



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 27/05/2019



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1363

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα εργασίες ηλεκτρικών καλωδιώσεων και εξαρτημάτων, με έδρα στη

....., επί της οδού, κατά: α) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ, διαχειριστικής περιόδου, β) της από αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της ... Δ.Ο.Υ..... στη με αριθμ. πρωτ. αίτησή της.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, **επαγόμεστε** τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, του άρθρου 7 παρ.3, περ. β', του Ν.4337/15, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού **23.840,00€**, για αποδοχή – λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα των τιμολογίων τεχνικών έργων Νο, συνολικής καθ. αξίας 59.600,00€ πλέον ΦΠΑ 11.624,00€ και έκαστου μεγαλύτερης των 880,00€ εκδόσεως του με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 9,10,11,14, 18§3 ΚΑΙ 9, 19§1 και 4 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) όπως ισχύουν σε συνδυασμό με τις μεταβατικές διατάξεις του αρ. 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015.

Με το από 28/01/2019 έγγραφο δόθηκε απάντηση στην με αρ. πρωτ. αίτηση της προσφεύγουσας για μείωση της με αρ. πράξης επιβολής προστίμου στο 1/5 επικαλούμενη την ΠΟΛ 1019/2011.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στην προσφεύγουσα, για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) και του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), δυνάμει της με αριθμό εντολής του Προϊσταμένου τηςΔ.Ο.Υ., βάσει του οποίου συντάχθηκε η από 17/12/2018, σχετική έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (ΠΔ186/92), για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008. Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2008, η ως άνω παράβαση της λήψης και καταχώρησης εικονικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

Αιτία ελέγχου, αποτέλεσε το με αριθμό Πληροφοριακό Δελτίο της Δ.Ο.Υ. και της μεταφερόμενης από το υπόθεσης με αρ., που αφορούν τον καταλογισμό παραβάσεων έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση με ΑΦΜ

Όπως αναφέρεται στο πόρισμα της έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ που συνέταξε η ...Δ.Ο.Υ. υιοθετώντας πλήρως τα πορίσματα της έκθεσης ελέγχου που συνέταξε το μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε, η επιχείρηση του, εξέδωσε εικονικά τιμολόγια πώλησης συνολικής καθαρής αξίας 360.708,50€ στη χρήση 2008 προς διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα, η οποία έλαβε έξι (6) τιμολόγια καθαρής αξίας 59.600,00€.

Με την με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενη τη μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης, προστίμου ΚΒΣ, για τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή αξίωσης του Δημοσίου για την κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης.
2. Αόριστος και εσφαλμένος ο καταλογισμός της παράβασης
3. Δεν εφαρμόστηκε η ευνοϊκότερη ρύθμιση στην επιβολή του προστίμου
4. Εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης ως προς τα πρόστιμα του ΚΒΣ η ΠΟΛ 1019/2011
5. Παραβίαση εκ μέρους της φορολογικής αρχής ακόμα και αυτής της ρύθμισης της ΠΟΛ 1019/2011 για τη δυνητική περαίωση των προστίμων, ήτοι του περιορισμού του προστίμου στο 1/5, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες ρυθμίσεις της ΠΟΛ. 1019/2011.

Ως προς το παραδεκτό της άσκησης προσφυγής κατά της από 28-1-2019 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Επειδή ως διοικητική πράξη ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στο νομικό κόσμο δια της ιδρύσεως, μεταβολής ή καταργήσεως δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Κύρια χαρακτηριστικά της διοικητικής πράξης είναι το τεκμήριο νομιμότητας και η εκτελεστικότητα. **Η εκτελεστικότητα δε της διοικητικής πράξης** συνίσταται στο ότι η συμπεριφορά που καθορίζει (ενέργεια ή παράλειψη), και γενικότερα η ρύθμιση την οποία θεσπίζει, **είναι υποχρεωτική από την έκδοσή της** (ΣΤΕ 1717/1988), χωρίς άλλο, δηλαδή χωρίς να χρειάζεται άλλη διαδικασία και ειδικότερα προηγούμενη δικαστική απόφαση. (Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου , Σπηλιωτόπουλος, Τόμος 1, έκδοση Νοεμβρίου 2011, σελ.116).

