



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27/5/2020

Αριθμός απόφασης: 891

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ως 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 και ισχύει.
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Ε2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παρ. 4 του άρθρου 6 του από 30/3/2020 ΠΝΠ (Α' 75).
4. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 23/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατά της με αρ.//....//20-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, της με αρ.//....//20-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, της με αρ.//....//20-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, της με αρ.//....//20-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013, της με αρ./..../**20-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014, της με αρ./..../**20-12-2019** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013, της με αρ./..../**20-12-2019** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015 χρήσης 2013, της με αρ./..../**20-12-2019** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014 (εκ παραδρομής αναγράφει/..../2019), της με αρ./..../**20-12-2019** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014, της με αρ./..../**20-12-2019** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2019 και της με αρ./..../**20-12-2019** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου χρήσης 2012 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Τη με αρ. πρωτ./31-1-2020 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης .
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 23/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/..../**20-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 20.906,52 €, πλέον πρόσθετου φόρου 21.441,72 € και εισφοράς αλληλεγγύης 2.151,49 €, ήτοι συνολικό ποσό **44.514,29 €**.
2. Με την με αριθμό/..../**20-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 54.901,14 €, πλέον πρόσθετου φόρου 57.193,83 € και εισφοράς αλληλεγγύης 7.306,70 €, ήτοι συνολικό ποσό **119.401,67 €**.
3. Με την με αριθμό/..../**20-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 197.797,56 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ 98.898,78 € και εισφοράς αλληλεγγύης 24.972,02 €, ήτοι συνολικό ποσό **321.668,36 €**.

4. Με την με αριθμό/..../20-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 40.098,42 €, πλέον πρόσθετου φόρου 41.124,95 €, ήτοι συνολικού ποσού **81.223,37 €**.
5. Με την με αριθμό/..../20-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 53.968,15 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ 26.873,28 €, ήτοι συνολικού ποσού **80.841,43 €**.
6. Με την με αριθμό/..../20-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ίσος με το 50% της αξίας Φ.Π.Α. που εξέπεσε ή δεν απέδωσε με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία, ήτοι συνολικό ποσό $34.040,00 \times 50\% = 17.020,00 \text{ €}$.
7. Με την με αριθμό/..../20-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §3 & 5 του Ν.4337/2015 χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **66.000,00 €**, διότι :
 - α) Έλαβε είκοσι τρία (23) εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 145.000,00 €, πλέον 23% ΦΠΑ 33.350,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «..... - ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§3 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περ. β' του ν. 4337/2015.
 - β) Έλαβε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας 3.000,00 €, πλέον 23% ΦΠΑ 690,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....- ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§3 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περ. β' του ν. 4337/2015.
 - γ) Δεν εξέδωσε ένα φορολογικό στοιχείο για παρασχεθείσα υπηρεσία προς την εταιρία «.....— ΑΦΜ, καθαρής αξίας 20.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 4.600,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των διατάξεων των άρθρων 6, 7 και 8 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περ. στ' του ν. 4337/2015.
 - δ) Δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο σε τρεις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών προς την εταιρία «.....— ΑΦΜ, αξίας εκάστης μικρότερη των 1.200,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των διατάξεων των άρθρων 6, 7 και 8 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν.2523/97 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παράγραφος 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015.
 - ε) Καταχώρισε ανακριβώς ένα στοιχείο εξόδου αξίας μικρότερης των 880,00 €, ήτοι το με αρ./30-4-2013 Τ.Δ.Α. έκδοσης της εταιρίας «.....— ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 77,500 € πλέον Φ.Π.Α. 17,88 €, κατά παράβαση των διατάξεων των διατάξεων των άρθρων 6, 7 και 8 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 του Ν.2523/97 σε συνδυασμό με το άρθρο 7 παράγραφος 3

περ. ζ' του ν. 4337/2015.

