



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 27.1.2020
Αριθμός απόφασης: 207

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Της ΠΟΛ. 1076/23.4.2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456/26.4.18)

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

3. Την υπ' αριθμ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **2.10.19** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας '.....', ΑΦΜ, με έδρα επί της οδού, ΤΚ, κατά

- της με αριθμό/19 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2006,
 - της με αριθμό/19 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2007,
- του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ, καθώς και την από 6.9.19 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ.

5. Τις ως άνω Πράξεις Επιβολής Προστίμου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **2.10.19** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας '.....', η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα

και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./19 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2006, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία (με αντικείμενο εργασιών την παραγωγή κινηματογραφικών ταινιών, βίντεο και τηλεοπτικών προγραμμάτων, παιδικών βιβλίων κλπ) πρόστιμο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§ε' του ν. 4337/2015, ύψους 10.748,56 € (= 107.485,60 € X 10%), λόγω λήψης 40 εικονικών φορολογικών στοιχείων (δελτία αποστολής-τιμολόγια), συνολικής καθαρής αξίας ύψους 107.485,60 €, η λήψη των οποίων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου έτους, από την επιχείρηση της (ΑΦΜ), με αντικείμενο εργασιών εκτυπώσεις, διαφημίσεις, εμπορία χάρτου), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18 του Π.Δ. 186/1992.

Με την υπ' αριθ./19 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2007, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§ε' του ν. 4337/2015, ύψους 14.641,60 € (= 146.416,00 € X 10%), λόγω λήψης 18 εικονικών φορολογικών στοιχείων (τιμολόγια και δελτία αποστολής-τιμολόγια), συνολικής καθαρής αξίας ύψους 146.416,00 €, η λήψη των οποίων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου έτους, από την επιχείρηση της (ΑΦΜ), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18 του Π.Δ. 186/1992.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 6.9.19 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ, που συντάχθηκε κατόπιν της αρ./2018 Απόφασης της Υπηρεσίας μας με την οποία έγινε δεκτή η αρ./18 ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας για λόγους τυπικής πολυμέλειας και ακυρώθηκαν οι αρ. &/17 Πράξεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσεων 2006 & 2007, αντίστοιχα. Με τις εν λόγω πράξεις είχε επιβληθεί πρόστιμο στην προσφεύγουσα εταιρεία, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§ε' του ν. 4337/2015, ύψους 10.748,56 € (= 107.485,60 € X 10%) στη χρήση 2006, και ύψους 14.641,60 € (= 146.416,00 € X 10%) στη χρήση 2007.

Ο έλεγχος είχε διενεργηθεί κατόπιν της από 18.11.15 Έκθεσης Ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής. Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής: «...5. Διαπιστώσεις σχετικά με τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης Βάσει της υπεύθυνης δήλωσής της κας τα τελευταία πέντε (5) χρόνια ούτε το κεντρικό της κατάστημα (.....) αλλά ούτε και το υποκατάστημά της (.....) είχαν κάποια παραγωγική ή εμπορική δραστηριότητα. Με δεδομένο ότι ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε το έτος 2010 τούτο σημαίνει ότι από το έτος 2005 οι δύο ανωτέρω εγκαταστάσεις στην ουσία δεν λειτουργούσαν. Εν τούτοις όλα τα εκδοθέντα εκ μέρους της φορολογικά στοιχεία αναγράφουν ως τόπο αποστολής την έδρα της. ... Λαμβάνοντας κυρίως υπόψη τα κάτωθι: α. Τη δεδομένη εικονικότητα της επιχείρησης (ΑΦΜ) όπως αυτή τεκμηριώνεται στα ως άνω οικεία κεφάλαια της παρούσας έκθεσης ελέγχου. Η επιχείρηση αυτή δεν πραγματοποίησε ποτέ την παραγωγή έντυπων διαφημιστικών, φακέλων, βιβλίων κλπ έτσι όπως αναφέρονται στα εκδοθέντα τιμολόγια σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα και με την μαρτυρία της ίδιας. β. Την επίμονη άρνηση της ανωτέρω εκδότριας επιχείρησης (.....) για έλεγχο λόγω μη προσκόμισης των φορολογικών της βιβλίων και στοιχείων ... γ. Τον τρόπο εξόφλησης των

.....), όπου
δίδετε τις βιντεοκασέτες και τα παιδικά βιβλία.