Επειδή κατά τα λοιπά, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣΤΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

Επειδή με τις διατάξεις του αρ. 45 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι

1) Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2) Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:

α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης.

β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου

γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου,

δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,

ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου,

στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή,

ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων, οι αντίστοιχες πράξεις,

η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα στρέφεται κατά της από 28-1-2019 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου τηςΔ.Ο.Υ. στην με αρ. πρωτ. αίτησή της, η οποία έχει αποκλειστικά και μόνο πληροφοριακό χαρακτήρα, αφού αποτελούσε στην ουσία την πληροφόρηση για το ποιες διατάξεις εφαρμόστηκαν κατά την έκδοση του προστίμου και δεν αποτελεί διοικητική πράξη, η οποία εντάσσεται στα πλαίσια εφαρμογής του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 και άρα στην αρμοδιότητα της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Συνεπώς εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι **απαραδέκτως υποβάλλεται στην Υπηρεσία μας η ενδικοφανής προσφυγή** ως προς το σκέλος που προσβάλλει την από 28-1-2019 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου τηςΔ.Ο.Υ., διότι η ως άνω πράξη στερείται εκτελεστότητας

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής:

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της

παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.».

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

1.«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

*4. « Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο **δεκαετίας**, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:*

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

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

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το

προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1100/10-4-2001, "συμπληρωματικά" στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣτΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος, κατά την αρχική φορολογική εγγραφή, ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣτΕ.2397/1990).

Επειδή, η προσφεύγουσα περαίωσε την επίμαχη χρήση 2008 (οικ.2009), με την αποδοχή και εξόφληση του υπ' αριθ., εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν.3888/2010, που εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., συνολικού ποσού 20.495,14€ και εξόφλησε το σύνολο της οφειλής.

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

Επειδή, η λήψη των έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, καθαρής αξίας 59.600,00€ πλέον Φ.Π.Α. 11.324,00€, στη χρήση 2008, από την προσφεύγουσα, περιήλθε σε γνώση της Δ.Ο.Υ., - κατόπιν του με αρ. πρωτ. Πληροφοριακού Δελτίου και της από 28-12-2017 Έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ., που συντάχθηκε βάσει των διαπιστώσεων ελέγχου που καταγράφονται στην από 06-07-2015 θεωρηθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του - τόσο μετά από τον κανονικό χρόνο της παραγραφής (πενταετία) για την κρινόμενη χρήση, όσο και μετά από τη διενεργούμενη περαίωση του Ν.3888/2010 (σχετ. το με αριθ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης) αποτελεί **συμπληρωματικό στοιχείο** κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 84 παρ.4 και άρθρο 68 παρ.2 περ, α' του Ν.2238/1994, ικανό να επεκτείνει το χρόνο παραγραφής στη δεκαετία και ως εκ τούτων, **δεν έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής κατά την ημερομηνία έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.**

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

Ως προς τον ισχυρισμό περί υπαρκτών συναλλαγών:

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

4. «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **18§9 του ΠΔ 186/92**: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, 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, ακολούθως, με τις διατάξεις της παρ. **3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015** ορίζεται ότι : *“Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:*

α)....., β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.....»