8. Με την με αριθμό/..../20-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §3 & 5 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **18.206,50 €**, διότι :
- α) Έλαβε πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 44.500,00 €, πλέον 23% ΦΠΑ 10.235,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «..... - ΑΦΜ», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§3 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περ. β' του ν. 4337/2015.
- β) Δεν εξέδωσε ένα φορολογικό στοιχείο με αποτέλεσμα την απόκρυψη φορολογητέας ύλης, προς την εταιρία «..... – ΑΦΜ», καθαρής αξίας 1.626,02 € πλέον Φ.Π.Α. 373,98 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6, 7 και 8 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περ. στ' του ν. 4337/2015.
9. Με την με αριθμό/..../20-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **750,00 €**, διότι δεν εξέδωσε τρία (3) φορολογικά στοιχεία με αποτέλεσμα την απόκρυψη φορολογητέας ύλης, ήτοι δύο (2) φορολογικά στοιχεία προς την εταιρία «..... – ΑΦΜ», καθαρής αξίας 813,01 € και 406,50 € αντίστοιχα και ένα (1) φορολογικό στοιχείο προς την εταιρία «.....– ΑΦΜ», καθαρής αξίας 406,50 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6, 7 και 8 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013.
10. Με την με αριθμό/..../20-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **250,00 €**, διότι δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ. πρωτ./5-6-2019 αίτημα παροχής πληροφοριών και στοιχείων σχετικά με διαπιστούμενες κινήσεις σε τραπεζικό λογαριασμό, εντός πέντε ημερών από την κοινοποίησή του, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 14§1 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013.
11. Με την με αριθμό/..../20-12-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **40.180,00 €**, για τη ζήτηση, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της επιχείρησης (29) είκοσι εννέα εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 100.450,00 €, και συγκεκριμένα :
- Είκοσι δύο (22) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «..... - ΑΦΜ:.....» και
 - Επτά (7) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της εταιρίας «..... - ΑΦΜ:.....»,

κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, & 18§2&9 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3β, του Ν. 4337/2015, του άρθρου 66 παρ.5 του Ν. 4174/2013(ΚΦΔ), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του ν.4337/2015.

Δυνάμει της με αρ./19-3-2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος Κ.Β.Σ. και εισοδήματος στην προσφεύγουσα επιχείρηση, με αντικείμενο εργασιών «Κατασκευαστικές εργασίες για μη οικιστικά κτίρια», για τη χρήση 2012 και κατόπιν έκδοσης της με αρ./19-3-2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος Κ.Φ.Α.Σ., εισοδήματος και Φ.Π.Α. στην ανωτέρω επιχείρηση για τα φορολογικά έτη 2013 - 2014. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΞ/04.03.2019 (αρ.πρωτ. εισερχ...../08-03-2019) Πληροφοριακό Δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση «.....» **με ΑΦΜ:**, κατά την ελεγχόμενη χρήση 2012, εξέδωσε προς την επιχείρηση του προσφεύγοντα είκοσι δύο (22) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές και το με αριθμό πρωτοκόλλου/12-2-2019 (αρ. πρωτ. εισερχ./19-02-2019) Δελτίο Πληροφοριών της Δ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση «.....» **με ΑΦΜ:**, στη χρήση 2012, εξέδωσε προς την επιχείρηση του προσφεύγοντα επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία, στη χρήση 2013 είκοσι τρία (23) εικονικά φορολογικά στοιχεία και στο φορολογικό έτος 2014 πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, αποδεχόμενος τα πορίσματα του διενεργηθέντος ελέγχου στις εκδότριες εταιρίες, όπως αυτά καταγράφονται στα ανωτέρω πληροφοριακά δελτία, καταλόγισε στον προσφεύγοντα την παράβαση της λήψης τα ανωτέρω εικονικών στοιχείων και εξέδωσε τα προσβαλλόμενα πρόστιμα. Για τη χρήση 2012, έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης ανακριβή και προέβη στον λογιστικό και εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, επιλέγοντας τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα κέρδη ως τα μεγαλύτερα. Για τη χρήση 2013 και το φορολογικό έτος 2014, διενεργήθηκε έλεγχος στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα, όπου διαπιστώθηκε στη χρήση 2013 προσαύξηση περιουσίας αξίας 6.000,00 €, ενώ από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν στα βιβλία και στοιχεία διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές στα έσοδα και στις δαπάνες της επιχείρησης, που οφείλονται σε πράξεις και παραλήψεις του προσφεύγοντα, όπως εκτενώς αναφέρονται στην από 20/12/2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους :

1. Παραγραφή της χρήσης 2012
2. Δεν αποδεικνύεται η εικονικότητα στην επιχείρηση «.....»
3. Η εφαρμογή του άρθρου 23 παρ. β' του Ν.4172/2013 είναι μη νόμιμη, ως αντίθετη στην αρχή της αναλογικότητας.