3. Ο μεγαλύτερος αριθμός των ληφθέντων τιμολογίων, έχουν περιοδικότητα στο χρόνο έκδοσης τους αρχίζοντας από την αρχή του έτους, δεν δημιουργούν δηλαδή συνειρμούς διαμόρφωσης του οικονομικού αποτελέσματος εκάστου έτους, φέρουν σχετικά μικρά ποσά της τάξεως των 1.500,00 € έως 3.000,00 € στη συντριπτική τους πλειοψηφία για όλα τα έτη και όχι ακέραια ποσά.

4. Τα τιμολόγια εξοφλούνταν, όπως είχε το δικαίωμα η επιχείρηση, συμφωνά με το αρ. 18 παρ. 2 του ΚΒΣ, όπως ίσχυε κατά τις επίμαχες χρήσεις, είτε με μετρητά είτε με επιταγές πελατών του όπως προκύπτει από αντίγραφα των αποδείξεων πληρωμής που προσκόμισε στα οποία αναγράφονται ο αριθμός των επιταγών και τα ποσά που εξοφλήθηκαν. Δεν κατέστη δυνατόν να προσκομίσει στοιχεία για όλες τις πληρωμές που έγιναν κατ' αυτόν τον τρόπο λόγω του βάθους χρόνου που έλαβαν χώρα (από το 2003) καθώς και ότι μεγάλο μέρος του φυσικού και ηλεκτρονικού τους αρχείου καταστράφηκε από πυρκαγιά που έπληξε τα γραφεία της επιχείρησης όπως προκύπτει από το απόσπασμα του βιβλίου συμβάντων της Πυροσβεστικής Υπηρεσίας Αθηνών αλλά και το υπ' αριθ./16 έγγραφο του Πρωτοδικείου σύμφωνα με το οποίο καταδικάστηκε το άτομο που προκάλεσε τον εμπρησμό.

Παρά ταύτα, τα προσκομισθέντα στοιχεία ενδεικτικά κρινόμενα, ενισχύουν τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης.

5. Ειδικά τα ΤΙΜ-Δ.Α. Νο/2007 ύψους 27.170,00 € και/2007 ύψους 35.530,00 € που υπερέβαιναν το ποσό των 15.000,00 € και άνω, εξοφλήθηκαν με τις α) υπ' αριθμ. επιταγή της «.....» ύψους 27.170,00 € εκδόσεως της εταιρίας εις διαταγή της η οποία εισπράχθηκε από τον σύζυγο της, β) υπ' αριθμ. επιταγή ύψους 35.530,00 € εκδόσεως της εταιρίας εις διαταγήν της η οποία εισπράχθηκε επίσης από τον σύζυγο, όπως προκύπτει από την βεβαίωση της τράπεζας «.....».

6. Προσκόμισε ιδιωτικά συμφωνητικά τα οποία είχαν συναφθεί μεταξύ της ελεγχόμενης εταιρείας και της και είχαν κατατεθεί από την ελεγχόμενη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου.

Όλα τα πάρα πάνω στοιχεία συνηγορούν ότι οι εν λόγω συναλλαγές είναι πραγματικές, είναι παραγωγικές συνυφασμένες με το αντικείμενο εργασιών της ελεγχόμενης, δεν είναι αναντίστοιχες των ποσών των πωλήσεων και ως εκ τούτου είναι πραγματικές. ...

Η επιχείρηση της ήταν φορολογικά υπαρκτή επιχείρηση. ...

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας σχημάτισε ιδίαν άποψη ταυτόσημη με αυτήν του ΣΔΟΕ και κατέληξε σε κοινό συμπέρασμα ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές είναι πραγματικές.

Επί πλέον από τα παραπάνω εκτεθέντα προκύπτει ότι η ελεγχόμενη, ως αποδέκτης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων τελούσε σε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής.

Και συγκεκριμένα:

