



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16-3-2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 823

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 16-11-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Ημερομηνία ηλεκτρον. κοιν/σης πράξης	Είδος προστίμου	Χρήση/Έτος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		12-10-2021	20-10-2021	Εισόδημα	2001	80.731,16€
2		12-10-2021	20-10-2021	Εισόδημα	2002	82.858,85€
3		12-10-2021	20-10-2021	Πρόστιμο άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015	2001	40.193,69€
4		12-10-2021	20-10-2021	Πρόστιμο άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015	2002	44.577,20€
5		12-10-2021		Πρόστιμο άρθρου	2009	

			20-10-2021	7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015		1.367,34€
6		12-10-2021	20-10-2021	Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4174/2013	2021	250,00€

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Κ.Β.Σ.-Κ.Φ.Δ., αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης 12-10-2021 οικείες εκθέσεις επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ID Έκθεσης:) και Κ.Β.Σ.-Κ.Φ.Δ. (ID Έκθεσης:) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' ΑΘΗΝΩΝ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16-11-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. /2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2002 (χρήσης 2001), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' ΑΘΗΝΩΝ προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 37.427,52€ (12.753.428 δρχ.), πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας δήλωσης, ποσού 43.303,64€ (14.755.716 δρχ.).

Με την με αριθ. /2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2003 (χρήσης 2002), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' ΑΘΗΝΩΝ προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 38.413,93€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας δήλωσης, ποσού 44.444,92€.

Με την με αριθ. /2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015, χρήσης 2001, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο, ποσού 40.193,69€, λόγω λήψης εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 100.484,22€ (34.240.000 δρχ.) από τον συναλλακτικώς ανύπαρκτο εκδότη του με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12§1, 5, 14, 18§2, 9, 30 και 2§1 του ΠΔ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992).

Με την με αριθ. /2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015, χρήσης 2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο, συνολικού ποσού 44.577,20€, λόγω λήψης τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 18.605,20€ από τον συναλλακτικώς ανύπαρκτο εκδότη του με ΑΦΜ και οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 25.972,00€ από τον συναλλακτικώς ανύπαρκτη εκδότρια εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12§1, 5, 14, 18§2, 9, 30 και 2§1 του ΠΔ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992).

Με την με αριθ. /2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015, χρήσης 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο, συνολικού ποσού 1.367,34€, ήτοι:

- Πρόστιμο, ποσού 390,67€ (586,00€ X 2 X 1/3) λόγω μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων μετά την με αριθ./09 Πρόσκληση, κατά παράβαση των άρθρων 36§1 της ερμηνευτικής εγκυκλίου Κ.Β.Σ. 3/1992§36.1.2 και 3, 21§1 και του Π.Δ. 186/92 2§1.
- Πρόστιμο, ποσού 976,67€ (586,00€ X 5 X 1/3) λόγω μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων μετά την με αριθ./09 Πρόσκληση, κατά παράβαση των άρθρων 36§1 της ερμηνευτικής εγκυκλίου Κ.Β.Σ. 3/1992§36.1.2 και 3, 21§1 και του Π.Δ. 186/92 2§1.

Με την με αριθμό/2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορ. έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο, συνολικού ποσού 250,00€, λόγω μη ανταπόκρισης στο με αριθ. πρωτ./2021 έγγραφο αίτημα παροχής αντιγράφων μέρους των βιβλίων και στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§2 του ν.4174/2013.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, σε συμμόρφωση με τις με αριθ.,, και/2020 Αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα 22^ο Μονομελές), προέβη στην έκδοση της με αριθ./2020 εντολής ελέγχου, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την με αριθ./2021 εντολή ελέγχου, συνεπεία της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Κ.Β.Σ.-Κ.Φ.Δ., αντίστοιχα, καθώς και οι με ημερομηνία θεώρησης 12-10-2021 οικείες εκθέσεις επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ID Έκθεσης:) και Κ.Β.Σ.-Κ.Φ.Δ. (ID Έκθεσης:) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' ΑΘΗΝΩΝ.

