



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

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

Θεσσαλονίκη, 27/5/2019

Αριθμός απόφασης: 1299

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

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

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

Τη με ημερομηνία κατάθεσης **28/1/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τηςμε **Α.Φ.Μ.:**κατά: **α)** της με αριθ./**28-12-2018 (taxis– 28/12/2018)** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2007, **β)** της με αριθ./**28-12-2018 (taxis– 28/12/2018)** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2008, **γ)** της με αριθ./**28-12-2018 (taxis– 28/12/2018)** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2009, **δ)** του με αριθ./**27-12-2018** οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2007), **ε)** της με αριθ./**28-12-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 (διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2008), **ζ)** της με αριθ./**28-12-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010

(διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2009), **η)** του με αριθ./27-12-2018 οριστικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2007, **θ)** της με αριθ./28-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2007, **ι)** της με αριθ./28-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2008, **ια)** της με αριθ./28-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2009, **ιβ)** τον με αριθ./27-12-2018 οριστικό προσδιορισμό προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2007, **ιγ)** της με αριθ./28-12-2018 οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2007, **ιδ)** της με αριθ./28-12-2018 οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2008 και **ιε)** της με αριθ./28-12-2018 οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2009, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **28/1/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της με **Α.Φ.Μ.:**, 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:

α) Με τη με αριθ./28-12-2018 (**taxis– 28/12/2018**) οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2007, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **18.821,20€**, λόγω λήψης από την ατομική επιχείρηση του-**ΑΦΜ**τριών (3) εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 47.053,00€ πλέον ΦΠΑ 4.239,00€, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015, δη πρόστιμο ίσο με το 40 % της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι $47.053,00\text{€} \times 40\% = 18.821,20\text{€}$.

β) Με τη με αριθ./28-12-2018 (**taxis– 28/12/2018**) οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2008, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους 15.067,60€, λόγω λήψης από την ατομική επιχείρηση του-**ΑΦΜ**έξι (6) εικονικών ως προς τη συναλλαγή και πλαστών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 37.669,00€ πλέον ΦΠΑ 3.386,00€ παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015, δη πρόστιμο ίσο με το 40 % της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι $37.669,00 \times 40\% = 15.067,60\text{€}$.

γ) Με τη με αριθ./28-12-2018 (**taxis– 28/12/2018**) οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχ. περιόδου

1/1-31/12/2009, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους 10.950,00€, λόγω λήψης από την ατομική επιχείρηση του- **ΑΦΜ**πέντε (5) εικονικών ως προς τη συναλλαγή και πλαστών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 27.375,00€ πλέον ΦΠΑ 2.461,00€ παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015, δη πρόστιμο ίσο με το 40 % της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι 27.375,00 X 40% = 10.950,00€.

δ) Με τον με αριθ./27-12-2018 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2007), του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 911,46€, πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 854,95€, δη σύνολο φόρου **1.766,41€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή λόγω λήψης πέντε εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 67.496,65€ πλέον ΦΠΑ αξίας 6.074,66€ εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του- **ΑΦΜ:**

ε) Με τη με αριθ./28-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 (διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2008), του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 743,91€, πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 697,78€, δη σύνολο φόρου **1.441,69€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή λόγω λήψης των προαναφερθέντων έξι (6) εικονικών ως προς τη συναλλαγή και πλαστών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 37.669,00€ πλέον ΦΠΑ 3.386,00€, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του - **ΑΦΜ**

ζ) Με τη με αριθ./28-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010 (διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2009), του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 2.104,50€, πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 2.007,77€, δη σύνολο φόρου **4.112,27€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή λόγω λήψης των προαναφερθέντων πέντε (5) εικονικών ως προς τη συναλλαγή και πλαστών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 27.375,00€ πλέον ΦΠΑ 2.461,00€, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του - **ΑΦΜ**

η) Με τον με αριθ./27-12-2018 οριστικό προσδιορισμό ΦΠΑ διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2007, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ 7.346,08€, πρόστιμο του άρθρου 58α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 6.890,62€, δη σύνολο φόρου **14.236,70€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν προσδιορισμού των