1. Ο λήπτης δεν γνώριζε ότι ο εκδότης των στοιχείων δεν είναι αυτός που συνήψε τη συμφωνία.
2. Τα φορολογικά στοιχεία έχουν εκδοθεί νομότυπα δηλ. δεν είναι πλαστά και αναγράφουν τα στοιχεία που ορίζονται από τις κείμενες διατάξεις.
3. Τα φορολογικά στοιχεία έχουν εκδοθεί από πρόσωπο φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτό αφού έχει κάνει έναρξη εργασιών έχει θεωρήσει βιβλία και στοιχεία υπέβαλε δηλώσεις μέχρι το 2009, ενώ ο σύζυγος της ήταν γνωστός στον κύκλο του θεάματος για τις γνώσεις του σχετικά με τις προσφερόμενες υπηρεσίες.
Κατόπιν των ανωτέρω κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι γενόμενες συναλλαγές είναι πραγματικές και ο αποδέκτης των εν λόγω φορολογικών παραστατικών ενεργούσε με καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής.
Κατόπιν των ανωτέρω εκτεθέντων:
Κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3ε' του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 επειδή τα ληφθέντα στοιχεία δεν είχαν ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, καθότι καλύπτουν, ως νόμιμα θεωρημένα στοιχεία, πραγματικές συναλλαγές επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 10% της αξίας των ληφθέντων στοιχείων
Για τις χρήσεις 2003, 2004, 2005 δεν επιβάλλεται πρόστιμο εφόσον σύμφωνα με την ΠΟΛ 1154/2017 κα. την με αρ. ΔΕΛ Β 1136035 εξ 2017/15-09-17 (β'3278) Απόφασης του διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. λόγω παραγραφής.»
Κατόπιν των ανωτέρω, και αφού διευκρινίζεται στην έκθεση ελέγχου ότι ο έλεγχος κατέληξε στο ανωτέρω πόρισμα έχοντας σε γνώση του μεταξύ άλλων και το αρ. ΔΕΛ Β 1005135 ΕΞ 2017/12.1.17 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων της ΑΑΔΕ και εφαρμόζοντας τις ισχύουσες διατάξεις, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το αρ. /19 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 και οι αρ. & /19 προσωρινοί προσδιορισμοί προστίμου, και εν συνεχεία, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.
Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, καθώς και με το αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/19 υπόμνημά της προς την Υπηρεσία μας, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:
 1. Παραγραφή. Οι αρ. & /17 αρχικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσεων 2006 & 2007, αντίστοιχα, εκδόθηκαν σε χρόνο κατά τον οποίο το δικαίωμα του Δημοσίου είχε υποπέσει παραγραφή. Οι νέες πράξεις εκδόθηκαν μετά τη προθεσμία του ενός έτους από την έκδοση της αρ. /2018 Απόφασης της Υπηρεσίας μας.
 2. Δε θεραπεύτηκε ουδεμία τυπική πλημμέλεια κατά το διατακτικό της με αρ. /2018 απόφασης της Υπηρεσίας μας.
 3. Οι υπό κρίση χρήσεις έχουν περαιωθεί. Επιβάλλεται ενιαίο πρόστιμο. Οι αναφερόμενες στις πράξεις επιβολής προστίμου παραβιασθείσες διατάξεις δεν ήταν σε ισχύ. Δεν αποδεικνύεται η αντικειμενική υπόσταση των αποδιδόμενων παραβάσεων.
 4. Οι υπό κρίση συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί και ο έλεγχος ουδέποτε απέδειξε την εικονικότητά τους.

5. Η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη. Βάσει παγίας νομολογίας στη περίπτωση που ο λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων τελεί σε καλή πίστη δεν επιβάλλεται σε βάρος του καμία παράβαση του ΚΒΣ.

Επειδή βάσει των διατάξεων του άρθρου 63§6 του ν. 4174/2013: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2§1 του ΠΔ 186/92: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο επιτηδευματίας, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12§1 του ΠΔ 186/92: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 του ΠΔ 186/92: «2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 55§2γ του ν. 4174/2013 προβλεπόταν ότι: «ββ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. [Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει

μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. Σε αυτή την περίπτωση το πρόστιμο που επιβάλλεται στον εκδότη διπλασιάζεται].»

Το δεύτερο και τρίτο εδάφιο της υποπερ. ββ` διαγράφηκαν με το άρθρο 48 παρ.10 Ν.4223/2013,ΦΕΚ Α 287/31.12.2013.

Οι παράγραφοι 1 και 2 του ως άνω άρθρου 55 καταργήθηκαν από 1.12.2015 δυνάμει των άρθρων 3 παρ.4 και 7 παρ.9 Ν.4337/2015,ΦΕΚ Α 129/17.10.2015.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 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) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου. β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. ...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72§11 του ν. 4174/2013: «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.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του

έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.....

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:.... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.....»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9§5 του 2523/1997: «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 στο άρθρο 84 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68 ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο έλεγχου.

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.

6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της Παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν.2238/94: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. 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. ...»