4. Μη νόμιμα επιβλήθηκαν πρόστιμα του Ν.2523/97 όσον αφορά στα πρόστιμα ΚΒΣ και ΦΠΑ.

Ός προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής της χρήσης 2012

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «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 στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την [παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006](#) (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το [άρθρο 39 του ιδίου νόμου](#) ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. ... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

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

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

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

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

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η

δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

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

Επειδή η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία (ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου, καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά

την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

Επειδή συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμει κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η με αρ./19-3-2019 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, εκδόθηκε κατόπιν του με αρ. πρωτ. ΕΞ/04.03.2019 (αρ.πρωτ. εισερχ...../08-03-2019) Πληροφοριακού Δελτίου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής. Το ανωτέρω πληροφοριακό δελτίο αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, καθώς με την ολοκλήρωση του ελέγχου στην εκδότρια εταιρία στοιχειοθετήθηκε η παράβαση της έκδοσης των εικονικών φορολογικών στοιχείων, με τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης και ακολούθως νομιμοποιείται η Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης να εκδώσει συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής, εφόσον μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεων.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2012 δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης έλαβε γνώση των συμπληρωματικών στοιχείων εντός του έτους 2019, ήτοι πέραν της πενταετίας από την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος του οικείου έτους. Επομένως, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, περί δεκαετούς παραγραφής, ο δε χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2012 εκπνέει στις 31/12/2023. Επομένως, νόμιμα και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής ενήργησε η φορολογική αρχή, καθώς έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη απόδειξης της εικονικότητας των εκδοθέντων στοιχείων της επιχείρησης «.....»

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 και στο άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

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

Επειδή σύμφωνα με τις από 20/12/2019 εκθέσεις Ελέγχου Κ.Β.Σ. και μερικού ελέγχου ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, τα εκδοθέντα από την επιχείρηση «..... - Α.Φ.Μ.» φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή διότι :

1. Δεν διέθετε κανένα μηχάνημα ή την ελάχιστη υλικοτεχνική υποδομή προκειμένου να παρέχει κατασκευαστικές ή άλλες υπηρεσίες, και δεν αγόρασε πρώτες ύλες, αναλώσιμα υλικά και εμπορεύματα, προκειμένου να τα πωλήσει σε διάφορους πελάτες.
2. Απασχόλησε ένα (1) μοναδικό εργαζόμενο για είκοσι έξι (26) μέρες εργασίας κατά τις χρήσεις 2012 και 2013.
3. Δεν απασχόλησε κανέναν υπεργολάβο αφού δεν βρέθηκε κανένα συμφωνητικό και δεν δηλώθηκε στο σύστημα taxis από κανέναν επιτηδευματία – εργολάβο να της παρείχε υπηρεσίες.
4. Όπως προκύπτει από τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Τιμολογίων, πραγματοποίησε εργασίες (πωλήσεις) την χρήση 2012 αξίας 1.545.579,09€, με μηδενικές αγορές – δαπάνες αξίας 26.324,00€

και την χρήση 2014 πραγματοποίησε εργασίες (πωλήσεις) 532.804,50€ με αντίστοιχες αγορές – δαπάνες αξίας 22.683,24€.

Συγκεντρωτικά στα τρία (3) έτη εμφανίζεται να πραγματοποιεί πωλήσεις συνολικής αξίας 4.511.848,41€ με συνολική αξία αγορών – δαπανών 49.007,24€.

5. Δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές δηλώσεις πελατών προμηθευτών για τα έτη 2012, 2013 και 2014 αποκρύπτοντας τα τιμολόγια που εξέδωσε.

6. Υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για τα έτη 2012, 2013 και 2014 με μοναδικό σκοπό να παραπλανήσει τις φορολογικές αρχές και να μην αποδώσει τον αναλογούντα ΦΠΑ των εικονικών τιμολογίων που εξέδωσε. Έχει υποβάλει επίσης ανακριβή εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ για την υπερδωδεκάμηνη χρήση 27/03/2012 – 31/12/2013 αφού συμπεριέλαβε σε αυτή ανύπαρκτες εισροές – αγορές.

7. Υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος για την υπερδωδεκάμηνη χρήση 27/03/2012 – 31/12/2013, αφού δήλωσε ανακριβή έσοδα και ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες τις επίμαχες χρήσεις 2012 και 2013 με σκοπό να μην αποδώσει στο δημόσιο τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος.

8. Δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014.

9. Δεν επεδείχθησαν τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της εκδότριας, παρά τις προσκλήσεις του ελέγχου.

10. Η διαχειρίστρια της εκδότριας εταιρίας, κ., προσήλθε στην φορολογική αρχή προκειμένου να δηλώσει διακοπή εργασιών της εκδότριας, επιδίδοντας την με αριθμ. πρωτ./21-01-2016 Υπεύθυνη Δήλωση Ν.1599/1986 για μη διαφύλαξη Βιβλίων και Στοιχείων.

11. Τέλος, η διαχειρίστρια της εκδότριας εταιρίας, κ., απάντησε εγγράφως στον έλεγχο ότι ουδεμία απολύτως σχέση είχε με την εταιρία και άλλο πρόσωπο ασκούσε κατ' ουσία την διαχείριση αυτής, τα στοιχεία του οποίου δεν εξακριβώθηκαν από τον έλεγχο.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, φορολογικώς μεν υπαρκτή, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό, ώστε να δύναται να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Επειδή η διάγνωση του σκοπού της αποκρύψεως φορολογητέας ύλης απαιτείται ως προϋπόθεση για τη στοιχειοθέτηση όχι της φορολογικής παραβάσεως της αποδοχής εικονικού τιμολογίου, αλλά του ποινικού αδικήματος της φοροδιαφυγής (ΣτΕ 61/2007).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1404/2015 «εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες».

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣΤΕ 875/2012, ΣΤΕ 1295/1999).

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει ότι τελούσε σε καλή πίστη αφού δεν προσκομίζει ανταποδεικτικώς στοιχεία, τα οποία θα έθεταν σε αμφισβήτηση τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου. Αντίθετα ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού οι από 20/12/2019 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. και μερικού ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας των επίδικων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης, ως αντίθετης στην αρχή της αναλογικότητας, διάταξης του άρθρου 23 παρ. β' του Ν.4172/2013.

Επειδή στην παρ. β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 ορίζεται : «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α)... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ...».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση ορθά ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης απέρριψε δαπάνες αξίας 371.028,76 € φορολογικού έτους 2014, διότι από τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του δεν προκύπτει χρήση τραπεζικών μέσων για την τμηματική ή ολική εξόφλησή τους, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις.

Επειδή οι ανωτέρω διατάξεις έχουν ως σκοπό την εξασφάλιση της γνησιότητας των σχετικών συναλλαγών και παραστατικών και τη διενέργεια άμεσων διασταυρώσεων των σχετικών συναλλαγών. Το μέτρο αυτό τελεί σε συνάφεια με το αντικείμενο της ρύθμισης και τον επιδιωκόμενο με αυτήν σκοπό της πάταξης της φοροδιαφυγής, η οποία συνιστά επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος και της αύξησης των δημοσίων εσόδων, χωρίς να παρίσταται προδήλως απρόσφορο, περιττό ή δυσανάλογο, ώστε να καθιστά αδύνατη ή ιδιαίτερος δυσχερή την άσκηση των οικείων οικονομικών δραστηριοτήτων (ΣτΕ Ολομ.3962/2014).

Επειδή η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι μη νόμιμα επιβλήθηκαν πρόστιμα του Ν.2523/97, όσον αφορά στα πρόστιμα Κ.Β.Σ. και ΦΠΑ, εφόσον πλέον με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 εισήχθη ευνοϊκότερη ρύθμιση ως προς την αντιμετώπιση των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι : «Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (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, καθώς και η νόθευση αυτών θεωρείται ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, 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, στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, ορίζεται ότι: «Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού

φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.».

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «2. α) ..., β) ..., γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.... δ) Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 32 του Ν.4174/2013 «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων :α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντα (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π.. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π..».

