λήψη, από τον προσφεύγοντα, τριών (3) φορολογικών στοιχείων (Τιμολογίων) εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής, εκδόσεως της εταιρείας, Α.Φ.Μ. συνολικής καθαρής αξίας 10.635,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 2020,66€.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Η προσαλλόμενη πράξη που εκδόθηκε από την Φορολογούσα Αρχή στερείται νομίμου, ειδικής και επαρκούς δικαιολογίας, διότι από την συνοδεύουσα έκθεση ελέγχου δεν απεδείχθη η εικονικότητα των τιμολογίων .

2) Ο προσφεύγων έχει περαιώσει την χρήση 2007 και έχει εξοφλήσει ολικώς τον προκύπτοντα φόρο και κακώς επανεξετάζεται από την Φορολογούσα Αρχή με την δικαιολογία ότι υπήρξαν νέα στοιχεία

3) Η προσαλλόμενη πράξη που αφορά την χρήση 2007 έχει υποπέσει σε πενταετή παραγραφή

4) Η φορολογική αρχή κατά την επιβολή του προστίμου Κ.Β.Σ. παραβίασε την αρχή της χρηστής διοίκησης λόγω του ότι δεν λαμβάνει υπόψη την καλή πίστη του προσφεύγοντος

5) Να κληθεί ο προσφεύγων να παραστεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας κατά τη συζήτηση της παρούσης, προς ανάπτυξη των ισχυρισμών, που διαλαμβάνονται σε αυτή.

1. Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί πλημμελούς στοιχειοθέτησης, από τη φορολογική αρχή, της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ) ορίζεται ότι :

«Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή στην παράγραφο 9 του ιδίου άρθρου και Π / Διατάγματος ορίζεται ότι :

«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 πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος. (ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την από 06-12-2018 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της υπ' αριθμ./2018 προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ προκύπτει ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις διαπιστώσεις ελέγχου που αναφέρονται στην από 18-06-2015 έκθεση ελέγχου της ΙΓ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ με ελεγχόμενη την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, εταιρεία, Α.Φ.Μ. Στην ως άνω έκθεση ελέγχου λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η ως άνω εκδότρια εταιρεία, είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτη και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς τον προσφεύγοντα.

Συγκεκριμένα ως προς την ως άνω εκδότρια εταιρεία, στην ως άνω έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ, της ΙΓ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ αναφέρεται ότι:

1. Ο έλεγχος έλαβε αντίγραφο Έκθεσης επίδοσης δικαστικού επιμελητή σύμφωνα με την οποία την 19.09.2017 θυροκολλήθηκε δικόγραφο στην διεύθυνση της επιχείρησης, καθώς δεν υπήρχε κανείς εκεί και η πόρτα ήταν κλειστή.

Προέβη σε έναρξη εργασιών την 09/04/2003. Ως έδρα της επιχείρησης και προκειμένου να γίνει έναρξη εργασιών, δηλώθηκε η διεύθυνση, χωρίς ποτέ να λειτουργήσει η επιχείρηση και να αποθηκεύσει εκεί εμπορεύματα, δηλαδή τον κρίσιμο χρόνο έκδοσης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων δεν λειτουργούσε.

2. Για την κρινόμενη χρήση δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α., ούτε δηλώσεις Φ.Μ.Υ., συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών – προμηθευτών, και γενικά απέφυγε να εκπληρώσει τις προς το Δημόσιο υποχρεώσεις της. Ειδικότερα, εμφανίζεται να έχει πραγματοποιήσει πωλήσεις στη χρήση 2007, συνολικής αξίας 388755,22 € και να έχει πραγματοποιήσει αγορές, συνολικής αξίας 1538,34 € ..

3. Σε βάρος της επιχείρησης επιχείρησης καταλογίσθηκαν πρόστιμα για έκδοση 58 εικονικών στοιχείων προς διάφορους λήπτες μεταξύ αυτών και προς τον προσφεύγοντα (για 3 στοιχεία αξίας 10635,00 €).

Επίσης, στην ως άνω έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, ως αρμόδιας Δ.Ο.Υ. του προσφεύγοντος αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους επίσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα φορολογικά του βιβλία:

στη χρήση 2007, τρία (3) Τιμολόγια εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής, εκδόσεως της συνολικής καθαρής αξίας 10.635,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 2020,66 €

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πλημμελούς στοιχειοθέτησης της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, από την φορολογική αρχή, είναι αβάσιμος.

2. Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντος έχει εξοφλήσει ολικώς τον προκύπτοντα φόρο και κακώς επανεξετάζεται από την Φορολογούσα Αρχή με την δικαιολογία ότι υπήρξαν νέα στοιχεία

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.6 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«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 τον χρόνο διενέργειας του».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία

διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»,

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994** [ΦΕΚ Α' 151/16-09-94], 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) ... γ) ... δ) 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, με την υπ' αριθμ. **102/2001 γνωμοδότηση** του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. **1020145/ΠΟΛ1100/10-04-2001**, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων»,

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως ΣτΕ 2397/1990 και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία **ΣτΕ 1426/2000**.

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000)

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία 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, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος ΣτΕ 2122/2012.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 9§ 4 του Ν. 3888/2010** ορίζεται ότι:

«Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, 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, κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 13 του ν. 3888/2010 για την αντιμετώπιση διαδικαστικών ζητημάτων που σχετίζονται με την έκδοση των κατά τα ανωτέρω συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, εκδόθηκε η **ΠΟΛ 1019/28.01.2011** απόφαση Υπ. Οικονομικών, βάσει της οποίας,

§ 8. «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. Σε περίπτωση που τα ως άνω επιβαρυντικά στοιχεία αφορούν οικονομικό έτος αρμοδιότητας άλλης Δ.Ο.Υ., η Δ.Ο.Υ. αυτή διαβιβάζει τα εν λόγω επιβαρυντικά στοιχεία μαζί με την τυχόν συνταχθείσα από άλλη υπηρεσία σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, η οποία εφόσον δεν υφίσταται σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. συντάσσει την έκθεση αυτή στο πλαίσιο διενεργούμενου σχετικού ελέγχου Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις για τις προκύπτουσες παραβάσεις και εκδίδει της οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, για τις οποίες περαιτέρω έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια.

Τα ανωτέρω οριζόμενα ως προς την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, έχουν εφαρμογή και για τις τυχόν παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα αναφερόμενα στα προηγούμενα εδάφια επιβαρυντικά στοιχεία και δεν περιλαμβάνονται σε αυτές που αναφέρονται στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του Ν. 3888/2010. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον από τα ανωτέρω επιβαρυντικά στοιχεία δεν προκύπτουν άλλες παραβάσεις από αυτές που αναφέρονται στις ως άνω παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του Ν. 3888/2010 ή άλλοι επιβαρυντικοί λόγοι ώστε να εκδοθεί Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, η επίλυση της διαφοράς διενεργείται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής απόφασης επιβολής προστίμου μαζί με την οικεία έκθεση ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, διαφορετικά έχουν πλέον εφαρμογή οι ισχύουσες διατάξεις.

§11. Εφόσον επί περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου προκύψουν για τα ίδια οικονομικά έτη επί πλέον επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία από αυτά που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010, έχουν πλέον υποχρεωτικά εφαρμογή για τα έτη και τα στοιχεία αυτά οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, εκδιδομένων στο πλαίσιο αυτό σε κάθε περίπτωση και των αποφάσεων επιβολής προστίμου που αφορούν τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα εν λόγω επιβαρυντικά στοιχεία.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, όπως προκύπτει από την συνολική εξέταση του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, ο προσφεύγων αποδέχτηκε το εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν. 3888/2010 την 29.11.2010 και κατέβαλε εμπρόθεσμα τον προκύπτοντα βάσει του Ν. 3888/2010 φόρο (ΑΤΒ/29.11.2010 με ΑΧΚ) ύψους 5246,51 € .

Επειδή, στην συνέχεια τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ λόγω αρμοδιότητας την 03.07.2018, με το αρ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών της ΙΓ΄ Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ καθώς και της με ημερομηνία 18.06.2015 Εκθεσης Ελέγχου. Τα στοιχεία που περιλαμβάνει η ανωτέρω έκθεση ελέγχου, δεν υπήρχαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. κατά την ημερομηνία αποδοχής του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του ν.3888/2010. Συνεπώς, τα στοιχεία αυτά αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994 και επομένως η υπόθεση παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υπεβλήθη η δήλωση, ήτοι στις **31-12-2018** και σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 9 §13 του Ν.3888/10, εκδίδεται συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου.