Επειδή, περαιτέρω, με την με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς ενώπιον της Δ.Ε.Δ.

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της, η Ολομέλεια του ΣτΕ, βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, έκρινε αντισυνταγματικές τις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα 11 του ν.3513/2006, 29 του ν.3697/2008, 10 του ν.3790/2009, 82 του ν.3842/2010 (σκέψη 8), διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων ετών. Επιπλέον στην ως άνω απόφαση του ΣτΕ έγινε αναφορά στις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα 18§2 του ν.4002/2011, 2§1 του ν.4098/2012, 37§5 του ν.4141/2013, 87 του ν. 4316/2014, 22 του ν. 4337/2015 και 97 του ν. 4446/2016 (Α' 240) (σκέψη 9).

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. 2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟλΣτΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

Επειδή, με την πρόσφατη απόφαση 108/2019 του ΣτΕ (σκέψεις 4,6 και 7) ορίζεται ότι: «4. Επειδή, η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α του Συντάγματος και ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελεί η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, επιβάλλει, μεταξύ άλλων, τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζόμενων κανονιστικών ρυθμίσεων και πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους, όπως είναι οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή χρηματικών κυρώσεων για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας. Ειδικότερα, η ως άνω θεμελιώδης αρχή απαιτεί η κατάσταση του φορολογούμενου, όσον αφορά την εκ μέρους του

τήρηση των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας, να μην μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω. Συνακόλουθα, για τον καταλογισμό παραβάσεων των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας και, περαιτέρω, για την επιβολή στον παραβάτη σχετικών κυρώσεων, όπως τα πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ., απαιτείται να εφαρμόζεται προθεσμία παραγραφής, η οποία, προκειμένου να εκπληρώνει τη συνιστάμενη στη διασφάλιση της ως άνω αρχής λειτουργία της, πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον ενδιαφερόμενο (βλ. ΣτΕ 285-6/2018, 1623/2016 επταμ.), μετά δε τη λήξη της να μην είναι πλέον δυνατή η απόδοση παράβασης και η επιβολή σε βάρος του διοικουμένου σχετικής κύρωσης (βλ. ΣτΕ 285-6/2018, πρβλ. ΣτΕ 2934-35/2017 επταμ., 1738/2017 Ολομ.). Η παραγραφή αυτή πρέπει επίσης, να έχει, συνολικά, εύλογη διάρκεια, δηλαδή να συνάδει προς τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας (βλ. ΣτΕ 285-6/2018, 2934-35/2017 επταμ., 1738/2017 Ολομ., 1623/2016 επταμ.). Εξάλλου, νομοθετικές διατάξεις παρατείνουν το χρόνο παραγραφής που ορίζεται για την επιβολή φόρων ή κυρώσεων λόγω παραβάσεων της φορολογικής νομοθεσίας, ανεξαρτήτως εάν συνάδουν προς τις ανωτέρω συνταγματικές επιταγές (βλ. ΣτΕ 285-6/2018, πρβλ. ΣτΕ 2934-35/2017 επταμ., 1738/2017 Ολομ.), πρέπει να ερμηνεύονται στενά, ως θεσπίζουσες απόκλιση από κανόνα, ο οποίος, μάλιστα, έχει τεθεί προς εξυπηρέτηση της θεμελιώδους αρχής της ασφάλειας δικαίου (ΣτΕ 285-6/2018, 2934-35/2017 επταμ., 1623/2016 επταμ.).

6. Επειδή, ακολούθως, στις παρ. 18 και 19 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002 (ΦΕΚ Α' 330/24.12.2002) προβλέφθηκαν τα εξής: «18. Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του π.δ. 186/1992, σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά. Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια (το τελευταίο εδάφιο προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 22 του ν. 3212/2003). 19. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, οι οποίες λήγουν την 31η Δεκεμβρίου των ετών 2002, 2004 και 2005, λήγουν, αντί των ημερομηνιών αυτών, την 31η Δεκεμβρίου 2003. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για δηλώσεις που αφορούν εισοδήματα που αποκτήθηκαν ή πράξεις οικονομικής δραστηριότητας που πραγματοποιήθηκαν από 1.1.1998 και μετά (...)». Περαιτέρω, δημοσιεύθηκε ο ν. 3212/2003 (ΦΕΚ Α' 308/31.12.2003), με το άρθρο 22 του οποίου ορίστηκε ότι: «1. Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2003, ημερομηνία μετά την

οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων, παρατείνονται μέχρι 27.2.2004 (...) 3. Οι διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις που μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπισημών βιβλίων και στοιχείων κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Στις περιπτώσεις αυτές ο νέος χρόνος παραγραφής καταλαμβάνει και τις προηγούμενες της κατάσχεσης ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους». Οι προεκτεθείσες διατάξεις περί παράτασης της παραγραφής είναι στενώς ερμηνευτέες, σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά στη σκέψη 4.

