



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

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

Θεσσαλονίκη, 1/11/2019

Αριθμός απόφασης: 2140

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

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

4. Την από **4/6/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή **α)** της λυθείσας και υπό εκκαθάριση ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...** και **β)** του ... με **ΑΦΜ:...** ως ομόρρυθμου εταίρου και εκκαθαριστή της ως άνω εταιρείας κατά **α)** της με αριθ. **...19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, **β)** της με αριθ. **... 19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013, **γ)** της με αριθ. **... 19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014, **δ)** της με αριθ. **... 19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, **ε)** της με αριθ. **...19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2011, **στ)** της με αριθ. **...19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2012, **ζ)** της με αριθ. **...19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2013, **θ)** της με αριθ. **... 19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περ. 1/1 - 31/12/2014, **ι)** της με

αριθ. ... **19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρ.79 Ν.4472/2017 διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2011, **ια)** της με αριθ. ... **19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρ.79 Ν.4472/2017 διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2012, **ιβ)** Της με αριθ. ...**19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρ.79 Ν.4472/2017 διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2013, **ιγ)** της με αριθ. ... **19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρ.79 Ν.4472/2017 φορ. περ. 1/1 - 31/12/2014, **ιδ)** της με αριθ. ... **19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** πράξης οριστικού προσδιορισμού ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ.12 Ν.1882/1990 διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2011, **ιε)** Της με αριθ. ... **19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** πράξης οριστικού προσδιορισμού ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ.12 Ν.1882/1990 διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2012, **ιστ)** της με αριθ. ... **19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** πράξης οριστικού προσδιορισμού ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ.12 Ν.1882/1990 διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2013 και **ιζ)** της με αριθ. ... **19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** πράξης οριστικού προσδιορισμού ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ.12 Ν.1882/1990 φορ. περ. 1/1 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, 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 **4/6/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής α) της λυθείσας και υπό εκκαθάριση ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...** και **β)** του ... με **ΑΦΜ:...** ως ομόρρυθμου εταίρου και εκκαθαριστή της ως άνω εταιρείας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθ. ...**19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά κύριου φόρου 72.394,53€, πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 70.019,98€, δη σύνολο φόρου **142.414,51€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν προσθήκης ως λογιστικής διαφοράς στα καθαρά κέρδη της, της αξίας οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του ..., **ΑΦΜ:...**, συνολικής καθαρής αξίας 361.070,00€ πλέον ΦΠΑ 83.046,10€.
- Με τη με αριθ. ... **19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά κύριου φόρου 79.787,78€, πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 77.170,73€, δη σύνολο φόρου **156.958,51€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν προσθήκης ως λογιστικής διαφοράς στα καθαρά κέρδη της, της αξίας οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της

ατομικής επιχείρησης του ..., **ΑΦΜ:....**, συνολικής καθαρής αξίας 397.590,00€ πλέον ΦΠΑ 91.445,70€.

- Με τη με αριθ. ... **19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά κύριου φόρου 167.290,00€, πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 162.576,65€, δη σύνολο φόρου **329.866,65€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν προσθήκης ως λογιστικής διαφοράς στα καθαρά κέρδη της, της αξίας δεκάξι (16) εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του ..., **ΑΦΜ:....**, συνολικής καθαρής αξίας 646.500,00€ πλέον ΦΠΑ 148.695,00€.
- Με τη με αριθ. ... **19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά κύριου φόρου 177.718,84€ και πρόστιμο του άρθρου 58 53.315,65€, δη σύνολο φόρου 231.034,49€. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν προσθήκης ως λογιστικής διαφοράς στα καθαρά κέρδη της, της αξίας είκοσι έξι (26) εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του ..., **ΑΦΜ:....**, συνολικής καθαρής αξίας 683.534,00€ πλέον ΦΠΑ 157.212,82€.
- Με τη με αριθ. ...**19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2011, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά κύριου φόρου 83.046,10€, πρόστιμο του άρθρου 58^α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 80.322,19€, δη σύνολο φόρου **163.368,29€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν αφαίρεσης από τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο αυτών, της αξίας των παραπάνω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Με τη με αριθ. ...**19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2012, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά κύριου φόρου 91.445,70€, πρόστιμο του άρθρου 58α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 88.446,28€, δη σύνολο φόρου **179.891,98€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν αφαίρεσης από τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο αυτών, της αξίας των παραπάνω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Με τη με αριθ....**19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2013, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά κύριου φόρου 148.695,00€, πρόστιμο του άρθρου 58α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 143.817,80€, δη σύνολο φόρου **292.512,80€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν αφαίρεσης από τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο αυτών, της αξίας των παραπάνω ληφθέντων εικονικών φορολογικών

στοιχείων.