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

Επειδή, με το άρθρο **64 του Ν. 4174/2013** «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη*

νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

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

Επειδή, με το άρθρο **171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος. Αντιθέτως, η από 28-12-2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ (ΠΔ186/92) σε βάρος του εκδότη (των φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα) που συνέταξε η Δ.Ο.Υ., η οποία στηρίχθηκε στην αρ. υπόθεση του, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, αναφέρουμε τους παρακάτω λόγους, που στοιχειοθετείται η εικονικότητα των εκδοθέντων φορολογικών του στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2008:

Για την εικονικότητα των επίμαχων στοιχείων, κρίσιμος τυγχάνει ο έλεγχος που διεξήχθη από το στην εκδότρια των επίδικων φορολογικών παραστατικών, ο

οποίος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι πρόκειται για εικονικά τιμολόγια για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

- Ο αναφέρει στην καταγγελία του ότι την εταιρία του τη διαχειριζόταν ο ο οποίος εκμεταλλεύτηκε το γεγονός ότι είναι άτομο εξαρτημένο από ουσίες και νοσηλευόμενο επανηλλειμένα σε ψυχιατρικές κλινικές προσκομίζοντας σχετικές γνωματεύσεις .
- η επιχείρηση είναι ανύπαρκτη διότι δεν λειτούργησε ποτέ στην δηλωμένη έδρα του στην όπως αυτό διαπιστώθηκε από τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. στην χωρική αρμοδιότητα της οποίας ανήκει η εταιρία
- δεν έχει υποβάλει από την έναρξη εργασιών της επιχείρησης το έτος 2008 έως σήμερα δηλώσεις εισοδήματος , δηλώσεις ΦΠΑ , συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών για τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν τις αντίστοιχες χρήσεις.
- η εταιρία δεν έχει κάνει ποτέ αγορές υλικών ή εμπορευμάτων για την πραγματοποίηση των συναλλαγών που αναγράφονται στα εκδοθέντα τιμολόγια , όπως διαπιστώθηκε από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ 186/92 της εταιρίας και τις αντίστοιχες δηλώσεις τρίτων για τις χρήσεις 2008-2011.
- φέρεται να πραγματοποιήσει εργασίες ανακαινίσεων στις εταιρίες α)β)..... χωρίς να υπάρχουν αγορές υλικών και χωρίς την απασχόληση προσωπικού για αυτές τις εργασίες όπως διαπιστώθηκε από το ΙΚΑ (υποκατάστημα Μαρτίου –), παρόλο που στις υπεύθυνες δηλώσεις τους αναφέρουν ότι οι εργασίες έγιναν με επιβλέποντα και Γενικό Διευθυντή τον οπότε έγιναν σίγουρα από κάποιους εργάτες-τεχνίτες
- όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο στην εταιρία οι εργασίες που εμφανίζονται να έχουν γίνει από τον σε υποκατάστημα της εταιρίας εξοφλούνται με την με αριθμό επιταγή της τράπεζας ύψους 70.924,00€ προκειμένου να φαίνεται νόμιμη η συναλλαγή. Στη συνέχεια, η επιταγή επιστρέφει στη διαχειρίστρια της εταιρίας κα και κατατίθεται από την ίδια στο λογαριασμό κεφαλαίου κίνησης του – συζύγου της διαχειρίστριας.
- από τον έλεγχο στα φορολογικά στοιχεία και τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών των χρήσεων 2008 -2011 της εταιρίας προέκυψε ότι η συνεργασία με τον διήρκεσε από το έτος 2008 έως και τον Δεκέμβριο του 2010 αυτός αναφέρει στην υπεύθυνη δήλωσή του ότι : «συνέχισα την συνεργασία μέχρι το τέλος του 2009. Για το έτος του 2009 τα τιμολόγια πληρωνόταν μετρητοίς. Τις πρώτες ύλες τις μετέφερε με δικό του φορτηγάκι..... ».