φορολογητέων εκροών σύμφωνα με τα προσδιορισθέντα στην φορολογία εισοδήματος εξωλογιστικώς ακαθάριστα έσοδα λόγω απόρριψης των βιβλίων της προσφεύγουσας ως ανακριβών και αφαίρεσης από τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο εισροών της, της αξίας και του αναλογούντος ΦΠΑ πέντε ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 67.496,65€ πλέον ΦΠΑ αξίας 6.074,66€ εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του -

ΑΦΜ:

θ) Με τη με αριθ.**/28-12-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2007, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ύψους 74,55€ και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ 4.239,00€, πρόστιμο του άρθρου 58α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 3.976,18€, δη σύνολο φόρου **8.215,18€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν αφαίρεσης από τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο εισροών της, της αξίας και του αναλογούντος ΦΠΑ τριών (3) ληφθέντων εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 47.053,00€ πλέον ΦΠΑ 4.239,00€, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του- **ΑΦΜ**

ι) Με τη με αριθ.**/28-12-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2008, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ύψους 1.380,74€ και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ 2.913,12€, πρόστιμο του άρθρου 58α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 2.732,51€, δη σύνολο φόρου **5.645,63€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με τα προσδιορισθέντα στην φορολογία εισοδήματος εξωλογιστικώς ακαθάριστα έσοδα λόγω απόρριψης των βιβλίων της προσφεύγουσας ως ανακριβών και αφαίρεσης από τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο εισροών της, της αξίας και του αναλογούντος ΦΠΑ έξι (6) ληφθέντων εικονικών ως προς τη συναλλαγή και πλαστών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 37.669,00€ πλέον ΦΠΑ 3.386,00€ έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του- **ΑΦΜ**

ια) Με τη με αριθ.**/28-12-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2009, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ 3.347,84€, πρόστιμο του άρθρου 58α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 3.140,27€, δη σύνολο φόρου **6.488,11€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών σύμφωνα με τα προσδιορισθέντα στην φορολογία εισοδήματος εξωλογιστικώς ακαθάριστα έσοδα λόγω απόρριψης των βιβλίων της προσφεύγουσας ως ανακριβών και αφαίρεσης από τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο εισροών της, της αξίας και του αναλογούντος ΦΠΑ πέντε (5) εικονικών ως προς τη συναλλαγή και πλαστών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 27.375,00€ πλέον ΦΠΑ 2.461,00€, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του- **ΑΦΜ**

ιβ) Με τον με αριθ.**/27-12-2018** οριστικό προσδιορισμό προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2007, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας επιβλήθηκε σε

βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **3.037,33€**, για διενέργεια έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των προαναφερθέντων πέντε ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του- **ΑΦΜ:**, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου $6.074,66\text{€} \times 50\% = 3.037,33\text{€}$.

ιγ) Με τη με αριθ./**28-12-2018** οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2007, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **2.119,50€**, για διενέργεια έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των προαναφερθέντων τριών (3) εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του - **ΑΦΜ**, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου $4.239,00\text{€} \times 50\% = 2.119,50\text{€}$.

ιδ) Με τη με αριθ./**28-12-2018** οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2008 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **1.693,00€**, για διενέργεια έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των προαναφερθέντων έξι (6) εικονικών ως προς την συναλλαγή και πλαστών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του - **ΑΦΜ**, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου $3.386,00\text{€} \times 50\% = 1.693,00\text{€}$.

ιε) Με τη με αριθ./**28-12-2018** οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2009 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **1.230,50€**, για διενέργεια έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των προαναφερθέντων πέντε (5) εικονικών ως προς την συναλλαγή και πλαστών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του - **ΑΦΜ**, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου $2.461,00\text{€} \times 50\% = 1.230,50\text{€}$.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις: **δ)** με αριθ./**27-12-2018** οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, **η)** με αριθ./**27-12-2018** οριστικού προσδιορισμού ΦΠΑ και **ιβ)** με αριθ./**27-12-2018** οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997, εκδόθηκαν βάσει των από **27/12/2018** εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/97 της ΔΟΥ Βέροιας σε εκτέλεση της με αρ. - **4/5/2015** εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αρ. πρωτ.-**23/04/2015** (αριθ. υπόθεσης/**13**) έγγραφο του ΣΔΟΕ Π.Δ. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας και οι συνημμένες σε αυτό από 19/3/2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ.1 86/1992 (ΚΒΣ) και πληροφοριακή έκθεση ΦΠΑ (αριθ. πρωτ. εισερχ.- **29/4/2015**). Σύμφωνα με τις εν λόγω εκθέσεις η προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2007, έλαβε πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία, αξίας 67.496,65€ με αναλογούντα Φ.Π.Α. 6.074,66€ ως προς τη συναλλαγή από την ατομική

