



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α2**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 213 1604561  
**Fax** : 213 1604567

Καλλιθέα 14/ 05/ 2019

Αριθμός Απόφασης 1458

## Α Π Ο Φ Α Σ Η

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν 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 από **16-01-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η ..... του ....., με ΑΦΜ ..... κάτοικος ....., οδός ....., που διατηρούσε ατομική επιχείρηση, η οποία είχε έδρα στην ....., επί της οδού ..... αρ. .... κατά:

-Της υπ' αριθμ...../2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§§3&5 ν. 4337/2015), του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006

-Της υπ' αριθμ...../2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§§3&5 ν. 4337/2015), του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **16/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η ..... του ....., 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

## **ΙΣΤΟΡΙΚΟ**

**A** Από το με αρ. πρωτ...../2017 δελτίο πληροφοριών-έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (βάσει των σχετικών διατάξεων του ΠΔ 186/92) της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ προς την Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ προέκυπτε, ότι όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία συνδυαζόμενα, συνθέτουν την απόδειξη ότι η ατομική επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ....., είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων για τις χρήσεις 2006-2010, προς επιχειρήσεις-Πελάτες της, μεταξύ των οποίων είναι και η ατομική επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ....., η οποία έλαβε για την χρήση 2006 σε λήψη πενήντα ενός (51) φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 1.514.240,07€ πλέον ΦΠΑ 287.705,61€ και για την χρήση 2007 σε λήψη δεκαέξι (16) φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 359.916,41€ πλέον ΦΠΑ 68.384,12€

**B.** Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, διενήργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01 -31/12/2006 & 01/01 -31/12/2007 με την υπ' αριθ. ....../2018 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ (186/92), εισόδημα (Ν.2238/94) και ΦΠΑ(ν. 2859/00), δεδομένου ότι η ατομική επιχείρηση δεν είχε περαιώσει για τις κρινόμενες χρήσεις.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την ελέγκτρια ..... λαμβάνοντας υπόψη αφενός το ανωτέρω Δελτίο Πληροφοριών -έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (βάσει των

σχετικών διατάξεων του ΠΔ 186/92) και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και επιδόθηκε με θυροκόλληση στις 06-11-2018 το με υπ' αριθ. ....../2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013 μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα, δεν υπέβαλε εγγράφως υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία ο έλεγχος, εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 12-12-2018 εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου:

1) Φορολογίας ΚΒΣ 2) Φορολογίας εισοδήματος, 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και 4) Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 79 ν. 4472/2017) με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

### **Κ.Β.Σ.**

- Την υπ' αριθμ...../2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 605.696,03€ (1.514.240,07€x 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, πενήντα ένα (51) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 1.514.240,07€ πλέον ΦΠΑ 287.705,61€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης ..... με ΑΦΜ ..... , κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1, 14, 18§§§1,2,9 & 30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν.2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ιδίου νόμου.

- Την υπ' αριθμ...../2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 143.966,52€ (359.916,31€x 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, δέκα έξι (16) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 359.916,41€ πλέον ΦΠΑ 68.384,12€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης ..... με ΑΦΜ ..... , κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1, 14, 18§§§1,2,9 & 30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ιδίου νόμου.

## **ΕΙΣΟΔΗΜΑ**

- Την υπ' αριθμ. ....../2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης, φόρος εισοδήματος ποσού 860.294,17€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) 806.955,93€, ήτοι συνολικού ποσού 1.667.250,10€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας της κρινόμενης χρήσης κρίθηκαν **ανακριβή**, λόγω της λήψης των πενήντα ενός (51) φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 1.514.240,07€ πλέον ΦΠΑ 287.705,61€

Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

- Την υπ' αριθμ. ....../2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης, φόρος εισοδήματος ποσού 96.060,95€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) 90.105,17€, ήτοι συνολικού ποσού 186.166,12€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας της κρινόμενης χρήσης κρίθηκαν **ανακριβή**, λόγω της λήψης των δεκαέξι (16) φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 359.916,41€ πλέον ΦΠΑ 68.384,12€.

Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

## **ΕΚΤΑΚΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ Ν.3758/2009**

Την υπ' αριθμ. ....../2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς ν. 3758/2009 έτους 2007, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης, έκτακτη εισφορά ποσού 5.000,00€.

## **Φ.Π.Α.**

- Την υπ' αριθμ. ....../2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης, Φ.Π.Α. ποσού 345.151,86€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) 318.726,21€, ήτοι συνολικού ποσού 663.878,07€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου [λόγω της λήψης των

πενήντα ενός (51) φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 1.514.240,07€ πλέον ΦΠΑ 287.705,61€], τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης για την κρινόμενη χρήση κρίθηκαν **ανακριβή**.