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου 4α και 4β του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, καταργούνται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013.

Επειδή, ακολούθως, με τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 β' του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι 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 πρόστιμα για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 79 παράγραφος 1 του Ν.4472/2017 τροποποιήθηκαν τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων και ορίζεται ότι: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (Α' 179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

Επειδή με το Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) εισήχθη νέος κώδικας φορολογικής διαδικασίας, με τον οποίο, όπως αναφέρεται στην οικεία εισηγητική έκθεση, θεσπίζεται ανεξάρτητο σύστημα κανόνων «[...] που θα διέπει διάφορα στάδια της φορολογικής διαδικασίας αφενός ως προς τις φορολογικές υποχρεώσεις των υποκειμένων των αναφερόμενων στον κώδικα φορολογιών και αφετέρου ως προς την διαδικασία της είσπραξης των προερχόμενων από φόρους και τέλη δημοσίων εσόδων». Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο νομοθέτης προέβη σε εκ βάθρων αναδιαμόρφωση του φορολογικού δικαίου, κατά το μέρος που αφορά στη φορολογία εισοδήματος και την φορολογική διαδικασία, αποβλέποντας σε σαφή διαχωρισμό των επιμέρους ουσιαστικών και διαδικαστικών διατάξεων (ΣΤΕ 1125/2019).

Επειδή, όπως έχει κριθεί (ΣΤΕ 1438/2018) « ... η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και, γενικότερα, του ευμενέστερου για τον φορολογούμενο νόμου περί επιβολής διοικητικών κυρώσεων) για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας αποτελεί γενική αρχή του φορολογικού δικαίου (πρβλ. ΣΤΕ 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), με δικαιολογητικό έρεισμα τις συνταγματικές διατάξεις περί ισότητας (άρθρο 4 παρ. 1) και περί αναλογικότητας των περιορισμών του δικαιώματος επί της περιουσίας (άρθρο 25 παρ. 1 εδαφ. δ' - βλ. ΣΤΕ 2031/2013 και 2402/2016), οι οποίες δεσμεύουν τον νομοθέτη, όσον αφορά τη ρύθμιση, με διατάξεις μεταβατικού δικαίου, των υποθέσεων επιβολής φορολογικών κυρώσεων που εκκρεμούν ενώπιον της Διοίκησης ή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, όταν αυτός κρίνει ότι η αποτελεσματική πρόληψη και καταστολή των οικείων παραβάσεων μπορεί να επιτευχθεί μέσω της θέσπισης διοικητικών κυρώσεων ηπιότερων σε σχέση με τις ήδη προβλεπόμενες στο νόμο (πρβλ.

ΣτΕ 2402/2016). Σύμφωνα με την εν λόγω αρχή, η οποία έχει το χαρακτήρα κανόνα διαχρονικού δικαίου, ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογουμένους χαρακτήρας του νεότερου νόμου που προβλέπει κύρωση για ορισμένη φορολογική παράβαση δεν κρίνεται γενικώς, αλλά ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης, κατόπιν σύγκρισης όλων των σχετικών νομοθετικών ρυθμίσεων που αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της παράβασης έως και την εκδίκαση της υπόθεσης από το διοικητικό δικαστήριο (βλ. ΣτΕ 2556/2014 επταμ., 4469/2014 και 102/2015 εν συμβουλίω επί προδικαστικού ερωτήματος) και εξέτασης ποια από τις ρυθμίσεις αυτές, εφαρμοζόμενη στο σύνολό της, άγει, κατ' εκτίμηση των συνθηκών της υπόθεσης, στην ελαφρύτερη κύρωση (βλ. ΣτΕ 2957/2013, 4469/2014 και 102/2015 εν συμβουλίω επί προδικαστικού ερωτήματος). Πάντως, η ανωτέρω αρχή δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής φορολογικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο (πρβλ. ΣτΕ 4159/2009 επταμ., 2031/2013) είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου φορολογίας, ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς τον πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων που προβλέπονταν υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς (πρβλ. ΣτΕ 459/2013 Ολομ., 2402/2016 και ΔΕΚ μειζ. συνθ. 11.3.2008, ... , C-420/06, σκέψεις 59-60, 70, 82-83). Εξάλλου, ο ανωτέρω κανόνας δεν είναι απόλυτος, αλλά μπορεί να καμφθεί από σαφή, αντίθετη νομοθετική διάταξη, η οποία είτε αποκλείει την αναδρομική εφαρμογή της νεότερης, ευμενέστερης για τον φορολογούμενο ρύθμισης είτε την προβλέπει, όχι όμως άνευ ετέρου, αλλά υπό προϋποθέσεις που θίγουν ουσιωδώς τα έννομα συμφέροντα του φορολογούμενου. Ωστόσο, τέτοια νομοθετική διάταξη, ως θεσπίζουσα απόκλιση από την ως άνω θεμελιώδη αρχή, πρέπει να δικαιολογείται επαρκώς (ενόψει και των αναφερόμενων στις προπαρασκευαστικές εργασίες της θέσπισής της), ώστε να συνάδει προς τις συνταγματικές αρχές της ισότητας και της αναλογικότητας».

