



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23.04.2020

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

Αριθμός απόφασης: 712

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και της υπ' αριθ. αρνητικής απάντησης

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ στο με αριθ. πρωτ. αίτημα του προσφεύγοντος και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και την υπ' αριθ. αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ στο με αριθ. πρωτ. αίτημα του προσφεύγοντος, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 40.040,00 €, λόγω λήψης πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο, συνολικής καθαρής αξίας 200.200,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 28.580,80 €, λόγω λήψης τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο, συνολικής καθαρής αξίας 142.904,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ. αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ απορρίφθηκε το με αριθ. πρωτ. αίτημα του προσφεύγοντος για τον περιορισμό των ποσών των υπ' αριθ. και πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του ν. 4337/2015 διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2008 και 01/01-31/12/2009 αντίστοιχα στο 1/5.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί της από έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση των υπ' αριθ. και εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αίτια του ελέγχου, αποτέλεσε η από και με αριθ. έκθεση ελέγχου ΚΒΣ – ΚΦΑΣ - ΕΛΠ της **Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης** συνημμένη στο με αρ. πρωτ. Πληροφοριακό Δελτίο της ίδιας Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ είναι

εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους με λήπτες διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων.
- 2) Μη νόμιμος ο επανέλεγχος ελλείπει πραγματικά συμπληρωματικών στοιχείων.
- 3) Άρνηση της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
- 4) Εφαρμογή από τη φορολογική αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης στην επιβολή προστίμων καθόσον πλέον δεν προβλέπεται η επιβολή διοικητικής κύρωσης για τη λήψη εικονικών τιμολογίων ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
- 5) Εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης (ως προς τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ.) η ΠΟΛ. 1019/2011.
- 6) Παραβίαση εκ μέρους της φορολογικής αρχής της ρύθμισης της ΠΟΛ. 1019/2011 για την δυννητική περαίωση των προστίμων.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο, πέμπτο και έκτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

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

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του 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 υποβληθείσης 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 το άρθρο 9 παρ. 4 του ν. 3888/2010 ορίζεται ότι: «4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α. , εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1019/2011 ορίζεται ότι: «2. Το κατά τα ανωτέρω Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα εκδίδεται από τη Δ.Ο.Υ. της περίπτωσης α' της προηγούμενης παραγράφου 1 και κοινοποιείται στον επιτηδευματία επί αποδείξει, με ταυτόχρονη

ηλεκτρονική ενημέρωση και των Δ.Ο.Υ. της περίπτωσης β' της ίδιας παραγράφου. ... 8. Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010, συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΛ Β 1077652 ΕΞ 2016/17.05.2016 με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την έκδοση και περαίωση πράξεων επιβολής προστίμων βάσει ν.3888/2010 ύστερα από τη δημοσίευση του ν.4337/2015.» ορίζεται ότι: «**1.** Με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν.3888/2010 οριζόταν ότι, αποφάσεις επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. που εκκρεμούν στις Δ.Ο.Υ. ή λοιπές ελεγκτικές αρχές ή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 3 παρ. 2 περ. γ' και αφορούν τις περαιούμενες ανέλεγκτες υποθέσεις, περαιώνονται με ανάλογη εφαρμογή όσων ορίζονται στο άρθρο 11.

2. Περαιτέρω, με την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1147/2010 με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 έως 13 του ν.3888/2010, διευκρινίστηκε ότι, η παραπάνω δυνατότητα παρέχεται εφόσον προηγηθεί η αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος του άρθρου 9, καθώς και η υποβολή σχετικής αίτησης στην ελεγκτική αρχή που εξέδωσε την κατά περίπτωση εκκρεμή απόφαση επιβολής του προστίμου σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1138/11.10.10.

3. Με τις διατάξεις δε της παρ. 1 του άρθρου 11 του ν.3888/2010 οριζόταν ότι, εκκρεμείς ελεγμένες υποθέσεις οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί στο Διοικητικό Πρωτοδικείο, καθώς και εκείνες για τις οποίες τα φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις προσδιορισμού του φόρου ή οι αποφάσεις επιβολής προστίμου ακυρώθηκαν για τυπικούς λόγους, περαιώνονται με διαγραφή των πρόσθετων φόρων και τον περιορισμό στο 1/5 των κάθε είδους προστίμων.

4. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις της παρ. 8 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1019/2011, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την έκδοση Συμπληρωματικών Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων επί υποθέσεων που υπήχθησαν στη ρύθμιση των άρθρων 1-13 του ν.3888/2010, για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του ν.3888/2010, συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Με την αποδοχή του παραπάνω Σημειώματος ο επιτηδευματίας δύναται κατόπιν σχετικής αίτησής του να ζητήσει την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των

παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 11 του ν. 3888/2010, καθώς και του δεύτερου εδαφίου των παραγράφων 5 και 6 της απόφασης ΠΟΛ. 1138/2010. Η επίλυση της διαφοράς κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο διενεργείται ταυτόχρονα με την αποδοχή του πιο πάνω Σημειώματος ή το αργότερο εντός πέντε (5) ημερών από την αποδοχή του.

5. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 44 του άρθρου 72 (πρώην 66) του ΚΦΔ, όπως ισχύει, ορίζεται ότι, από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κάθε αίτημα προς τη Φορολογική Διοίκηση για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου, ανεξαρτήτως χρονικών περιορισμών, εφαρμόζεται και για υποθέσεις, οι οποίες ήταν δυνατό να υπαχθούν σε οποιαδήποτε περίπτωση των διατάξεων των άρθρων 70Α και 70Β του ν.2238/1994.

6. Με τις διατάξεις δε της παρ. 48 του άρθρου 72 (πρώην 66) του ΚΦΔ, οριζόταν ότι, για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωση του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίησή της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής.

7. Με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι, «για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, 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:...».

8. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι, οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997 (Α'179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.

9. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, από την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, ήτοι από 1/1/2014, κάθε αίτημα προς τη Φορολογική Διοίκηση για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται. Εξαιρετικά, για τις περιπτώσεις των παραβάσεων που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογιζόταν σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούσαν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου περί

της δυνατότητας διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού των εν λόγω προστίμων στο ένα τρίτο (1/3) αυτών. Κατ' εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων παρείχετο και η δυνατότητα συμβιβασμού στο ένα πέμπτο (1/5) των προστίμων του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 που εκδίδονταν ύστερα από τη διαπίστωση παραβάσεων του Κ.Β.Σ. της παρ. 4 του άρθρου 2 του ν.3888/2010 στις περιπτώσεις που ύστερα από νέα επιβαρυντικά στοιχεία εκδιδόταν το προβλεπόμενο συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα της παρ. 4 του άρθρου 9 του ν.3888/2010 και γινόταν αποδεκτό από τους ελεγχόμενους.

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

Επειδή, 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, εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου ο προσφεύγων περαίωσε τις χρήσεις 2008 και 2009 βάσει των διατάξεων του ν. 3888/2010 αποδεχόμενος το εκδοθέν σημείωμα περαίωσης και εξοφλώντας εμπρόθεσμα τον φόρο περαίωσης.

Επειδή, στις περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ το υπ' αριθ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (αρ. εισερχ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ) με συνημμένη την από έκθεση ΚΒΣ – ΚΦΑΣ για την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, σύμφωνα με την οποία η εν λόγω εταιρία είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων με πληθώρα ληπτών, μεταξύ των οποίων και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος που κατά τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2008 και 01/01-31/12/2009.

Το με αρ. πρωτ. πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και η συνημμένη σε αυτό από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ – ΚΦΑΣ, περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, αμφότερα μετά τον αρχικό πενταετή χρόνο παραγραφής και συνιστούν νέα - συμπληρωματικά στοιχεία του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 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 του Κ.Β.Σ. στις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2008 και 01/01-31/12/2009 κατέστη δεκαετής βάσει των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 4β του Ν.2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997.

Κατά συνέπεια, κατά το χρόνο έκδοσης στις των προσβαλλόμενων πράξεων για τη διαχειριστική περίοδο **1/1-31/12/2008** και τη διαχειριστική περίοδο **1/1-31/12/2009**, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ δεν είχε παραγραφεί και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Περαιτέρω από τη Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εκδόθηκε το με αριθ. συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης ν. 3888/2010, το οποίο ο προσφεύγων αποδέχθηκε και πληρώνει όλες τις ρυθμισμένες δόσεις έως την ημερομηνία σύνταξης της παρούσας απόφασης. Από τη φορολογική αρχή τηρήθηκε η προβλεπόμενη από την ΠΟΛ. 1019/2011 διαδικασία τόσο ως προς την επιβολή των προστίμων Κ.Β.Σ. όσο και ως προς την έκδοση συμπληρωματικού σημειώματος περαίωσης Ν. 3888/2010 και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

