



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01.09.2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1359

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Α. 1122/29.05.2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία αποφασίστηκε η παράταση της προθεσμίας του δεύτερου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

5. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής

προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012), της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 και της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ και του υπ' αριθ. σημειώματος ελεγκτικών διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012), την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 και την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ και το υπ' αριθ. σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, 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. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 12.994,00 €, λόγω λήψης τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 64.970,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 14.943,10 € εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ και συγκεκριμένα των εξής:

A/A	Αριθ. / Ημερομηνία	Αντισυμβαλλόμενος	ΑΦΜ	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συνολική Αξία
1	Τ.Δ.Α.			17.460,00 €	4.015,80 €	21.475,80 €
2	Τ.Π.Υ.			24.600,00 €	5.658,00 €	30.258,00 €
3	Τ.Π.Υ.			22.910,00 €	5.269,30 €	28.179,30€
ΣΥΝΟΛΟ				64.970,00 €	14.943,10 €	79.913,10 €

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 825,57 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) 846,71 €, δη σύνολο

φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 1.672,28 €, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της καθόσον τα βιβλία και στοιχεία του κρίθηκαν ανακριβή, λόγω λήψης των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 14.943,10 €, πλέον (προστίμου λόγω ανακρίβειας άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) ποσού 15.325,64 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 30.268,74 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 7.471,55 €, διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων και το πρόστιμο προσδιορίζεται στο 50% του φόρου που εξέπεσε, ήτοι $14.943,10 \text{ €} * 50 \% = 7.471,55 \text{ €}$.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), φορολογίας εισοδήματος (Ν. 2238/1994), φόρου προστιθέμενης αξίας (Ν. 2859/2000), προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 Ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 Ν. 4472/2017) της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το υπ' αριθ. διαβιβαστικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ με συνημμένη την από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.-Κ.Φ.Α.Σ. καθώς και το με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΞ 2019/..... έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, όπου η προσφεύγουσα αναφέρεται ως λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων στη χρήση 2012 έκδοσης της επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ, αντικείμενο εργασιών τις οδικές μεταφορές εμπορευμάτων και έδρα επί της οδού, στη

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Τα τιμολόγια δεν ήταν εικονικά και ειδικότερα τα αγαθά αυτά χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση του επενδυτικού έργου. Η πληρωμή των τιμολογίων έγινε με τραπεζικές καταθέσεις, μέσω του, δια χειρός του, ο οποίος ήταν συνεργάτης της συμβουλευτικής εταιρίας με την επωνυμία «.....», στην οποία ανατέθηκε ο έλεγχος και η παρακολούθηση του επενδυτικού έργου, με μετρητά τα οποία του έδωσε η εταιρία.
- 2) Σύμφωνα με τον ισχύοντα φορολογικό νόμο, όσον αφορά τις παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί πριν τις 26.07.2013, αν τα εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικά στοιχεία έχουν εξοφληθεί μέσω του τραπεζικού συστήματος, τότε τεκμαίρεται αμάχητα ότι ο λήπτης των στοιχείων αυτών βρίσκεται σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται κανένα πρόστιμο σε αυτόν (σχετική η ΠΟΛ. 1249/2013).
- 3) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων.

Ως προς το σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 45 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. **2.** Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: **α)** στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, **β)** στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, **γ)** στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, **δ)** στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, **ε)** στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, **στ)** σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή, **ζ)** σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις, **η)** σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, **θ)** σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. **2.** Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό

του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. **3.** Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 31.12.2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 8 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**8.** Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. ... Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.»

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων των παρ. 1 και 8 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.). Ως εκ τούτου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας ελέγχου σύμφωνα με τις οποίες γνωστοποιούνται στον φορολογούμενο η διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του σε σχέση με τις υποβληθείσες

δηλώσεις του, τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της κατ' έλεγχο οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή βάσει της δήλωσης, ώστε ο φορολογούμενος να έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης. Άλλωστε, όπως προκύπτει με σαφήνεια και από τις προσβαλλόμενες προσωρινές πράξεις – επί των οποίων αναγράφεται ρητώς- σε περίπτωση αμφισβήτησης του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ο φορολογούμενος έχει την δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων που συνοδεύει τις πράξεις.