- τα τιμολόγια πώλησης – Δελτία Αποστολής που εκδόθηκαν προς την εταιρία εμφανίζουν ως τόπο φόρτωσης των εμπορευμάτων τη δηλωμένη έδρα της επιχείρησης , στην οποία ούτε λειτούργησε ποτέ , ούτε εμφάνισε ποτέ αγορές εμπορευμάτων , ούτε απασχόλησε ποτέ προσωπικό που είναι απαραίτητο για την φορτοεκφόρτωση των εμπορευμάτων
- Επίσης από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. προέκυψε σαφώς ότι πρόκειται για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους και όχι μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη, επειδή όπως αναφέρεται στην έκθεση :
- «Όλες οι μεταφορές των υλικών φέρεται να έγιναν με το ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας, παρότι τα σχετικά Δελτία Αποστολής εκδόθηκαν από την επιχείρηση του που έχει ως κύριο αντικείμενο την εμπορία ξυλείας την κατασκευή τεχνικών έργων, αλλά δεν διαθέτει οχήματα για την πραγματοποίηση των μεταφορών αυτών.
- Σύμφωνα με τα εκδοθέντα παραστατικά οι επίμαχες συναλλαγές, ήτοι η μεταφορά του συνόλου των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν, όπως έπιπλα κουζίνας, κουφώματα, πέτρες, πλακάκια δαπέδου κ.λπ. από την έδρα του πωλητή που βρίσκεται στη μεταφέρθηκαν στην , με αλληπάλληλα καθημερινά δρομολόγια στο χρονικό διάστημα από 26/08/2008 έως 30/08/2008, όπως προκύπτει από τα σχετικά δελτία Αποστολής, αλλά και όλες οι απαιτούμενες εργασίες παρά τον μεγάλο όγκο τους, διεκπεραιώθηκαν αυθημερόν σύμφωνα με τα τιμολόγια έργου που εκδίδονταν την ίδια ημέρα.
- Ενδεικτικά αναφέρουμε ότι με το Δ.Α. μεταφέρθηκαν πλακάκια δαπέδου 130μ², 450 kg κόλα, 100μ σωληνώσεις καλοριφέρ, θερμοκολλητική σωλήνα 40μ και ενώ όλα τα υλικά αυτά φέρεται να παραδόθηκαν στις 15:10' το απόγευμα της ίδιας ημέρας, το σχετικό τιμολόγιο τεχνικών έργων Νο 16, που περιλαμβάνει την αξία τους, αλλά και την αξία εργασίες τοποθέτησής τους και το οποίο σύμφωνα με τον ΚΒΣ εκδίδεται με το πέρας των εργασιών, εκδόθηκε και αυτό την ίδια ημέρα.
- -Ο εμφανιζόμενος τρόπος διενέργειας των ανωτέρω συναλλαγών, όπως περιγράφονται στα εκδοθέντα στοιχεία αντιβαίνει εμφανώς στα δεδομένα της κοινής πείρας και τις συνήθειες πρακτικές της αγοράς, όσον αφορά τη μέθοδο που ακολουθήθηκε για τη διακίνηση των υλικών, καθώς αφορούν κυρίως οικοδομικά υλικά ευρείας χρήσης, η προμήθεια των οποίων γίνεται συνήθως από πλησίον του έργου σημεία πώλησης τη στιγμή μάλιστα που ο φερόμενος ως προμηθευτής (.....) όπως προέκυψε από τους διενεργηθέντες ελέγχους δεν διέθετε αποθέματα εμπορευμάτων. Επιπλέον πέραν των συνηθισμένων και κοινώς αποδεκτών πρακτικών είναι και ο ελάχιστος χρόνος των πέντε ημερών μέσα στον οποίο φαίνεται να διεκπεραιώθηκαν εργασίες μεγάλης κλίμακας όπως οι

επίμαχες, δεδομένου μάλιστα ότι εντός του χρόνου αυτού προσμετράται και η υποτιθέμενη πολύωρη οδική μεταφορά των υλικών από στην