- Με τη με αριθ. ... **19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περ. 1/1 - 31/12/2014, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ αξίας **59,93€** και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά κύριου φόρου 157.152,89€, πρόστιμο του άρθρου 58α του Ν.4174/2013 47.145,87€, δη σύνολο φόρου **204.298,76€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν αφαίρεσης από τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο αυτών, της αξίας των παραπάνω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Με τη με αριθ. ... **19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρ.79 Ν.4472/2017 διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2011, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ύψους **41.523,05€**, για διενέργεια έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου 83.046,10€ x 50%.
- Με τη με αριθ. ... **19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρ.79 Ν.4472/2017 διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2012, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ύψους **45.772,85€**, για διενέργεια έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου 91.445,70€ x 50%.
- Με τη με αριθ. ... **19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρ.79 Ν.4472/2017 διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2013, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ύψους **74.347,50€**, για διενέργεια έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου 148.695,00€ x 50%.
- Με τη με αριθ.... **19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρ.79 Ν.4472/2017 φορ. περ. 1/1 - 31/12/2014, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ύψους **78.606,41€**, για διενέργεια έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου 157.212,82€ x 50%.

- Με τη με αριθ. ... **19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** πράξη οριστικού προσδιορισμού ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ.12 Ν.1882/1990 διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2011, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ειδική κύρωση ύψους **83.046,10€**, ήτοι το ισόποσο της αξίας του ΦΠΑ που εξέπεσε από το φόρο εκροών ως λήπτριας των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και δεν αποδόθηκε στο Δημόσιο από την εκδότρια αυτών ατομική επιχείρηση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 12 του Ν.1882/1990.
- Με τη με αριθ. ... **19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** πράξη οριστικού προσδιορισμού ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ.12 Ν.1882/1990 διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2012, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ειδική κύρωση ύψους **91.445,70€**, ήτοι το ισόποσο της αξίας του ΦΠΑ που εξέπεσε από το φόρο εκροών ως λήπτριας των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και δεν αποδόθηκε στο Δημόσιο από την εκδότρια αυτών ατομική επιχείρηση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 12 του Ν.1882/1990.
- Με τη με αριθ. ... **19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** πράξη οριστικού προσδιορισμού ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ.12 Ν.1882/1990 διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ειδική κύρωση ύψους **148.695,00€**, ήτοι το ισόποσο της αξίας του ΦΠΑ που εξέπεσε από το φόρο εκροών ως λήπτριας των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και δεν αποδόθηκε στο Δημόσιο από την εκδότρια αυτών ατομική επιχείρηση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 12 του Ν.1882/1990.
- Με τη με αριθ. ... **19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** πράξη οριστικού προσδιορισμού ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ.12 Ν.1882/1990 φορ. περ. 1/1 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία ειδική κύρωση ύψους **157.212,82€**, ήτοι το ισόποσο της αξίας του ΦΠΑ που εξέπεσε από το φόρο εκροών ως λήπτριας των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και δεν αποδόθηκε στο Δημόσιο από την εκδότρια αυτών ατομική επιχείρηση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 12 του Ν.1882/1990.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από **19/4/2019** εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 του Ν.4472/2017 και ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ.12 Ν.1882/1990 της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της με αρ. ...- **12/2/2019** εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η με αριθ. πρωτ. ...- **5/12/2012** αίτηση της προσφεύγουσας εταιρείας για επιστροφή φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 που προέκυψε από παρακράτηση φόρου εργολάβων. Κατά τον έλεγχο της επιστροφής φόρου εισοδήματος, διαπιστώθηκε ότι στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας βρέθηκαν καταχωρημένα παραστατικά δαπανών, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του ... με **ΑΦΜ:...**, που αφορούσαν την εκτέλεση τεχνικών έργων ανά την