Επειδή, από την αιτιολογική έκθεση του Ν.4337/2015 προκύπτει ότι η κατάργηση με το άρθρο 3 του νόμου αυτού των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013, οι οποίες προέβλεπαν την επιβολή προστίμου για παραβάσεις έκδοσης ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν οφείλεται στην αξιολόγηση από τον νομοθέτη με επιεική κριτήρια των παραβάσεων, ούτε στη μεταβολή της αντίληψης του όσον αφορά την αναγκαιότητα κολασμού αυτών, αλλά στην καθιέρωση ενός νέου κυρωτικού καθεστώτος, που υπαγορεύτηκε από τις εκτιμήσεις σχετικά με την αποτελεσματικότητα συστήματος επιβολής ποινικών κυρώσεων, όπως αυτό διαμορφώνεται με τις διατάξεις του άρθρου 66 (Εγκλήματα Φοροδιαφυγής) του Ν.4174/2013, καθώς αυτό προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου (Σημειώνεται ότι το προηγούμενο άρθρο 66 το οποίο περιέχει τις μεταβατικές διατάξεις του Κ.Φ.Δ., αναριθμήθηκε σε άρθρο 72). Άλλωστε δεν μπορεί να ενταχθεί η ένδικη παράβαση προεχόντως λόγω της απαγόρευσης αναδρομικής εφαρμογής των ποινικών διατάξεων. Επομένως, στην προκειμένη

περίπτωση, δεν τίθεται ζήτημα αντίθεσης με την εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης διάταξης. Επιπροσθέτως, τυγχάνει εφαρμογής το άρθρο 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015, του οποίου το καθεστώς είναι ευμενέστερο, τόσο σε σχέση με εκείνο του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, όσο και σε σχέση με εκείνο του άρθρου 55 παρ.2 του Ν.4174/2013.

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί μη νόμιμης επιβολής των προστίμων ΚΒΣ και ΦΠΑ τυγχάνει απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 23/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

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

1. Η με αριθμό/..../20/12/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήσης 2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης. Ποσό καταλογισμού : **44.514,29 €.**

2. Η με αριθμό/..../20-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης. Ποσό καταλογισμού : **119.401,67 €.**

3. Η με αριθμό./..../20-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης. Ποσό καταλογισμού : **321.668,36 €.**

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και οι τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013.

4. Η με αριθμό/..../20-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης. Ποσό καταλογισμού : **81.223,37 €.**

5. Η με αριθμό/..../20-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης. Ποσό καταλογισμού : **80.841,43 €.**

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και οι τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013.

6. Η με αριθμό/..../20-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης. Ποσό καταλογισμού : **34.040,00 X 50% = 17.020,00 €.**

7. Η με αριθμό/..../20-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης. Ποσό καταλογισμού : **66.000,00 €**.

8. Η με αριθμό/..../20-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης. Ποσό καταλογισμού : **18.206,50 €**.

9. Η με αριθμό/..../20-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης. Ποσό καταλογισμού : **750,00 €**

10. Η με αριθμό/..../20-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης. Ποσό καταλογισμού : **250,00 €**

11. Η με αριθμό/..../20-12-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης. Ποσό καταλογισμού : **40.180,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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