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

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

Επειδή, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι απαραδέκτως ασκείται ενδικοφανής προσφυγή κατά του σημειώματος ελεγκτικών διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ καθώς δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. 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 έκδοσή τους».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 είχε παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματος της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 και 4 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «**1.** Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. ... **4.** Το δικαίωμα του Δημοσίου για 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 ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «*Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή..... 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, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 και 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «**1.** Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

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

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

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιεχόμενα 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 ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει

να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, **τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία.** Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 2 του ν. 3296/2004 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις αυτοελεγχόμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων.».

Επειδή, η προσφεύγουσα έχει περαιώσει τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012, βάσει των διατάξεων του Ν. 3296/2004 (αυτοέλεγχος).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. διαβιβαστικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ με συνημμένη την από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.-Κ.Φ.Α.Σ. καθώς και το με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΞ 2019/..... έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, όπου η προσφεύγουσα αναφέρεται ως λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων στη χρήση 2012 έκδοσης της επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ, αντικείμενο εργασιών τις οδικές μεταφορές εμπορευμάτων και έδρα επί της οδού, στη

Επειδή, το με αρ. πρωτ. διαβιβαστικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ με συνημμένη την από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. το οποίο απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της προαναφερόμενης Δ.Ο.Υ. μετά τον αρχικό πενταετή χρόνο παραγραφής, κατά συνέπεια αποτελεί νέο - συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του

N.2238/1994, του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013 και ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής για το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλει πρόστιμο Κ.Β.Σ., φόρο εισοδήματος, Φ.Π.Α. και πρόστιμο Φ.Π.Α. στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012 κατέστη δεκαετής βάσει των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 4β του Ν.2238/1994 και 57 παρ. 2 του Ν. 2859/2000 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997.

Επειδή, κατά τον χρόνο έκδοσης στις των προσβαλλόμενων πράξεων για τη διαχειριστική περίοδο **1/1-31/12/2012** το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ., φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. δεν είχε παραγραφεί με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997, της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994, της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 και της παραγράφου 2 του άρθρου 57 του Ν. 2859/2000.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ., φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 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 την 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. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ... **3.** Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο

φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστatzμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

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

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

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα ως προς το πρόσωπο των υπό κρίση τιμολογίων και ο προσδιορισμός του προστίμου Κ.Β.Σ. αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστatzμένα στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, ερειδόμενη στην από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.-Κ.Φ.Α.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα

συμπεριλαμβάνεται στους λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων (στη χρήση 2012) έκδοσης της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ Ενδεικτικά αναφέρονται για την εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «.....» τα εξής:

- Δεν διέθετε καμία επαγγελματική εγκατάσταση στις χρήσεις 2012 και 2013. Μάλιστα φέρεται να εξαφανίστηκε από τη δηλωθείσα έδρα της επί της οδού στη, όπως βεβαιώνεται από έγγραφη δήλωση της συζύγου του αποβιώσαντος εκμισθωτή,
- Στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. εμφανίζονται οι κάτωθι φορολογητέες εκροές και εισροές:

Διαχειριστική Περίοδος	Φορολογητέες Εκροές	Φορολογητέες Εισροές
13/10/2008-31/12/2009	0,00 €	0,00 €
01/01-31/12/2010	40.178,00 €	40.455,90 €
01/01-31/12/2011	704.156,44 €	746.006,00 €
01/01-31/12/2012	796.641,26 €	867.868,43 €
01/01-31/12/2012	2.558.583,79 €	2.469.979,77 €

- Σε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών τρίτων χρήσης 2012, δηλώθηκε ως προμηθευτής, ήτοι για πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 890.611,85 € και ως πελάτης, ήτοι για αγορές αγαθών ή υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 1.382,10 €, ενώ η ίδια δήλωσε συνολική καθαρή αξία συναλλαγών με πελάτες ύψους 811.238,86 € και με προμηθευτές συνολική καθαρή αξία συναλλαγών ύψους 397.504,35 €,
- Το αντικείμενο εργασιών της (οδικές μεταφορές εμπορευμάτων) δεν έχει συνάφεια με τις υπό κρίση συναλλαγές με την προσφεύγουσα (μπαλκονόπορτες και στόρια, έπιπλα κουζίνας, υδραυλικές εργασίες, προμήθεια και τοποθέτηση πλακιδίων, προμήθεια και τοποθέτηση ειδών υγιεινής, ξυλουργικές εργασίες, ελαιοχρωματισμός, εξομάλυνση δαπέδων),
- Τη χρήση 2012 δεν δηλώνει δαπάνη αμοιβών προσωπικού.