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η φορολογική αρχή γνώριζε ή ηδύνατο να έχει αρχίσει την ουσιαστική έρευνα για την ύπαρξη των αποδιδόμενων παραβάσεων στον Κ.Β.Σ., και τα είχε στη διάθεσή της κρίνεται αβάσιμος κατά νόμο αόριστος και αναπόδεικτος

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η προσβαλλόμενη πράξη που αφορά την χρήση 2007 έχει υποπέσει σε πενταετή παραγραφή

Επειδή, με το άρθρο 84 του Ν. 2238/1994 "Παραγραφή - απόρρητο" 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 ενάσκησή 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 ...», ενώ σύμφωνα με τη διάταξη 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 ...». Επιπλέον, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν. 3259/2004 ορίζεται ότι: «...5. Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του

άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α. ...».Επιπροσθέτως, στο άρθρο 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 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...».

Άλλως και σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «... **11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου**, τελών, εισφορών, προστίμων, προίσχύουσες 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...», το δε άρθρο 36 παρ. 2 του αυτού ως άνω Ν. 4174/2013 ορίζει ότι: «...Επισημαίνεται, άλλωστε, ότι κατά την έννοια της προαναφερόμενης διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994, «**συμπληρωματικά στοιχεία**» 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 η εικονικότητα των τιμολογίων που έλαβε ο φορολογούμενος, με συνέπεια να προκύπτει φόρος μεγαλύτερος από το φόρο που είχε προσδιοριστεί αρχικά ή προκύπτει ότι η δήλωση του φορολογουμένου ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή (βλ. σχ. σε ΔΠρΚορινθ 19/2013, ΣτΕ 3705/2011 - ΝΟΜΟΣ).

Άλλωστε σύμφωνα με την ΠΟΛ 1100/10-04-2001 «**Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων**», με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθμ. 102/2011 Γνωμοδότηση ΝΣΚ, κατά την έννοια των άρθρ. 68 παράγραφος 2 Ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 Ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 Ν. 2859/2000, **τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία** και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. Επιπροσθέτως, δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων.

Στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από το αρχείο της Υπηρεσίας μας έχει ελεγχθεί, μεταξύ άλλων, και για το κρινόμενο οικονομικό έτος 2008 (χρήση 2007) σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 3888/2010 και **καθότι περιήλθαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ**

ΧΟΛΑΡΓΟΥ νέα στοιχεία για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν την αγορά υλικών, σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ./3-07-2015 έγγραφο της ΙΓ΄ ΔΟ.Υ ΑΘΗΝΩΝ και τη συνημμένη σε αυτό έκθεση ελέγχου επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/92 του ΣΔΟΕ Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ για την εκδότηρια των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων Ο επανέλεγχος διενεργήθηκε με βάση την αριθμ./11-05-2018 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου με συμπληρωματικά στοιχεία του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 για την έκδοση Προστίμων Κ.Β.Σ. και λοιπών πράξεων, λόγω του ότι η διαπίστωση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων αποτελεί για τον διενεργηθέντα έλεγχο **“νέο στοιχείο”**.

Εξ όλων όσων ανωτέρω αναφέρθηκαν και δεδομένου ότι ο υπό κρίση έλεγχος επανέλεγχος διενεργήθηκε στη βάση νέων στοιχείων που περιήλθαν στην ως άνω Δ.Ο.Υ. για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον προσφεύγοντα, συνάγεται ότι **το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου εισοδήματος και λοιπών φορολογιών εις βάρος αυτού για την χρήση 2007 υπόκειται κατ' αρχήν σε δεκαετή παραγραφή, ο χρόνος της οποίας αρχίζει** από το τέλος του οικονομικού έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, ήτοι **την 31/12/2008.** Εν προκειμένω, **η προσβαλλόμενη πράξη και οι συγκοινοποιούμενες με αυτή σχετικές εκθέσεις ελέγχου κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα την 07.12.2018**, όπως προκύπτει από τη με αριθμ./7-12-2018 έκθεση επίδοσης της επιμελήτριας της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, και πάντως εντός του χρόνου της παραγραφής, παρά τα όσα αντιθέτως και εντελώς αβάσιμα ισχυρίζεται ο προσφεύγων.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την κρινόμενη χρήση 2007 είναι, αβάσιμος.

4) Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης λόγω του ότι η φορολογική αρχή κατά την επιβολή του προστίμου Κ.Β.Σ. δεν λαμβάνει υπόψη την καλή πίστη του προσφεύγοντος.