Ελλάδα και τα οποία κρίθηκαν από τον έλεγχο, εικονικά και κατασχέθηκαν με τη με αριθ. ... **30/11/2017** έκθεση κατάσχεσης. Βάσει των παραπάνω συντάχθηκε η από **28/12/2017** έκθεση ΚΒΣ για την προσφεύγουσα εταιρεία για τις χρήσεις 2011 – 2014 και εκδόθηκαν οι σχετικές με αριθ. ..., ..., ... και ... – **28/12/2017** πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 για τις χρήσεις 2011, 2012, 2013 και το φορολογικό έτος 2014 αντίστοιχα, με τις οποίες επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα πρόστιμα ποσού **144.428,00€** λόγω λήψης οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων παροχής υπηρεσιών) συνολικής καθαρής αξίας 361.070,00€ στη χρήση 2011, ποσού **159.036,00€** λόγω λήψης οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων παροχής υπηρεσιών) συνολικής καθαρής αξίας 397.590,00€ στη χρήση 2012, ποσού **258.600,00€** λόγω λήψης δέκα έξι (16) εικονικών φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων παροχής υπηρεσιών) συνολικής καθαρής αξίας 646.500,00€ στη χρήση 2013 και ποσού **273.413,60€** λόγω λήψης είκοσι έξι (26) εικονικών φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων παροχής υπηρεσιών) συνολικής καθαρής αξίας 683.534,00€ στο φορολογικό έτος 2014, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του Κατά των παραπάνω πράξεων η προσφεύγουσα κατέθεσε τη με αρ. πρωτ. ... **29/1/2018** ενδικοφανή προσφυγή, κατόπιν εξέτασης της οποίας, εκδόθηκε από την Υπηρεσία μας, η με αρ. ... **29/5/2018** απόφαση.

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

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρους και πρόστιμα στις υπό κρίση χρήσεις.
- 2) Πλημμελώς αιτιολογημένη η αποδιδόμενη παράβαση. Οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές. Καλή πίστη της ως λήπτριας.
- 3) Παράνομη η επιβολή ειδικής χρηματικής κύρωσης του Ν.1882/90 καθώς έχει καταργηθεί με το άρθρο 25 του Ν.2523/1997 και δεν προβλέπεται στον ισχύοντα ΚΦΔ. Επιπλέον η καταβολή και του καταλογισθέντος ΦΠΑ και της επίμαχης ειδικής κύρωσης συνιστά την καταβολή εις διπλούν του ΦΠΑ καθώς με τον καταλογισμό σε βάρος της του εκπεσθέντος ΦΠΑ, δεν υφίσταται πλέον ζημία για το Δημόσιο, αφού αποζημιώθηκε εξ ολοκλήρου για τη ζημία την οποία δήθεν είχε υποστεί από την παράνομη έκπτωση του και συνεπώς η διάταξη του άρθρου 8 παρ. 12 του Ν.1882/1990 δεν τυγχάνει εν προκειμένω εφαρμογής.
- 4) Εφαρμογή των ευνοϊκότερων διατάξεων των άρθρων 3 παρ. 4 και 7 παρ. 9 Ν.4337/2015 με τις οποίες καταργήθηκαν από 1/12/2015 οι παραβάσεις για εικονικά τιμολόγια και τα πρόστιμα ΦΠΑ.

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρους και πρόστιμα στις υπό κρίση χρήσεις

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72§11 του Ν.4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 είχε παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ΦΠΑ, ορίζεται ότι «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. ...».

Επειδή, με το άρθρο 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013) ορίζεται ότι : «1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα: α) Φόρο Εισοδήματος β) Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)...ε) Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα και κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη των οποίων, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περιπτώσεων α` και β`. στ) Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 8 του ν.1882/1990, νομίμως καταλογίζεται σε βάρος εκείνου, ο οποίος αποδέχεται εικονικά τιμολόγια με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται σε αυτά, ο εν λόγω φόρος, εκτός εάν ο φόρος αυτός αποδόθηκε από τον εκδότη των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων σε χρονικό σημείο προγενέστερο του καταλογισμού σε βάρος του λήπτη αυτών (πρβλ.ΣτΕ 4034/1999 και ΣτΕ 3398/2015).