Ο αρχικός έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της με αριθ./2008 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΒ' ΑΘΗΝΩΝ (νυν Α' ΑΘΗΝΩΝ), η οποία εκδόθηκε κατόπιν των με αριθ./2005,/2005,/2005,/2007,/2008 και/2009 Δελτίων Πληροφοριών, βάσει των οποίων ο προσφεύγων ήταν λήπτης των κάτωθι εικονικών φορολογικών στοιχείων, χρήσεων 2001 και 2002, αντίστοιχα:

ΧΡΗΣΗ 2001			
ΕΚΔΟΤΗΣ: του με ΑΦΜ			
Αριθμός Στοιχείων	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία
9	34.240.000 δρχ.	6.163.200 δρχ.	40.403.200 δρχ.
	100.484,22€	18.087,16€	118.571,38€
ΧΡΗΣΗ 2002			
ΕΚΔΟΤΗΣ: του με ΑΦΜ			
Αριθμός Στοιχείων	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία
4	46.513,00€	8.372,34€	54.885,34€
ΕΚΔΟΤΗΣ: «.....» με ΑΦΜ			
8	64.930,00€	11.687,40€	76.617,40€
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ	111.443,00€	20.059,74€	131.502,74€

Συνεπεία των ανωτέρω στοιχείων εκδόθηκαν οι με ημερομηνία θεώρησης 23-2-2010 Εκθέσεις Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ.186/1992, αντίστοιχα καθώς και:

1. Το με αριθ./2010 φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, οικονομικού έτους 2003 (χρήσης 2002).
2. Το με αριθ./2010 φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, οικονομικού έτους 2002 (χρήσης 2001).
3. Η με αριθ./2010 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσης 2001.
4. Η με αριθ./2010 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσης 2002.
5. Η με αριθ./2010 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσης 2009.

Κατά των ανωτέρω πράξεων ασκήθηκαν οι από 15-6-2010 προσφυγές ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα 22^ο Μονομελές), οι οποίες έγιναν δεκτές με τις με ως άνω δικαστικές αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα 22^ο Μονομελές), σύμφωνα με τις οποίες οι αρχικές πράξεις ακυρώθηκαν για λόγους νομικής πλημμέλειας, καθότι υπογράφηκαν αναρμοδίως από την Υποδιευθύντρια Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΒ' ΑΘΗΝΩΝ. Εν συνεχεία, οι ανωτέρω δικαστικές αποφάσεις αναπέμφθηκαν στην Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, η οποία έλαβε γνώση αυτών, την 3-11-2020, προκειμένου να ενεργήσει τα νόμιμα.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του σχετικού δικαιώματος του Δημοσίου, προς επιβολή φόρων και προστίμων.
2. Εσφαλμένος ο υπολογισμός των πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, καθώς δεν λήφθηκαν υπόψη οι ευνοϊκότερες διατάξεις
3. Ανύπαρκτη αιτιολογία των εκθέσεων Ελέγχου - Μη επαρκής τεκμηρίωση σε σχέση με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων των εκθέσεων ελέγχου.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

Επειδή, όπως έχει κριθεί, το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να εκδώσει τις επίδικες πράξεις, μετά την ακύρωση, με δικαστική απόφαση, των αρχικών πράξεων που είχαν εκδοθεί, τελεί υπό την προϋπόθεση της εμπρόθεσμης έκδοσης και κοινοποίησης των αρχικών πράξεων που ακυρώθηκαν (ΣτΕ 187/2003), το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να εκδώσει νέο φύλλο ελέγχου μετά την ακύρωση του αρχικού, τελεί υπό την προϋπόθεση της εμπρόθεσμης (πριν από τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής) έκδοσης και κοινοποίησης της αρχικής πράξης που ακυρώθηκε.