Επειδή, η θέσπιση με τις διατάξεις του Ν. 2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από τον νόμο ως ιδιάζουσα παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά τη σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ 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, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και τη σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Περαιτέρω, εκ μόνου του γεγονότος ότι η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015, η οποία τροποποίησε τις σχετικές διατάξεις του Ν. 4174/2013, κατ' εφαρμογή των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις Κ.Β.Σ., προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο σε ποσοστό πενήντα (40%) επί της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, περιορίζοντας τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν

αντίκειται στην προβλεπόμενη στο Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας, πολλώ δε μάλλον στην αρχή της χρηστής διοίκησης. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων (Σ.τ.Ε 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007 και 1006/2002, 1402, 2938/2005, 990/2004 Ολ. και απόφ. ΔΕΚ της 12.7.2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). 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 παράβασης, αλλά και όταν ο φορολογούμενος γνωρίζει εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, όπως εν προκειμένω για την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή της χρηστής διοίκησης και της προστασίας της εμπιστοσύνης του φορολογούμενου, όπως αβάσιμα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, δεν μπορεί να τεθεί. Άλλως και σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν τελούσε σε καλή πίστη, όπως αναλυτικά προεκτέθηκε, καθώς η ύπαρξη καλής πίστης του φορολογούμενου αποτελεί προϋπόθεση της εφαρμογής της χρηστής διοίκησης.

Εξ όλων των ανωτέρω συνάγεται ότι ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί δήθεν παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης τυχάνει νόμω και ουσία αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς το αίτημα του προσφεύγοντος να κληθεί να παρασταθεί στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να αποδείξει εγγράφως τους ισχυρισμούς του

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της προσβαλλόμενης πράξης: «...η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, [...], λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. [...]. **Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1-5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της προσβαλλόμενης πράξης: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά [...] τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. 2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, **εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται [...] να καλεί τον υπόχρεο [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις του** ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν

στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημα του νέα πραγματικά περιστατικά. [...]. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεση της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προβαλλόμενης πράξης. 4. ...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης [...] και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο. 5. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 [...] ακρόαση διεξάγεται προφορικώς [...].»

Επειδή, με την παρ. Δ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων διευκρινίστηκαν περαιτέρω τα εξής: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση [...]. 2. [...]. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. [...].»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του η προσφεύγουσα ζητά να κληθεί να παρασταθεί στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να αποδείξει εγγράφως τους ισχυρισμούς του. Όπως όμως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 Ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 1-5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της προβαλλόμενης πράξης, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει το υπόχρεο πρόσωπο (εν προκειμένω, την προσφεύγουσα) σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του εγγράφως (και όχι προφορικώς, κάτι που μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να συμβεί και μόνον εφόσον κατά την κρίση της Υπηρεσίας μας συντρέχει λόγος) ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς, αλλά μόνο αν κρίνει κάτι τέτοιο απαραίτητο. Στην προκειμένη περίπτωση, ούτε κρίνεται απαραίτητο να κληθεί η προσφεύγουσα να εκφράσει τις απόψεις της εγγράφως ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς ούτε πολύ περισσότερο συντρέχει κάποιος ιδιαίτερος εξαιρετικός λόγος, ώστε κατ' εξαίρεση να πρέπει να κληθεί η προσφεύγουσα να παρασταθεί στην Υπηρεσία μας, για να εκφράσει τις απόψεις του, πολλώ δε μάλλον που η προσφεύγουσα προβάλλει αυτό το αίτημα, προκειμένου να αποδείξει (εγγράφως) τους ισχυρισμούς της ενώπιον της Υπηρεσίας μας, κάτι που δεν προβλέπεται από τις προαναφερθείσες εφαρμοστέες διατάξεις, αφού η απόδειξη των όποιων ισχυρισμών των προσφευγόντων προσώπων ενώπιον της Υπηρεσίας μας γίνεται κατ' εξοχήν με έγγραφα που συνυποβάλουν μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή τους, εκτός αν πρόκειται για νέα στοιχεία, κάτι όμως που, εν προκειμένω, δεν προβάλλεται από την προσφεύγουσα. Για όλους τους

παραπάνω λόγους, το αίτημα της προσφεύγουσας να κληθεί να παρασταθεί στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να αποδείξει εγγράφως τους ισχυρισμούς του, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται τόσο στην συνημμένη έκθεση ελέγχου της αρμόδιας ΙΓ΄ Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ του εκδότη των κρίσιμων φορολογικών στοιχείων, όσο και στην έκθεση ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ του προσφεύγοντος επί των οποίων εδράζεται η αντίστοιχη ως άνω περιγραφόμενη και προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αρ. πρωτ./04.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ.

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007

Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7§3 περ.β΄ Ν.4337/2015 συνολικού ποσού : 18.000,00 X 40% =4254,00 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α/Α

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).