- - Όπως προκύπτει από τα τραπεζικά έγγραφα που απέστειλε η στο, **τελικός αποδέκτης, του χρηματικού ποσού που καταβλήθηκε μέσω της υποτιθέμενης εξοφλητικής επιταγής της ελεγχόμενης, ήταν ο, σύζυγος της διαχειρίστριας της εταιρείας** και η συγκεκριμένη επιταγή εκδόθηκε με αποκλειστικό σκοπό να προσδώσει αληθοφάνεια στις συναλλαγές,
- - **Δεν προσκομίστηκαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση αποδεικτικά εξόφλησης των συγκεκριμένων συναλλαγών πέραν της επιταγής, η οποία από τον έλεγχο του ΣΔΟΕ διαπιστώθηκε ότι εκδόθηκε <<μόνο για να προσδώσει αληθοφάνεια στη συναλλαγή της με τον>>».**
- Όλα τα προαναφερθέντα συνηγορούν στο ότι δεν υπάρχει καμία ένδειξη ότι ο φερόμενος ως αντισυμβαλλόμενος του προσφεύγοντοςδύνатаι να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή τόσο στο εσωτερικό της χώρας, όσο και στο εξωτερικό. Περαιτέρω, δεν αποτελούν μεμονωμένες παρατυπίες ή παραλήψεις αλλά επαναλαμβανόμενες, δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη, αλλά σε πρόθεση για απόκρυψη φορολογητέας ύλης, με αποτέλεσμα να μην εμφανίζεται στα βιβλία η πραγματική κατάσταση της επιχείρησης κατά το μέρος της εικονικής αξίας των συναλλαγών. Κατά συνέπεια, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι πρόσωπο συναλλακτικά ανύπαρκτο.
- Αντίθετα από τα παραπάνω, τα οποία αποδεικνύουν πλήρως την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ούτε κατόπιν της κοινοποίησης του σχετικού σημειώματος ελεγκτικών διαπιστώσεων στην προσφεύγουσα, με το οποίο της έγιναν γνωστές οι διαπιστώσεις του ελέγχου, οι σχετικές παραβάσεις που αφορούν στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, η τελευταία δεν προσκόμισε στη φορολογική αρχή εκείνα τα αποδεικτικά στοιχεία που θα αποδείκνυαν και θα στοιχειοθετούσαν την πραγματοποίηση των συναλλαγών.
- Άλλωστε, πριν τη σύνταξη των συμπροσβαλλόμενων εκθέσεων ελέγχου και την έκδοση των προσβαλλόμενων από την προσφεύγουσα, κοινοποιήθηκε από την Δ.Ο.Υ στην τελευταία σχετικό σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων με αριθμό με το οποίο έγιναν γνωστές οι διαπιστώσεις και τα πορίσματα του ελέγχου και κλήθηκε, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν.4174/2013 και εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών, να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις της. Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα αποδεικτικά στοιχεία που θα στοιχειοθετούσαν την πραγματοποίηση των συναλλαγών και ως εκ τούτου ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των οριστικών πράξεων.

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

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό:

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 5 του ν. 2523/97 όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 3943/2011: «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 ιδιαίζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9.

Επειδή περαιτέρω στις διατάξεις της περ. γ της παρ. 2 του αρ. 55 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «2. α)...β)...γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.»

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.32 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : «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 περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 α και 4 β του αρ. 3 του ν. 4337/2015, καταργούνται οι παράγραφοι 1 και 2 του αρ. 55 του ν. 4174/2013.

Επειδή ακολούθως σύμφωνα με την παρ. 3 του αρ. 7 του ν. 4337/2015 : 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: α) ...β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας....»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «*κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς, θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)*».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι **ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά** που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος έκδοσης της καταλογιστικής πράξης. **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).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία

και συγκεκριμένα τα τιμολόγια τεχνικών έργων Νο, συνολικής καθ. αξίας 59.600,00€ πλέον ΦΠΑ 11.624,00€ και έκαστου μεγαλύτερης των 880,00€ εκδόσεως του με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 9,10,11,14, 18§3 και 9, 19§1 και 4 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) όπως ισχύουν σε συνδυασμό με τις μεταβατικές διατάξεις του αρ. 7 παρ. 3 περ. β του ν. 4337/2015, ως ευνοϊκότερης διάταξης μεταξύ του αρ. 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/97 και αυτής του αρ. 55 παρ. 2 περ. γ' υποπερ. ββ του ν. 4174/2013, ως ευνοϊκότερης διάταξης μεταξύ του αρ. 5 παρ. 10 περ. β' ν.2523/97 και αυτής του αρ. 55 παρ. 2 περ. γ' ν.4174/2013.