επιχείρηση του- **ΑΦΜ:** Τα επίμαχα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια - για πώληση αγαθών), τα οποία κατασχέθηκαν με την από/09-10-2013 έκθεση κατάσχεσης του ΣΔΟΕ Π.Δ. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας είναι τα παρακάτω:

Α/Α	ΑΡΙΘ.	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ
1	16/24-09-07	13.252,50	1.192,72	14.445,22
2	17/26-09-07	13.678,50	1.231,09	14.909,89
3	18/27-09-07	13.526,60	1.217,39	14.743,99
4	19/28-09-07	13.579,10	1.222,11	14.801,21
5	20/29-09-07	13.459,95	1.211,35	14.670,85
ΣΥΝΟΛΑ		67.496,65	6.074,66	73.571,16

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, **α)** με αριθ./28-12-2018 (taxis- 28/12/2018) οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, **β)** με αριθ./28-12-2018 (taxis- 28/12/2018) οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, **γ)** με αριθ./28-12-2018 (taxis- 28/12/2018) οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, **ε)** με αριθ./28-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, **ζ)** με αριθ./28-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, **θ)** με αριθ./28-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, **ι)** με αριθ./28-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, **ια)** με αριθ./28-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, **ιγ)** με αριθ./28-12-2018 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997, **ιδ)** με αριθ./28-12-2018 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 και **ιε)** με αριθ./28-12-2018 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997, εκδόθηκαν βάσει των από 28/12/2018 εκθέσεων ΚΒΣ, μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/97 της ΔΟΥ Βέροιας σε εκτέλεση της με αρ./2/5/2018 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε η από 7/3/2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής, με την οποία διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε από την ατομική επιχείρηση του - **ΑΦΜ**, στη χρήση 2007 τρία (3) εικονικά ως προς την συναλλαγή φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 47.053,00€ πλέον ΦΠΑ 4.239,00€, στη χρήση 2008 έξι (6) εικονικά ως προς την συναλλαγή και πλαστά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 37.669,00€ πλέον ΦΠΑ 3.386,00€ και στη χρήση 2009, πέντε (5) εικονικά ως προς την συναλλαγή και πλαστά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 27.375,00€ πλέον ΦΠΑ 2.461,00€. Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία κατασχέθηκαν στην έδρα της προσφεύγουσας από την ΥΠΕΕ Δυτικής Μακεδονίας με τη με αριθ./10-12-2009 έκθεση κατάσχεσης ως εξής:

ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
TIM 39	15-12-2007	10.407,00	942,00	11.349,00
ΔΑ 189	3-12-2007			
ΔΑ 190	4-12-2007			
TIM 40	17-12-2007	12.765,00	1.148,00	13.913,00
ΔΑ 191	5-12-2007			
ΔΑ 192	6-12-2007			

TIM 41	18-12-2007	23.881,00	2.149,00	26.030,00
ΔΑ 193	7-12-2007			
ΔΑ 194	8-12-2007			
ΔΑ 195	9-12-2007			
ΣΥΝΟΛΑ 2007		47.053,00	4.239,00	51.292,00
ΤΠΔΑ 107	15-1-2008	5.366,00	482,00	5.849,00
ΤΠΔΑ 111	23-1-2008	5.474,00	492,00	5.967,00
ΤΠΔΑ 119	13-2-2008	8.999,00	809,00	9.808,00
ΤΠΔΑ 125	4-3-2008	5.441,00	489,00	5.931,00
ΤΠΔΑ 139	19-5-2008	6.853,00	616,00	7.469,00
ΤΠΔΑ 146	3-6-2008	5.536,00	498,00	6.035,00
ΣΥΝΟΛΑ 2008		37.669,00	3.386,00	41.055,00
ΤΠΔΑ 122	20-1-2009	4.544,00	408,00	4.952,00
ΤΠΔΑ 126	28-1-2009	8.613,00	775,00	9.388,00
ΤΠΔΑ 130	4-2-2009	4.704,00	423,00	5.127,00
ΤΠΔΑ 131	5-2-2009	5.554,00	499,00	6.054,00
ΤΠΔΑ 136	10-2-2009	3.960,00	356,00	4.316,00
ΣΥΝΟΛΑ 2009		27.375,00	2.461,00	29.836,00