Επειδή από το νομικό πλαίσιο που ισχύει ως προς την ειδική χρηματική κύρωση του άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/90 και την υφιστάμενη δικαστηριακή νομολογία προκύπτει ότι η εν λόγω κύρωση αφορά σε καταλογισμό Φ.Π.Α., η επιβολή του οποίου είναι παρεπόμενη της έκδοσης αυτοτελών

πράξεων προσδιορισμού του φόρου (ΦΠΑ) και βασίζεται σε αυτές, και αφορά τον Φ.Π.Α. που εξέπεσε ο λήπτης εικονικών - πλαστών φορολογικών στοιχείων και δεν απέδωσε ο εκδότης αυτών. Επομένως, η απόφαση επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ.12 του ν.1882/1990 συναρτάται ευθέως με την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ (ΔΕΦΑΘ 5521/2013).

Επειδή η ειδική χρηματική κύρωση της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του Ν.1882/1990 δεν ορίζεται στο νόμο ως πρόστιμο ή φόρος και δεν υπάρχει ειδική διάταξη που να ορίζει το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή της. Ωστόσο όπως προαναφέρθηκε από τη δικαστηριακή νομολογία προκύπτει ότι αυτή είναι παρεπόμενη της πράξης προσδιορισμού του Φ.Π.Α. και ήδη με το άρθρο 2, περίπτωση β' και ε', του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013) ορίζεται ότι εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του κάθε χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη της οποίας, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογικών των περιπτώσεων α' (Φορολογία Εισοδήματος) και β' (Φ.Π.Α.), κάτι που άγει στο συμπέρασμα ότι σε περίπτωση παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει Φ.Π.Α. σε βάρος του εκδότη ή του λήπτη έχει παραγραφεί και το δικαίωμα για την επιβολή της κύρωσης αυτής.

Συνεπώς, για την έκδοση οριστικής πράξης ειδικής χρηματικής κύρωσης για τη μη απόδοση του Φ.Π.Α. από τον εκδότη τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή ΦΠΑ, όπως ορίζονται στο άρθρο 57 του ν.2859/00 (πρβλ ΔΕΦ.ΘΕΣΣΑΛ.1390/2017, 1566/2017).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.18 του άρθρου 19 του Ν.3091/2002, ορίζεται ότι «18. Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α'), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά. Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια».

Επειδή, εν προκειμένω, οι προσφεύγοντες με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας, μεταξύ άλλων, τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου έχουν υποβληθεί από την προσφεύγουσα εταιρεία:

- δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για το οικ. έτος 2012 (διαχ. περ. 1/1 – 31/12/2011) στις 17/5/2012, για το οικ. έτος 2013 (διαχ. περ. 1/1 – 31/12/2012) στις 14/6/2013, για το οικ. έτος 2014 (διαχ. περ. 1/1 – 31/12/2013) στις 26/4/2014 και το φορολογικό έτος 2014 (φορ. περ. 1/1 – 31/12/2014) στις 13/8/2015 αρχική και στις 19/4/2016 τροποποιητική.
- εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για τη διαχ. περίοδο 1/1 - 31/12/2011 στις 9/8/2012, για τη διαχ. περίοδο 1/1 - 31/12/2012 στις 1/4/2013 αρχική και στις 11/6/2013 τροποποιητική, για τη διαχ. περίοδο 1/1 - 31/12/2013 στις 24/4/2014 και για τη φορ. περίοδο 1/1 - 31/12/2014 περιοδική δήλωση ΦΠΑ 4ου τριμήνου 2014 στις 28/5/2016 αρχική και στις 31/3/2016 τροποποιητική.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης εξέδωσε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας τις με αριθ. ..., ..., ... και ... – **28/12/2017** πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 για τις χρήσεις 2011, 2012, 2013 και το φορολογικό έτος 2014 αντίστοιχα, για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις **29/12/2017**, ήτοι εντός του αρχικού χρόνου παραγραφής.