Από το πλέγμα των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι για τις πράξεις του αρ. 55 παρ. 2γ 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. 2523/97, είτε κατά το άρθρο 55 παρ. 2 γ του ν. 4174/2013 κατά τη διακριτική ευχέρεια του υπόχρεου (αρχικώς αρ. 66 παρ. 32 του ν. 4174/2013 και μεταγενέστερα αρ. 72 παρ. 32 του ίδιου νόμου). Ο υπόχρεος δηλαδή έκρινε κατά διακριτική του ευχέρεια το ευνοϊκότερο για τον ίδιο εφαρμοστέο νομοθετικό πλαίσιο. Σύμφωνα με τη μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του αρ. 7 του ν. 4337/2015, για παραβάσεις τελεσθείσες πριν την έναρξη ισχύος του αρ. 55 του ν. 4174/2013 (ήτοι πριν την 26-7-2013), αποκλείεται πλέον η εφαρμογή του αρ. 5 του ν. 2523/97. Επί λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές ως προς το σύνολό του, η κύρωση που επιβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 3 περ. β του αρ. 7 του ν. 4337/2015 ανέρχεται στο 40% της αξίας της συναλλαγής . Κατά το χρόνο ισχύος του αρ. 5 του ν .2523/97, η ανωτέρω κύρωση ανέρχονταν στο 50% της αξίας της συναλλαγής. Επομένως η κύρωση που προβλέπεται στη μεταβατική διάταξη του αρ. 7 παρ. 3 περ. β είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη εκείνης του αρ. 5 παρ. 10 β του ν. 2523/97. Συγκρινόμενη όμως με τη ρύθμιση του αρ. 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 1-12-2015 και εφεξής για ακριβώς τις ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι λιγότερο ευνοϊκή. Δηλαδή στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου νόμου.

Επειδή περαιτέρω, με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας κι έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική αρχή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου νόμου. Στις αποφάσεις αυτές, η υπό εξέταση

αρχή νοείται ως γενική αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά.

Επειδή περαιτέρω με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1119/2018 δίνονται οδηγίες και αναλυτικά παραδείγματα για τον τρόπο με τον οποίο θα εφαρμοστούν οι διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 και του αρ. 49 παρ. 4, 5 και 6 του ν. 4509/2017, σχετικά με τον περιορισμό του προστίμου μετά από έλεγχο, αλλά και το πώς θα γίνεται η εφαρμογή της ευνοϊκότερης ρύθμισης για πρόστιμα που αφορούν δηλώσεις προ της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ. Στην παρ. 1.3 διευκρινίζεται ότι «α) Με την υποβολή εκπροθέσμων δηλώσεων μετά την κοινοποίηση της εντολής δεν θίγονται τα πρόστιμα που επιβάλλονται για λοιπές παραβάσεις, όπως ενδεικτικά τα πρόστιμα του [άρθρου 7](#) του ν. [4337/2015](#) που επιβάλλονται για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#)), του [Κ.Φ.Α.Σ.](#) (ν. [4093/2012](#)) ή του [άρθρου 55](#) του Κ.Φ.Δ. ή τα πρόστιμα του [άρθρου 79](#) του ν. [4472/2017](#) για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Συνεπώς από τις αναφερθείσες διατάξεις συνάγεται ότι ορθά η αρμόδια φορολογική αρχή επέβαλε το σχετικό πρόστιμο ΚΒΣ, καθόσον στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου νόμου. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό:

Επειδή στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 9 ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175/30-09-2010) 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 στις διατάξεις του άρθρου 13 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται: [...] β) Το περιεχόμενο, ο χρόνος, ο τρόπος και η διαδικασία έκδοσης Εκκαθαριστικού ή Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 9, καθώς και οι συνέπειες και οι διαδικασίες που ακολουθούνται σε περίπτωση μη αποδοχής του από τον επιτηδευματία. [...] ζ) Ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία σύνταξης και υποβολής στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος στην περίπτωση μη έκδοσης του από την Γ.Γ.Π.Σ.. η) Ο τρόπος, ο χρόνος και η διαδικασία διόρθωσης του Εκκαθαριστικού Σημειώματος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. προφανών σφαλμάτων του Εκκαθαριστικού Σημειώματος.