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

Επειδή, με τα στοιχεία που συνυπέβαλε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα, τα οποία είχε προσκομίσει και στην αρμόδια φορολογική αρχή κατά τη διάρκεια του ελέγχου, δεν επιβεβαιώνεται η καλοπιστία της ως λήπτριας καθόσον η εκδότρια επιχείρηση «.....», ΑΦΜ δεν διέθετε επαγγελματική εγκατάσταση και γενικότερα παραγωγικές δομές (προσωπικό και λοιπούς συντελεστές παραγωγής), ώστε με δεδομένη την ύπαρξη αυτών, να μπορεί να συναχθεί ότι η προσφεύγουσα διενήργησε τις απαιτούμενες επαληθεύσεις για τον αντισυμβαλλόμενο της και κατόπιν καλόπιστα συνεργάσθηκε μαζί του..

Περαιτέρω, η εξόφληση των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων φέρεται να έγινε σε υποκαταστήματα του, στη και στην, ενώ η προσφεύγουσα έχει την έδρα της στην και μάλιστα από πρόσωπο τρίτο. Συγκεκριμένα την,,, και στο κατάστημα κατατέθηκαν ποσά 14.500,00 €, 14.500,00 €, 13.000,00 €, 10.000,00 € και 13.413,10 € αντίστοιχα από τον και στις στο κατάστημα κατατέθηκε ποσό 14.500,00 € από τον Από τα ανωτέρω δεν προκύπτει να έχει προβεί η προσφεύγουσα στην εξόφληση των υπό κρίση τιμολογίων. Επιπλέον η υπ' αριθ. απόδειξη είσπραξης μετρητών ποσού 79.913,10 € της, στην οποία εμφανίζεται η εξόφληση των ανωτέρω τιμολογίων, εκδόθηκε σε μεταγενέστερο των προαναφερθέντων καταθέσεων χρόνο, γεγονός που ενισχύει την αμφισβήτηση της αποπληρωμής των υπό κρίση τιμολογίων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη εικονικότητας των υπό κρίση τιμολογίων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 10 του ν. 2523/1997 ως ίσχυε έως 25/07/2013 οριζόταν ότι: «10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: ... β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 του ν. 4174/2013 ως ίσχυε από 26/07/2013 έως 31/12/2013 πριν τροποποιηθεί με το άρθρο 48 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31-12-2013) οριζόταν ότι: «2. α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ.

β) Σε περίπτωση έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της αξίας του στοιχείου.

γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων 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.

Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' μειώνεται ως εξής:

αα) Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου.

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 αξιογράφων 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. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 10 του ν. 4223/2013 ορίζεται ότι: «10. Στην υποπερίπτωση ββ' της περίπτωσης γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 διαγράφονται το δεύτερο και τρίτο εδάφιο.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 4 περ. β' του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «4. β. Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται.»

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

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ...

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α'170)»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «Η ισχύς του νόμου αυτού αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επιμέρους διατάξεις του.»

Επειδή, από τις αναφερθείσες διατάξεις συνάγεται ότι ορθά καταλογίστηκε στην προκειμένη περίπτωση από την αρμόδια φορολογική αρχή το σχετικό πρόστιμο του αρ.7 παρ.3 περ. δ' του Ν.4337/2015, καθόσον υφίσταται ρητή για την εφαρμογή τους πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του ως άνω νεότερου επιεικέστερου νόμου. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Σύμφωνα με τις ΣτΕ 120/2013 και 543/2013 δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά. Εξάλλου, αξίζει να σημειωθεί ότι, η ανωτέρω αρχή δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής φορολογικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο (ΣτΕ 1438/2018 επταμ.), είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιαδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου φορολογίας, ώστε να απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς τον πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων που προβλέπονταν υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015
διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012

Πρόστιμο	12.994,00€
----------	------------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012)

Διαφορά φόρου	825,57€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	846,71€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	1.672,28€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012

Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα	14.943,10€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	15.325,64€
Σύνολο φόρου για καταβολή	30.268,74€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 του ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012

Πρόστιμο	7.471,55€
----------	-----------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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