Επομένως, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ, προστίμων ΦΠΑ και ειδικής χρηματικής κύρωσης Ν.1882/90 στα οικ. έτη 2012, 2013, 2014 και στο φορολογικό έτος 2014 (ήτοι στις διαχ. περ. 1/1 – 31/12/2011, 1/1 – 31/12/2012, 1/1 – 31/12/2013 και τη φορ. περίοδο 1/1 – 31/12/2014), παρατάθηκε κατά δύο χρόνια πέραν του χρόνου της κανονικής παραγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 και της παρ.1 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ΦΠΑ σε συνδυασμό με την παράγραφο 18 του άρθρου 19 του νόμου 3091/2002, ήτοι έως τις **31/12/2019, 31/12/2020, 31/12/2021** και **31/12/2022** αντίστοιχα.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο λόγο περί έλλειψης αιτιολογίας, πραγματικών επίμαχων συναλλαγών, αντιστροφής του βάρους απόδειξης της εικονικότητας

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την πράξη επιβολής προστίμου του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία

παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η πράξη επιβολής προστίμου του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η πράξη επιβολής προστίμου του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

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

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

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

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

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

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

του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση,

- με τη με αρ. ... **23/5/2018** απόφαση της Υπηρεσίας μας απορρίφθηκε η με αρ. πρωτ. ... **29/1/2018** ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας και κρίθηκαν βάσιμες και αιτιολογημένες οι σχετικές διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονταν στην από **28/12/2017** έκθεση ελέγχου Π.Δ.186/92 της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζονταν οι σχετικές με αριθ. ..., ..., ... και ... – **28/12/2017** πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 για τη λήψη των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων έκδοσης της ατομικής επιχείρησης του ..., **ΑΦΜ:...** στις χρήσεις 2011, 2012, 2013 και το φορολογικό έτος 2014 αντίστοιχα,
- στις από **19/4/2019** εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 3 – 29), ΦΠΑ (σελ. 3 – 31), προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 του Ν.4472/2017 (σελ. 3 – 20) και ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ.12 Ν.1882/1990 (σελ. 3 – 27) της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης για την προσφεύγουσα εταιρεία, αποτυπώνονται αναλυτικώς, διεξοδικώς, επαρκώς και εμπειριστатωμένως αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη η ελεγκτική αρχή για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, των προστίμων ΦΠΑ και των ειδικών κυρώσεων του άρθρου 8 παρ.12 Ν.1882/1990 των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων.

Συνεπώς, οι ως άνω ισχυρισμοί των προσφευγόντων απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Αναφορικά με τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο περί παράνομης επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης του Ν.1882/90 καθώς έχει καταργηθεί με το άρθρο 25 του Ν.2523/1997 και δεν προβλέπεται στον ισχύοντα ΚΦΔ και περί διπλής καταβολής του ΦΠΑ καθώς ήδη με τον διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ καταλογίστηκε σε βάρος της ο ΦΠΑ των επίμαχων στοιχείων

Επειδή, στο άρθρο 8§12 του ν. 1882/23.3.1990 ορίζεται ότι: « 12. Όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την

έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφ' όσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων».

Επειδή, στην 1055500/4600/0009^Α/ΠΟΛ.1165 – 26/7/1990 του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «...η αληθινή ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στις διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990, είναι ότι μόνο στην περίπτωση των εικονικών τιμολογίων (και όχι των πλαστών φορολογικών στοιχείων, στα οποία την ευθύνη την φέρει ο εκδότης) ευθύνεται και ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου, οπότε εάν δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο Φ.Π.Α. από τον εκδότη και δεν υπάρχει δυνατότητα να βεβαιωθεί, γιατί ο εκδότης είναι ανύπαρκτο πρόσωπο, τότε θα καταλογίζεται ο Φ.Π.Α. σε βάρος του λήπτη του φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, στην 1112401/7336/0009Α/ΠΟΛ.1249 – 10/11/1992 του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «...7.Υστερα από τα παραπάνω, σε περίπτωση έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για τα οποία δεν αποδόθηκε ο ΦΠΑ θα ενεργείτε ως εξής: α. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 του Ν. 1642/1986, με προσωρινή πράξη, θα προσδιορίζεται ο ΦΠΑ και θα προβαίνετε στον καταλογισμό του φόρου αυτού σε βάρος του εκδότη των φορολογικών στοιχείων και σε περίπτωση που είναι ανύπαρκτος ο εκδότης ο ΦΠΑ θα καταλογίζεται σε βάρος του λήπτη των φορολογικών στοιχείων».