[...] ι) Ο τρόπος, ο χρόνος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο ζήτημα για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 13 του άρθρου 6, της παραγράφου 3 του άρθρου 7 και των άρθρων 8 και 11 και, ια) κάθε αναγκαίο ζήτημα ή διαδικασία για την εφαρμογή των διατάξεων του Κεφαλαίου αυτού».

Επειδή κατ' εφαρμογή της ως άνω εξουσιοδοτικής διάταξης εκδόθηκε η ΠΟΛ.1019/28.1.2011, στην παρ. 8 της οποίας ορίζεται ότι: «8. Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην [παραγραφο 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.1138/11.10.2010](#). 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. 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 Κ.Β.Σ., διαφορετικά έχουν πλέον εφαρμογή οι ισχύουσες διατάξεις».

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 9 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους. 2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων...».

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό:

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζουν, ότι: «Άρθρο 72. Μεταβατικές διατάξεις.. (42) 44. Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κάθε

αίτημα προς τη Φορολογική Διοίκηση, για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου, ανεξαρτήτως χρονικών περιορισμών, εφαρμόζεται και για υποθέσεις, οι οποίες ήταν δυνατό να υπαχθούν σε οποιαδήποτε περίπτωση των διατάξεων των άρθρων 70Α και 70Β του ν. 2238/1994.

(44) 48. Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωσή του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής....»

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17-10-2015) ορίζουν, ότι: «Άρθρο 7. Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας §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:..... §6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α'179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος».

Επειδή, σύμφωνα με την αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Β 1077652 ΕΞ 2016/ 17.5.2016 Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την έκδοση και περαίωση πράξεων επιβολής προστίμων βάσει ν.3888/2010 ύστερα από τη δημοσίευση του ν.4337/2015, «9. από την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, ήτοι από 1/1/2014, κάθε αίτημα προς τη Φορολογική Διοίκηση για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται. Εξαιρετικά, για τις περιπτώσεις των παραβάσεων που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογιζόταν σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούσαν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου περί της δυνατότητας διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού των εν λόγω προστίμων στο ένα τρίτο (1/3) αυτών. Κατ' εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων παρείχετο και η δυνατότητα συμβιβασμού στο ένα πέμπτο (1/5) των προστίμων του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 που εκδίδονταν ύστερα από

τη διαπίστωση παραβάσεων του Κ.Β.Σ. της παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 3888/2010 στις περιπτώσεις που ύστερα από νέα επιβαρυντικά στοιχεία εκδιδόταν το προβλεπόμενο συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα της παρ. 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010 και γινόταν αποδεκτό από τους ελεγχόμενους. 10. Δεδομένων των ανωτέρω, οι πράξεις προσδιορισμού προστίμων που αφορούν παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για υποθέσεις που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 1 -13 του ν. 3888/2010 και για τις οποίες προκύπτουν νέα επιβαρυντικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010, προσδιορίζονται πλέον σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, χωρίς τη δυνατότητα περαιτέρω μείωσης στο ένα πέμπτο (1/5) στο πλαίσιο διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού».

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, δεν υπάρχει δυνατότητα διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού και περαιτέρω μείωσης των επιβαλλόμενων προστίμων, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν αποδέχθηκε την με αριθμό πρωτ. αίτηση της προσφεύγουσας για περιορισμό του προστίμου στο 1/5, και ως εκ τούτου ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός της απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ, του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' του Ν.4337/15, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

- Η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, του άρθρου 7 παρ.3 περ.β' του Ν.4337/15, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008.

	Βάσει Ελέγχου(€)	Βάσει Απόφασης(€)
Ποσό προστίμου ΚΒΣ	23.840,00	23.840,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η υπάλληλος του Γραφείου

Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.