7. Επειδή, η ως άνω διάταξη του άρθρου 19 παρ. 18 του ν. 3091/2002 αναφέρεται σε «υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του π.δ. 186/1992, σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών (...) φορολογικών στοιχείων (...) μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση των φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου» και παρατείνει την παραγραφή για «κοινοποίηση των φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου». Επομένως, η διάταξη αυτή δεν αφορά στην προθεσμία παραγραφής για την έκδοση και κοινοποίηση πράξης επιβολής προστίμων του Κ.Β.Σ., λόγω παραβάσεων έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, αλλά η έκδοση τέτοιας πράξης τίθεται ως προϋπόθεση για την εφαρμογή της εν λόγω διάταξης, ήτοι για την παράταση της παραγραφής του δικαιώματος κοινοποίησης φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρου, σε βάρος επιτηδευματιών, σε υποθέσεις φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ κ.λπ.. Εξάλλου, η προεκτεθείσα διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 22 του ν. 3212/2003 αναφέρεται στο δικαίωμα του Δημοσίου για “κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου”, όχι όμως και κυρώσεων, όπως το ένδικο πρόστιμο για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ.. Επομένως, οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 18 του ν. 3091/2002 και του άρθρου 22 παρ. 3 του ν. 3212/2003 δεν αφορούν σε πράξεις προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (πρβλ. ΣτΕ 285-6/2018, 1623/2016 επταμ.). Τούτο δε ανεξαρτήτως αν οι ως άνω διατάξεις που προβλέπουν την παράταση της παραγραφής είναι σύμφωνες ή όχι με το Σύνταγμα.»

Επειδή, με την απόφαση 2932/2017 του ΣτΕ ορίζεται ότι: «...τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν - ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1191/2017 έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. 265/2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§ 4 του ίδιου νόμου».

Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής:

1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευομένων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ'όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 66§2 του ΚΦΕ. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.

3. Περαιτέρω 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 2934/2017, ΣτΕ 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 διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1192/2017 έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η με αριθ. ΝΣΚ 268/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια), σύμφωνα με την οποία έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. ΣτΕ 1738/2017, ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν.4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/05-12-2017 διευκρινίζονται τα κάτωθι:

«1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 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 προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

2. Επιπλέον, με τις παραπάνω αποφάσεις του ΣτΕ κρίθηκε ότι, μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος είναι και η εξέταση του υπολοίπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή.

Συνεπώς, στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της, κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).

4. Για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, διευκρινίζεται ότι οι πληροφορίες που έχουν περιέλθει στη Φορολογική Διοίκηση από την αλλοδαπή (όπως π.χ. τα χρηματοοικονομικά προϊόντα, λοιπές κινητές αξίες, διαφορές χαρτοφυλακίου, τραπεζικές κινήσεις, διαφορές υπολοίπων λογαριασμών), συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία, εφόσον, αφενός, η Φορολογική Διοίκηση αποδεδειγμένα δεν είχε και δικαιολογημένα δεν μπορούσε να τις έχει υπόψη της κατά την αρχική πενταετή προθεσμία παραγραφής, και, αφετέρου, διαπιστώνεται από τον έλεγχο μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη με βάση τα στοιχεία αυτά. Συνεπώς, δε θεωρείται πληροφορία από την αλλοδαπή και ως εκ τούτου δε συνιστά συμπληρωματικό στοιχείο, η πληροφορία, η οποία περιέρχεται σε γνώση της φορολογικής αρχής μέσω της επεξεργασίας του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού ή από στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος κατά την επεξεργασία του ημεδαπού τραπεζικού λογαριασμού και αφορούν τις ως άνω πληροφορίες (χρηματοοικονομικά προϊόντα κ.λπ.). Τέτοια είναι η περίπτωση ύπαρξης τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής που τροφοδοτήθηκε από λογαριασμούς της ημεδαπής (εξερχόμενο έμβασμα) ή τροφοδότησε λογαριασμούς της ημεδαπής (εισερχόμενο έμβασμα).