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρους και πρόστιμα στην υπό κρίση χρήση. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.
2. Έλλειψη αιτιολογίας. Οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές. Αντιστροφή του βάρους απόδειξης της εικονικότητας. Καλοπιστία της ως λήπτη.
3. Η έκθεση ελέγχου ΦΠΑ και επιβολής προστίμου ΦΠΑ είναι αόριστες και δε φέρουν τα εκ του νόμου απαραίτητα στοιχεία.
4. Αναδρομική εφαρμογή της επεικέστερης φορολογικής ρύθμισης. Μη εφαρμογή του ευμενέστερου καθεστώτος καθώς με το άρθρο 7 παρ. 8 και παρ. 5 του Ν. 4337/2015 καταργήθηκε εφεξής η παράβαση της έκδοσης και λήψης εικονικών τιμολογίων.

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρους και πρόστιμα στην υπό κρίση χρήση και παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72§11 του Ν.4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των

προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

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

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

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

Επειδή, στο άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ''' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

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

Επειδή, με την ΠΟΛ.1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ.265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεως της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1052/2007 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις αναφορικά με την εφαρμογή της τροποποιηθείσας με το άρθρο 13 του ν.3522/2006 διάταξης της περ. της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «Με τις διατάξεις αυτές 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. Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία. Η έναρξη ισχύος της ανωτέρω διάταξης ορίζεται, σύμφωνα με την περίπτωση ιγ΄ του άρθρου 39 του νόμου αυτού, από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22/12/2006)». Επομένως, η εξουσία της ελεγκτικής αρχής περιορίζεται μόνο στην αξιολόγηση των συμπληρωματικών στοιχείων, που δεν είχαν περιέλθει σε γνώση της κατά τον αρχικό χρόνο παραγραφής ή το χρόνο έκδοσης του οριστικού φύλλου ελέγχου ή του σημειώματος περαίωσης, μη δυνάμενης να επεκταθεί σε περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης της προϋπόθεσης της περ. β΄ της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, περί ανακρίβειας των δηλώσεων.

Επειδή, με την ΠΟΛ.1125/25.11.2004 κοινοποιήθηκε η υπ΄ αριθ.327/04 γνωμοδότηση του Β΄ Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί εφαρμογής των διατάξεων για έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων και στην οποία αναφέρεται ότι: «Με την πιο πάνω γνωμοδότηση του Β΄ Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε ομόφωνα δεκτό ότι σε περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ) ή πράξη, προκειμένου περί ΦΠΑ, εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής, δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις κατά τις διατάξεις των άρθρων 68 παράγρ. 2, περίπ. β΄ του Ν. 2238/94 και 49, παράγρ. 3 του Ν. 2859/2000».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 της ΠΟΛ.1066/2011 ορίζεται ότι: «Σε ανέλεγκτες κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ν.3888/2010 υποθέσεις για τις οποίες το Εκκαθαριστικό Σημείωμα της παραγράφου 1 του άρθρου 9 έχει γίνει αποδεκτό σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου και δεν έχει επέλθει περαίωση λόγω μη εξόφλησης της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, η μη καταβολή τουλάχιστον δύο ληξιπρόθεσμων δόσεων των οικείων

ποσών φόρων που προκύπτουν από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα, έχει ως αποτέλεσμα οι υποθέσεις αυτές να είναι ελεγκτές και το συνολικό ποσό φόρων κατά οικονομικό έτος και φορολογικό αντικείμενο που προκύπτει από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα συμψηφίζεται με το αντίστοιχο συνολικό ποσό φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων που θα προκύψει από τον τακτικό (οριστικό) φορολογικό έλεγχο που θα διενεργηθεί».