Επειδή, στην 1090559/5360/673/Α0014/ΠΟΛ.1226 – 28/9/2001 του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία έγινε αποδεκτή η αριθ. 86/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ και η οποία στηρίζεται στη στενή (γραμματική) ερμηνεία της διατάξεως της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου 25 του ν. 2523/97, αναφερομένης σε κατάργηση διατάξεων που προβλέπουν την επιβολή μόνον προσθέτων φόρων και προστίμων και όχι την επιβολή πάσης φύσεως χρηματικών κυρώσεων, σε συνδυασμό και με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, κατά την οποία δεν θίγονται διατάξεις που προβλέπουν «άλλες συνέπειες για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας», η διάταξη της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 αναφερόμενη σε ειδική κύρωση χρηματικού μεν περιεχομένου, μη οριζόμενη όμως στο νόμο ως πρόστιμο ή πρόσθετος φόρος, συνεχίζει να ισχύει και μετά το ν. 2523/97, λαμβανομένου επιπλέον υπόψη ότι η κύρωση αυτή έχει συγχρόνως και κυρίως αποζημιωτικό χαρακτήρα, καίτοι από το νόμο χαρακτηρίζεται «κύρωση», σκοπούσα προφανώς στην αποκατάσταση της ζημίας του Δημοσίου εκ της απώλειας του ΦΠΑ εξαιτίας της δολίας χρήσεως του πλαστού εν όλω ή εν μέρει τιμολογίου.

Περαιτέρω στην ίδια γνωμοδότηση αναφέρεται ότι: «...ως εκ της αδιαστίκτου διατυπώσεως της άνω διατάξεως του Ν. 1882/1990 είναι σαφές ότι αυτή αναφέρεται και επιβάλλει την απόδοση του φόρου από την ως άνω έννοια χωρίς διάκριση από τον, επί σκοπώ παράνομης έκπτωσης του ΦΠΑ δήθεν εκρών, αποδέκτη-λήπτη τόσον εικονικού όσον και πλαστού φορολογικού στοιχείου, για συναλλαγή, πάντως, εν όλω ή εν μέρει ανύπαρκτη ή μεταξύ άλλων συναπτόμενη, με συνέπεια να μην τίθεται ζήτημα διαφορετικής αντιμετώπισης του λήπτη πλαστού στοιχείου, καθόσον αφορά στην διατηρούμενη εν λόγω ειδική κύρωση μετά το νόμο 2523/1997.

Επειδή, σύμφωνα με την διοικητική λύση που έχει δοθεί με το αριθ. **Π06953/1762/ΔΕ-Α' – 28/11/2003** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών:«σχετικά με την υποχρέωση του λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων για απόδοση στο Δημόσιο του Φ.Π.Α. που αναλογεί στα στοιχεία αυτά, λόγω μη απόδοσης από την εκδότρια επιχείρηση (σχετ. γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.86/2001-εγκ. ΠΟΛ. 1226/2001 και ΠΟΛ. 1249/1992),η παραπάνω υποχρέωση για το λήπτη πλαστών ή εικονικών στοιχείων, ισχύει μόνο στις περιπτώσεις που αποδεικνύεται ότι ο φερόμενος ως εκδότης είναι ανύπαρκτος και συγχρόνως δεν υφίστανται αποδεικτικά στοιχεία για τον υποκρυπτόμενο πραγματικό εκδότη, δεδομένου ότι σε περίπτωση που ο εκδότης είναι υπαρκτό πρόσωπο ή ανύπαρκτο, πλην όμως υφίσταται αποδεδειγμένα υποκρυπτόμενος εκδότης, τότε υπάρχει ευχέρεια και υποχρέωση καταλογισμού του αναλογούντος Φ.Π.Α. σε βάρος τους, κατά περίπτωση».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τους προσφεύγοντες δεν τέθηκε θέμα ως προς το ανύπαρκτο ή μη πρόσωπο για τον εκδότη των εικονικών στοιχείων, καθώς και για τη δυνατότητα της φορολογικής αρχής για τον καταλογισμό ΦΠΑ στο πρόσωπο αυτό.

Συνεπώς, οι ως άνω ισχυρισμοί των προσφευγόντων κρίνονται αβάσιμοι.