5. Οι εκκρεμείς υποθέσεις, για τις οποίες πληρούνται τα ανωτέρω ως προς την ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων, ελέγχονται κατ' εφαρμογή της περ. α' της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017, κατά προτεραιότητα, ως προς τις χρήσεις 2006 και μετά, και εκδίδονται οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού. Σε περίπτωση που δεν πληρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις, έχουν εφαρμογή οι οδηγίες που έχουν δοθεί με τις παρ. 2, 3, και 4 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017.»

Επειδή προς εναρμόνιση με την ως άνω νομολογία, με το άρθρο 32§3 του ν. 4646/2019, εισήχθη στο άρθρο 36 του ν. 4174/2013 η παράγραφος 3 περίπτωση β' σύμφωνα με την οποία:

«Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής

προστίμου, βάσει περαιώσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 36 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα ή το άρθρο 84 παράγραφος 1 του ν. 2238/1994 ή το άρθρο 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000. Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.»

Επειδή σύμφωνα με το 5§5 του ν. 2523/1997: «Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν:η) πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο Φ.Π.Α. ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, με εξαίρεση τις περιπτώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και 39 παρ. 3 του Ν. 1642/1986.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 3697/2008 "Ενίσχυση της διαφάνειας του Κρατικού Προϋπολογισμού, έλεγχος των δημόσιων δαπανών, μέτρα φορολογικής δικαιοσύνης και άλλες διατάξεις" (Φ.Ε.Κ. 194 Α'/25.9.2008) επήλθαν μεταβολές στις διατάξεις των άρθρων 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 του Ν. 3259/2004 "Περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών και άλλες διατάξεις".

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν. 3259/2004, όπως ίσχυε: «5. Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται.

Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμπληφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9§4 του ν.3888/2010: «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, συμπληφζόμενου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που

αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.»

Επειδή, σύμφωνα με το με αρ. ΔΕΛ Β 1077652 ΕΞ 2016 /17.5.16 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων της ΑΑΔΕ,: «10. ... 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 όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012)).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1071/2015, με την οποία έγινε αποδεκτή η αρ. 170/2014 γνωμοδότηση του ΝΣΚ ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων,

«...δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι:

‘Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου’.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1097/2016, η οποία έκανε αποδεκτή την αρ. 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ: «....ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

- α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,
- β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,
- γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ).»

Επειδή, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος χρήσεων 2006 & 2007 υποβλήθηκαν εμπροθέσμως. Οι αρ. &/17 αρχικές πράξεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσεων 2006 & 2007, αντίστοιχα, εκδόθηκαν στις 29.11.17 κατόπιν στοιχείων που προέκυψαν με την από 18.11.15 Έκθεση Ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής. Επιπλέον, σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου η προσφεύγουσα είχε περαιώσει τις χρήσεις 2006 & 2007 βάσει των διατάξεων του ν. 3697/2008 και του ν. 3888/2010 αντίστοιχα, και τα εν λόγω ποσά εξοφλήθηκαν, με ημερομηνία χρηματικού καταλόγου 11.12.08 & 1.11.10. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, πρόκειται για στοιχεία που η φορολογική αρχή δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της ούτε μπορούσε να τα είχε υπόψη της και τα οποία, σε κάθε περίπτωση, περιήλθαν σε γνώση της μεταγενέστερα των ως άνω ημερομηνιών της περαίωσης και μετά την πάροδο της αρχικής πενταετούς προθεσμίας παραγραφής. Συνεπώς, υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994. Ως εκ τούτου, βάσει των ανωτέρω και του άρθρου 9§5 του 2523/1997, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής, και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι αρ. &/17 αρχικές πράξεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσεων 2006 & 2007, εκδόθηκαν σε χρόνο που το δικαίωμα του Δημοσίου είχε υποπέσει σε παραγραφή, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, η αρ./2018 Απόφαση της Υπηρεσίας μας με την οποία έγινε δεκτή η αρ./18 ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας για λόγους τυπικής πολυμέλειας απεστάλη με συστημένη επιστολή στη Δ.Ο.Υ Ν. Ιωνίας με το αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2018 έγγραφο της Υπηρεσίας μας στις 26.9.18 και έλαβαν το αρ. πρωτόκολλο εισερχομένου στη Δ.Ο.Υ Ν. Ιωνίας με ημερομηνία 27.9.18. Δεδομένου ότι οι αρ. &/19