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

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, από τη ΔΟΥ Βέροιας εκδόθηκε το με αρ./2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν.3888/2010 για τα οικονομικά έτη 2001 έως και 2010 (χρήσεις 2000 – 2009), το οποίο έγινε αποδεκτό από την προσφεύγουσα. Από το σύνολο του βεβαιωθέντος φόρου περαίωσης 5.420,84€, η προσφεύγουσα κατέβαλε ποσό 3.986,86€, αφήνοντας ανεξόφλητο υπόλοιπο ύψους 1.433,98€. Κατόπιν των ανωτέρω, και όπως ρητώς ορίζεται στην ΠΟΛ.1066/2011, λόγω της μη εξόφλησης της συνολικής οφειλής του εκκαθαριστικού σημειώματος, δεν επήλθε περαίωση.

Επειδή, για τον διενεργηθέντα έλεγχο σε εκτέλεση της με αρ.- 4/5/2015 εντολής του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας και τον με αριθ./27-12-2018 οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, με αριθ./27-12-2018 οριστικό προσδιορισμό ΦΠΑ και τον με αριθ./27-12-2018 οριστικό προσδιορισμό προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997, οικ. έτους 2008 (διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2007) επισημαίνονται τα εξής:

- το με αριθ. πρωτ.-23/04/2015 (αριθ. υπόθεσης/13) έγγραφο του ΣΔΟΕ Π.Δ. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας και οι συνημμένες σε αυτό από 19/3/2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ.186/1992 (ΚΒΣ) και πληροφοριακή έκθεση ΦΠΑ όπου διαπιστώνεται ότι, η προσφεύγουσα έλαβε από την ατομική επιχείρηση του - **ΑΦΜ**:τα προαναφερθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους στη χρήση 2007 και περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας στις **29/4/2015** (αριθ. πρωτ. εισερχ.- 29/4/2015), δηλαδή μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής, αποτελεί καταρχήν συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994, του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013.
- Κατόπιν των ανωτέρω ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος αναφορικά με τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007 (οικ. έτος 2008), κατέστη δεκαετής, δη έως τις **31/12/2018**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν.2238/94. Συνεπώς, κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης στις **27/12/2018**, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος ως προς τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007 (οικ. έτος 2008) δεν είχε παραγραφεί.
- Αναφορικά με το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλει ΦΠΑ ή πρόστιμο ΦΠΑ, δεδομένου ότι ο έλεγχος της φορολογικής αρχής αποτελεί αρχικό έλεγχο (καθώς δεν επήλθε περαίωση με τον Ν.3888/2010, ούτε διενεργήθηκε άλλος αρχικός έλεγχος), αυτό είναι **πενταετές**. Συνεπώς

κατά το χρόνο έκδοσης των πράξεων επιβολής ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ στις **27/12/2018** ως προς τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007, το δικαίωμα του δημοσίου είχε παραγραφεί με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 Φ.Π.Α της ΠΟΛ.1125/2004.

Επειδή, για τον διενεργηθέντα έλεγχο σε εκτέλεση της με αρ.- **2/5/2018** εντολής του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας και τη με αριθ./**28-12-2018 (taxis– 28/12/2018)** οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2007,/**28-12-2018 (taxis– 28/12/2018)** οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2008,/**28-12-2018 (taxis– 28/12/2018)** οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2009,/**28-12-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 (διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2008),/**28-12-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010 (διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2009),/**28-12-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2007,/**28-12-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2008,/**28-12-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2009,/**28-12-2018** οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2007,/**28-12-2018** οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2008 και/**28-12-2018** οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2009 επισημαίνονται τα εξής:

- η από **7/3/2018** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Βέροιας όπου διαπιστώνεται ότι, η προσφεύγουσα έλαβε από την ατομική επιχείρηση του - **ΑΦΜ**, στη χρήση **2007** τα προαναφερθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, στις χρήσεις **2008** και **2009** τα προαναφερθέντα εικονικά και πλαστά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους και περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας στις **7/3/2018**, δηλαδή μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής, αποτελεί καταρχήν συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994, του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013.
- Κατόπιν των ανωτέρω ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ και φόρου εισοδήματος αναφορικά α) με τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007 (οικ. έτος 2008) κατέστη ενδεκαετής, δη έως τις **31/12/2019** καθώς το συμπληρωματικό στοιχείο περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής κατά το τελευταίο έτος της παραγραφής (δη στις **7/3/2018**) και β) με τις διαχειριστικές περιόδους, 1/1 - 31/12/2008 (οικ. έτος 2009) και 1/1 - 31/12/2009 (οικ. έτος 2010) κατέστη δεκαετής, δη έως τις **31/12/2019** και **31/12/2020**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν.2238/94 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997. Συνεπώς, κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις **28/12/2018**, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμων ΚΒΣ και φόρου εισοδήματος ως προς διαχειριστικές περιόδους 1/1 - 31/12/2007 (οικ. έτος 2008), 1/1 - 31/12/2008 (οικ. έτος 2009) και 1/1 -

31/12/2009 (οικ. έτος 2010) δεν είχε παραγραφεί.