Ως προς τον τέταρτο λόγο περί εφαρμογής του ευνοϊκότερου καθεστώτος στην επιβολή προστίμου ΦΠΑ καθώς δυνάμει των άρθρ.3 παρ. 4 και 7 παρ. 9 Ν.4337/2015 καταργήθηκαν από 1/12/2015 οι παραβάσεις για εικονικά τιμολόγια και τα πρόστιμα ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «1. 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. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2δ του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 ως ίσχυσε από 26/7/2013 έως 16/10/2015 οριζόταν ότι: «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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) ορίζεται ότι: «8. Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017 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. 2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται και επί εκκρεμών κατά την κατάθεση του παρόντος υποθέσεων, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο. ...».

Επειδή, συγκρινόμενη η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 8 του Ν.4337/2015 με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του Ν.4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 17/10/2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι λιγότερο ευνοϊκή. Δηλαδή στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου 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 επεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ... - **4/6/2019** ενδικοφανούς προσφυγής της α) της λυθείσας και υπό εκκαθάριση ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...** και β) του ... με **ΑΦΜ:...** ως ομόρρυθμου εταίρου και εκκαθαριστή της ως άνω εταιρείας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικ. Έτος 2012 (Διαχ. Περ. 1/1 - 31/12/2011)

- Η με αριθ. ...**19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	72.394,53€
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	70.019,98€
Καταλογιζόμενο ποσό	142.414,51€

- Η με αριθ. ...**19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
ΦΠΑ	83.046,10€
Πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	80.322,19€
Καταλογιζόμενο ποσό	163.368,29€

- Η με αριθ. ... **19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρ.79 Ν.4472/2017

	Ποσό
Πρόστιμο	41.523,05€

- Η με αριθ. ... **19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** πράξη οριστικού προσδιορισμού ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ.12 Ν.1882/1990

	Ποσό
Ειδική Κύρωση Ν.1882/1990	83.046,10€

Οικ. Έτος 2013 (Διαχ. Περ. 1/1 - 31/12/2012)

- Η με αριθ. ... **19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	79.787,78€
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	77.170,73€
Καταλογιζόμενο ποσό	156.958,51€

- Η με αριθ. ...**19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
ΦΠΑ	91.445,70€
Πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	88.446,28€
Καταλογιζόμενο ποσό	179.891,98€

- Η με αριθ. ... **19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρ.79 Ν.4472/2017

	Ποσό
Πρόστιμο	45.772,85€

- Η με αριθ. ... **19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** πράξη οριστικού προσδιορισμού ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ.12 Ν.1882/1990

	Ποσό
Ειδική Κύρωση Ν.1882/1990	91.445,70€

Οικ. Έτος 2014 (Διαχ. Περ. 1/1 - 31/12/2013)

- Η με αριθ. ... **19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	167.290,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	162.576,65€
Καταλογιζόμενο ποσό	329.866,65€

- Η με αριθ....**19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
ΦΠΑ	148.695,00€
Πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	143.817,80€
Καταλογιζόμενο ποσό	292.512,80€

- Η με αριθ. ...**19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρ.79 Ν.4472/2017

	Ποσό
Πρόστιμο	74.347,50€

- Η με αριθ. ... **19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** πράξη οριστικού προσδιορισμού ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ.12 Ν.1882/1990

	Ποσό
Ειδική Κύρωση Ν.1882/1990	148.695,00€

Φορολογικό Έτος 2014 (Διαχ. Περ. 1/1 - 31/12/2014)

- Η με αριθ. ... **19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	177.718,84€
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	53.315,65€
Καταλογιζόμενο ποσό	231.034,49€

- Η με αριθ. ... **19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό
Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ προς έκπτωση	59,93€
ΦΠΑ	157.152,89€
Πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	47.145,87€
Συνολικό ποσό	204.298,76€

- Η με αριθ. ... **19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρ.79 Ν.4472/2017

	Ποσό
Πρόστιμο	78.606,41€

- Η με αριθ. ... **19/4/2019 (ΠΕΠ ...)** πράξη οριστικού προσδιορισμού ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ.12 Ν.1882/1990

	Ποσό
Ειδική Κύρωση Ν.1882/1990	157.212,82€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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