Επίσης οι εκροές ως προς το ΦΠΑ, προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000.

Για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η αξία και το ΦΠΑ των εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

- Την υπ' αριθμ. ....../2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης, Φ.Π.Α. ποσού 73.346,98€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν.4509/17) 68.799,47€, ήτοι συνολικού ποσού 142.146,45€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου [λόγω της λήψης των δεκαέξι (16) φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 359.916,41€ πλέον ΦΠΑ 68.384,12€], τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης για την κρινόμενη χρήση κρίθηκαν **ανακριβή**.

Επίσης οι εκροές ως προς το ΦΠΑ, προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000.

Για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η αξία και το ΦΠΑ των εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

### **ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ**

-Την υπ' αριθ. ....../2018 Οριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, με την οποία επεβλήθη σε βάρος της ατομικής επιχείρησης, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 143.852,80€ (€287.705,61x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Την υπ' αριθ. ....../2018 Οριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007, με την οποία επεβλήθη σε βάρος της ατομικής επιχείρησης, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 34.192,06€ (€63.384,12x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Η προσφεύγουσα, με την αρ. πρωτ. ....../16-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, α)της υπ' αριθμ...../2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§§3&5 ν. 4337/2015),

για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006 και β) της υπ' αριθμ...../2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 7§3&5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΧΟΛΑΡΓΟΥ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων για τις κρινόμενες χρήσεις.
- Περί ανεπαρκής - πλημμελής αιτιολογία, αοριστία έκθεσης ελέγχου.
- Η εφαρμογή των προστίμων να γίνουν με τις επεικότερες διατάξεις.

**Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997** ορίζεται:

*«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, 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, 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», 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».*

Με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του **άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006** (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, 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, 2) ..., 3) ... 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.».

Με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), 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...».

Οι ανωτέρω διατάξεις ερμηνεύτηκαν με την **ΠΟΛ 1052/2007** σύμφωνα με την οποία «το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής».

**Επειδή**, με την υπ' αριθμ. **1738/2017** απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη σκέψη 8 της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

**Επειδή**, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, με το αρ.πρωτ...../2017 δελτίο πληροφοριών-έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (βάσει των σχετικών διατάξεων του ΠΔ 186/92) της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ η οποία αφορούσε τις χρήσεις 2006 & 2007 που ήταν ανέλεγκτες.

Επομένως σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας και ειδικότερα προκειμένου για την χρήση 2006 η παραγραφή παρατείνεται δε για ένα επιπλέον έτος πέρα της δεκαετίας, διότι τα νέα στοιχεία παρελήφθησαν από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. κατά το τελευταίο έτος της παραγραφής.

Συνεπώς και οι δύο χρήσεις 2006 και 2007, το δικαίωμα του δημοσίου παραγράφεται στις 31-12-2018 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραγραφής, απορρίπτεται.

**Επειδή**, στην προκείμενη περίπτωση στις προσβαλλόμενες πράξεις **δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία**, καθόσον, στην από 12-12-2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΚΒΣ(ΠΔ 186/92) της ΔΟΥ ΧΟΛΑΡΓΟΥ, αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου σε κάθε Πράξη Επιβολής Προστίμου περιέχει στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία.(**ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001**). Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλόμενου γι' αυτή πρόστιμο, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της κάθε πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. **ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218.**

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της κάθε πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 949,950/2012**), η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993), στην κάθε πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (**ΣτΕ 962/2012**), και επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται, καθόσον η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 §3περ.β&§ 5 του Ν. 4337/2015 (ισχύ από 17-10-2015) ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

.....

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.

.....

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) ».

Στην προκείμενη περίπτωση οι παραβάσεις που διαπιστώθηκαν αφορούν τις χρήσεις 2006 & 2007 και επομένως πρέπει να υπαχθεί στις ανωτέρω διατάξεις (άρθρο 7§3β του Ν. 4337/2015), ήτοι σωστά επεβλήθησαν αυτά τα πρόστιμα.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα δεν αμφισβητεί την εικονικότητα των τιμολογίων εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης ..... με ΑΦΜ .....

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στο δελτίο πληροφοριών - έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (βάσει των σχετικών διατάξεων του ΠΔ 186/92) της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ και στην από 12-12-2018 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, επί τις οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ. .... /16-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η ..... Τ. ...., με ΑΦΜ .....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

**Κ.Β.Σ.**

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού: 605.696,03€ (1.514.240,07€x40%).

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού: 19.743,60€ (143.966,52€x40%).

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο της επιχείρησης.

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ**

**Ακριβές Αντίγραφο**

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ**

**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 .