- Αναφορικά με το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλει ΦΠΑ ή πρόστιμο ΦΠΑ, δεδομένου ότι ο έλεγχος της φορολογικής αρχής αποτελεί αρχικό έλεγχο (καθώς δεν επήλθε περαίωση με τον Ν.3888/2010, ούτε διενεργήθηκε άλλος αρχικός έλεγχος), αυτό είναι **πενταετές**. Συνεπώς κατά το χρόνο έκδοσης των πράξεων επιβολής ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ στις **28/12/2018** ως προς διαχειριστικές περιόδους 1/1 - 31/12/2007 (οικ. έτος 2008), 1/1 - 31/12/2008 (οικ. έτος 2009) και 1/1 - 31/12/2009 (οικ. έτος 2010), το δικαίωμα του δημοσίου είχε παραγραφεί με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 Φ.Π.Α της ΠΟΛ.1125/2004.

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

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων, γίνεται εν μέρει αποδεκτός ως προς τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και προστίμων ΦΠΑ, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης των έτερων προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς αυτές, ενώ για τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ και διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο λόγο περί έλλειψης αιτιολογίας, πραγματικών επίμαχων συναλλαγών, αντιστροφής του βάρους απόδειξης της εικονικότητας και καλοπιστίας της ως λήπτη.

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και*

ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

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

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

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

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «*Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας*» ορίζεται ότι: «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο 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, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση,

- ο έλεγχος της ΔΟΥ Βέροιας σε εκτέλεση της με αρ.- **4/5/2015** εντολής του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, εδράζεται στο με αριθ. πρωτ.-**23/04/2015** (αριθ. υπόθεσης/13) έγγραφο του ΣΔΟΕ Π.Δ. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας και στις συνημμένες σε αυτό από **19/3/2015** εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ.186/1992 (ΚΒΣ) και ΦΠΑ για τον- **ΑΦΜ**: Στις από **27/12/2018** εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 2 – 35), ΦΠΑ (σελ. 2 - 28) και προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/97 (σελ. 2 – 25) της ΔΟΥ Βέροιας για την προσφεύγουσα, αποτυπώνονται αναλυτικώς, διεξοδικώς, επαρκώς και εμπεριστατωμένως αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη η ελεγκτική αρχή για την εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων και τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος, του ΦΠΑ και του προστίμου ΦΠΑ και
- ο έλεγχος της ΔΟΥ Βέροιας σε εκτέλεση της με αρ.- **2/5/2018** εντολής του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, εδράζεται στην από **7/3/2018** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής για τον- **ΑΦΜ** Στις από **28/12/2018** εκθέσεις ΚΒΣ (σελ. 3 – 13), μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 3 -18), ΦΠΑ (σελ. 3 - 25) και προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/97 (σελ 3 – 10) της ΔΟΥ Βέροιας για την προσφεύγουσα, αποτυπώνονται αναλυτικώς, διεξοδικώς, επαρκώς και εμπεριστατωμένως αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη η ελεγκτική αρχή για την εικονικότητα και την εικονικότητα – πλαστικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων και τον προσδιορισμό των προστίμων ΚΒΣ, του φόρου εισοδήματος, του ΦΠΑ και των προστίμων ΦΠΑ.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών και την καλοπιστία της ως λήπτριας (που εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Συνεπώς, οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Ως προς τον τέταρτο λόγο περί εφαρμογής του ευνοϊκότερου καθεστώτος στην επιβολή προστίμου ΚΒΣ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α΄) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. 10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή

βαρύτητας: β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2γ του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 ως ίσχυσε από 26/7/2013 (και τροποποιήθηκε στις 31/12/2013 με την παρ. 9 του άρθρου 48 του Ν.4223/2013) έως 16/10/2015 οριζόταν ότι: «Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 (ως ισχύει από 17/10/2015 και μετά) ορίζεται ότι: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α)....., β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας».