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 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, 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, 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, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα ως προς το πρόσωπο των υπό κρίση τιμολογίων και ο προσδιορισμός των προστίμων ΚΒΣ αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστατωμένα στην από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ερειδόμενη στην από και με αριθ..... έκθεση ελέγχου ΚΒΣ - ΚΦΑΣ για την επιχείρηση «.....». Ενδεικτικά αναφέρεται ότι η εκδότρια των υπό κρίση εικονικών φορολογικών στοιχείων επιχείρηση:

- δεν πραγματοποιήσε τόσες αγορές α΄ και β΄ υλών, όσες δήλωσε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του αρθ. 20 ΠΔ 186/92, (οι αγορές που ελέγχθηκαν κρίθηκαν εικονικές σε ποσοστό 98% και πλέον). Ειδικότερα για τις επίμαχες διαχειριστικές περιόδους διαπιστώθηκαν τα εξής:

ΧΡΗΣΗ (1)	ΑΓΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ ΣΥΓΚΕΝΤΡ. ΚΑΤ/ΣΕΩΝ (2)	ΚΡΙΘΗΚΑΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙ ΚΕΣ (3)	ΚΡΙΘΗΚΑΝ ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ (4)	ΣΥΝΟΛΟ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ (3)+(4) (5)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗ ΚΕ (5):(2) (6)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΑΝ (4):(5) (7)
2008	26.498.969,10	447,00	25.499.133,64	25.499.578,64	96,23	100
2009	21.937.506,94	2.250,00	21.598.852,00	21.601.102,00	98,47	99,99

- καταχώρησε στις παραπάνω συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ανύπαρκτες δαπάνες χωρίς παραστατικά,
- σε πολλές περιπτώσεις εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 15.000,00€ ή των 3.000,00€ (ανάλογα με το όριο ανά χρήση) μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. για υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, τα οποία τιμολόγια εξοφλούνταν με μετρητά,
- δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία ή στοιχεία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων,
- από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών βάσει εισαγγελικής εντολής, διαπιστώθηκε ότι και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπέζης, οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, ενώ γινόταν ανακύκλωση χρημάτων,
- ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων προσήλθαν οικειοθελώς στις αρμόδιες ΔΟΥ και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών του άρθρου 12 Ν.3888/2010,
- στις χρήσεις 2003 - 2011 φαίνεται ότι απασχολεί προσωπικό σύμφωνα με τις καταστάσεις ΙΚΑ και τις δηλώσεις ΦΜΥ, το οποίο όμως από χρήση σε χρήση μειώνεται. Από τις καταστάσεις του ΙΚΑ (Αρ. πρωτ.) προκύπτει ο αριθμός των εργαζομένων ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
ΑΡ.ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ	45	46	36	23	23	19	5	3	2

- σε όλες τις χρήσεις παρότι ο αριθμός των απασχολούμενων μειώνεται, τα ακαθάριστα έσοδα αυξάνονται, ειδικά στις χρήσεις 2006, 2007 και 2008.

Επειδή, αποδείχτηκε βάσει των ανωτέρω ότι η επιχείρηση κατά τις χρήσεις 2008 και 2009 δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις εν λόγω συναλλαγές, η δε φορολογική αρχή αποδέχτηκε ότι η εικονικότητα των υπό κρίση στοιχείων που έλαβε κατά τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2008 και 01/01-31/12/2009 ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη. Επιπροσθέτως ο ίδιος ο προσφεύγων, αποδεχόμενος το υπ' αριθ..... συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης ν. 3888/2010 ουσιαστικά αποδέχεται το πόρισμα της αρμόδιας φορολογικής αρχής για την εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, ως ίσχυσε μέχρι την κατάργησή της με το ν.4337/2015, ορίζεται ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο....».

Επειδή, με την παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, ως ίσχυε μέχρι την κατάργησή της με το ν.4174/2013, ορίζεται 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, με την παρ. 30 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «30. Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, ως ίσχυσε μέχρι την κατάργησή της στις 17/10/2015, ορίζεται ότι: «....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 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. Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' μειώνεται ως εξής: ... 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....».

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ. 3 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 τα κατωτέρω πρόστιμα: ... δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.....».

Επειδή, με την παρ. 6 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 (Α'179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30 , 32 , 33 , 34 και 48 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος».

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

Επειδή, συγκρινόμενη η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του ν. 4337/2015 με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 17-10-2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι λιγότερη ευνοϊκή. Δηλαδή στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου 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 επεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις αποφάσεις του ΣΤΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της

αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008

Πρόστιμο	40.040,00€
----------	------------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 περ. δ' του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009

Πρόστιμο	28.580,80€
----------	------------

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 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.