προσβαλλόμενες με την παρούσα προσφυγή πράξεις εκδόθηκαν εντός ενός έτους από την ως άνω ημερομηνία, στις 6.9.19, απορρίπτεται ως αβάσιμος ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν σε χρόνο που το δικαίωμα του Δημοσίου είχε υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή σύμφωνα με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ, η προσφεύγουσα ήταν λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τις υπό κρίση χρήσεις και τα ληφθέντα εικονικά στοιχεία δεν είχαν ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

Επειδή στην παραπάνω έκθεση ελέγχου αναφέρονται όλα τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία είναι απαραίτητα για τη στοιχειοθέτηση των αποδιδόμενων παραβάσεων και την έκδοση των σχετικών προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, με την αρ./2018 Απόφασης της Υπηρεσίας μας έγινε δεκτή η αρ./18 ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντος για λόγους τυπικής πολυμέλειας και την ακύρωση των αρ. &/17 πράξεων που είχαν προσβληθεί με την εν λόγω προσφυγή, και σύμφωνα με το διατακτικό αυτής η αρμόδια φορολογική αρχή έπρεπε να προβεί στην έκδοση νέων πράξεων εξ' αιτίας της ακύρωσης αυτής σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ανωτέρω απόφαση.

Οι αρ. &/19 προσβαλλόμενες με την παρούσα προσφυγή πράξεις εδράζονται στην από 6.9.19 υπό κρίση έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ, στην οποία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην αρ./2018 Απόφαση της Υπηρεσίας μας, διευκρινίζεται ότι ο έλεγχος κατέληξε στο πόρισμά του έχοντας σε γνώση του μεταξύ άλλων και το αρ. ΔΕΛ Β 1005135 ΕΞ 2017/12.1.17 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων της ΑΑΔΕ και εφαρμόζοντας τις ισχύουσες διατάξεις.

Επειδή, όπως κρίθηκε από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ, η προσφεύγουσα ως αποδέκτης των εικονικών φορολογικών στοιχείων τελούσε σε καλή πίστη κατά το χρόνο των εν λόγω συναλλαγών. Κατόπιν τούτου, επιβλήθηκαν πρόστιμα ύψους 10% της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§ε' του ν. 4337/2015, και ο έλεγχος, σε εφαρμογή των ΠΟΛ. 1071/2015 & 1097/2016, δεν προέβη στην έκδοση φύλλων ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ για τις υπό κρίση χρήσεις δεδομένου ότι έγινε δεκτό ότι ο προσφεύγων ήταν καλόπιστος λήπτης των εν λόγω εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή δεν υφίσταται διάταξη στον ν. 4337/2015 (στον οποίο ρυθμίζονται τα πρόστιμα για την υπό κρίση περίπτωση της λήψης εικονικών) που να προβλέπει ότι δεν στοιχειοθετείται η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου εάν εκείνος αποδείξει ότι είχε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής. Περαιτέρω, δεν υφίσταται σχετική διάταξη στον ΚΒΣ, ενώ η σχετική πρόβλεψη στο δεύτερο και τρίτο εδάφιο της υποπερ. ββ' της περ. γ' του άρθρου 55§2 του ν. 4174/2013 (περί μη επιβολής προστίμου στην περίπτωση λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη εφόσον ο λήπτης του στοιχείου τελούσε σε καλή πίστη - έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο), καταργήθηκε από την έναρξη ισχύος της, με το άρθρο 48 παρ.10 Ν.4223/2013,ΦΕΚ Α

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 σύμφωνα με τα ανωτέρω ορθώς επιβλήθηκαν τα πρόστιμα σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της περ. ε' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2013 που εφαρμόζονται στην υπό κρίση περίπτωση και αναγράφονται τόσο στις προσβαλλόμενες πράξεις όσο και στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ως άνω Έκθεση Ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **2.10.19** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας '.....', ΑΦΜ

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

- **Αρ. /19 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ**

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2006-31.12.2006

Πρόστιμο του άρθρου 7 του ν. 4337/2015

10.748,56 € (= 107.485,60 € X 10%)

- **Αρ. /19 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ**

Διαχειριστική Περίοδος 1.1.2007-31.12.2007

Πρόστιμο του άρθρου 7 του ν. 4337/2015

14.641,60 € (= 146.416,00 € X 10%)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Γ. ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.