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

Επειδή, συγκρινόμενη η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του Ν.4337/2015 με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του Ν.4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 17/10/2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι λιγότερο ευνοϊκή. Δηλαδή στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου νόμου. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣΤΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις αποφάσεις του ΣΤΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην

αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με αριθ. πρωτ.– **28/1/2019** ενδικοφανούς προσφυγής τηςμε **Α.Φ.Μ.:**και

- την **ακύρωση:** **α)** του αριθ./**27-12-2018** οριστικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2007, **β)** της αριθ./**28-12-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2007, **γ)** της αριθ./**28-12-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2008, **δ)** της αριθ./**28-12-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2009, **ε)** τον αριθ./**27-12-2018** οριστικό προσδιορισμό προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2007, **ζ)** της αριθ./**28-12-2018** οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2007, **η)** της αριθ./**28-12-2018** οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2008 και **θ)** της αριθ./**28-12-2018** οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2009, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας **λόγω παραγραφής.**
- και την **επικύρωση:** **α)** της αριθ./**28-12-2018 (taxis– 28/12/2018)** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2007, **β)** της αριθ./**28-12-2018 (taxis– 28/12/2018)** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2008, **γ)** της αριθ./**28-12-2018 (taxis– 28/12/2018)** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2009, **δ)** του αριθ./**27-12-2018** οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2007), **ε)** της αριθ./**28-12-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 (διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2008) και **ζ)** της αριθ./**28-12-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010 (διαχ. περιόδου 1/1-31/12/2009)

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

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

- Η με αριθ./**28-12-2018 (taxis– 28/12/2018)** οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

Ποσό

Πρόστιμο	18.821,20
-----------------	------------------

- Ο με αριθ./27-12-2018 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	911,46
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	854,95
Καταλογιζόμενο ποσό	1.766,41

- Ο με αριθ./27-12-2018 οριστικός προσδιορισμός ΦΠΑ

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
ΦΠΑ	7.346,08	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	6.890,62	0,00
Καταλογιζόμενο ποσό	14.236,70	0,00

- Η με αριθ./28-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Πιστωτικό Υπόλοιπο ΦΠΑ προς έκπτωση	0,00	74,55
ΦΠΑ	4.239,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	3.976,18	0,00
Καταλογιζόμενο ποσό	8.215,18	0,00

- Ο με αριθ./27-12-2018 οριστικός προσδιορισμός προστίμου ΦΠΑ αρ. 6 του Ν.2523/1997

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Πρόστιμο	3.037,33	0,00

- Η με αριθ./28-12-2018 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ αρ. 6 του Ν.2523/1997

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Πρόστιμο	2.119,50	0,00

Διαχειριστική Περίοδος 1/1- 31/12/2008 – Οικ. Έτος 2009

- Η με αριθ./28-12-2018 (taxis– 28/12/2018) οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

	Ποσό
Πρόστιμο	15.067,60

- Η με αριθ./28-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	743,91
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	697,78
Καταλογιζόμενο ποσό	1.441,69

- Η με αριθ./28-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Πιστωτικό Υπόλοιπο ΦΠΑ προς έκπτωση	0,00	1.380,74
ΦΠΑ	2.913,12	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	2.732,51	0,00

Καταλογιζόμενο ποσό	5.645,63	0,00
----------------------------	-----------------	-------------

- Η με αριθ./28-12-2018 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ αρ. 6 του Ν.2523/1997

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Πρόστιμο	1.693,00	0,00

Διαχειριστική Περίοδος 1/1- 31/12/2009 – Οικ. Έτος 2010

- Η με αριθ./28-12-2018 (taxis– 28/12/2018) οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

	Ποσό
Πρόστιμο	10.950,00

- Η με αριθ./28-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	2.104,50
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	2.007,77
Καταλογιζόμενο ποσό	4.112,27

- Η με αριθ./28-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
ΦΠΑ	3.347,84	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	3.140,27	0,00
Καταλογιζόμενο ποσό	6.488,11	0,00

- Η με αριθ./28-12-2018 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ αρ. 6 του Ν.2523/1997

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Πρόστιμο	1.230,50	0,00

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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