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 1738/2017 απόφαση του ΣτΕ αναφέρεται ότι: «8. Επειδή, η προβλεπόμενη ως κανόνας από το προαναφερθέν άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος πενταετής παραγραφή παρατάθηκε στη συνέχεια με τις εξής διατάξεις έως την έκδοση του ένδικου φύλλου ελέγχου: Άρθρο 11 του ν. 3513/2006 (Α' 265/5.12.2006): «Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνονται μέχρι 31.12.2008. [...]». Άρθρο 29 του ν. 3697/2008 (Α' 194/25.9.2008): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009. [...]». Άρθρο 10 του ν. 3790/2009 (Α' 143/7.8.2009): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010». Άρθρο 82 του ν. 3842/2010 (Α' 58/23.4.2010), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010 (Α' 113/13.7.2010): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010,

ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010.

9. Επειδή, στη συνέχεια χορηγήθηκαν και περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής με τις εξής διατάξεις:

Άρθρο 12 παρ. 7 του ν.3888/2010 (Α' 175/30.9.2010), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010 (Α' 212/17.12.2010): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011».

Άρθρο 18 παρ. 2 του ν.4002/2011 (Α' 180/22.8.2011): «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012».

Άρθρο δεύτερο παρ. 1 του ν.4098/2012 (Α' 249/20.12.2012): «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013».

Άρθρο 37 παρ. 5 του ν.4141/2013 (Α' 81/5.4.2013): «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά».

Άρθρο 22 του ν.4203/2013 (Α' 235/1.11.2013): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Άρθρο 87 του ν. 4316/2014 (Α' 270/24.12.2014): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν

αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών ή αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Άρθρο 22 του ν. 4337/2015 (Α' 129/17.10.2015): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Άρθρο 61 παρ. 8 του ν. 4410/2016 (Α' 141/3.8.2016): «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών για τις υποθέσεις του παρόντος άρθρου, καθώς και για αυτές που μεταφέρθηκαν στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων με τις διατάξεις της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Δ7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του ν. 4336/2015, παρατείνονται για τρία (3) έτη».

Άρθρο 97 του ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016): «1. Στο τέλος της παρ. 8 του άρθρου 61 του ν. 4410/2016 (Α' 141) προστίθεται εδάφιο ως εξής: «Το προηγούμενο εδάφιο ισχύει και για τις λοιπές υποθέσεις της Ε.Γ. ΣΔΟΕ που περιέρχονται στην αρμοδιότητα της Γ.Γ.Δ.Ε. με οποιονδήποτε τρόπο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης 1α της υποπαραγράφου Δ7 της παρ. Δ' του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 (Α' 94)». 2. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν την 31.12.2016 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί, κατά τη δημοσίευση του παρόντος, ή θα εκδοθούν μέχρι την 31.12.2016 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Εξάλλου, διατάξεις αφορώσες παραγραφή αξιώσεων παρελθόντων ετών περιέλαβε παραλλήλως προς τις ανωτέρω και ο θεσπισθείς με τον ν. 4174/2013 (Α' 170/26.7.2013) Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας. Ειδικότερα, με το άρθρο 36 παρ. 3 του εν λόγω Κώδικα, όπως η παράγραφος αυτή τροποποιήθηκε με την παρ. 7 του άρθρου 46 του ν. 4223/2013 (Α' 287/31.12.2013), ορίστηκε ότι κατ' εξαίρεση από τον κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου 36 κανόνα της πενταετούς παραγραφής, «πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης» και με το άρθρο 72 παρ. 11 του ίδιου Κώδικα (πρώην άρθρο 66, αναριθμηθέν σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015), όπως η εν λόγω παράγραφος 11 προστέθηκε με το άρθρο 50 παρ. 1 του ν. 4223/2013 και συμπληρώθηκε με την περίπτωση 18β της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 (Α' 85/7.4.2014), ορίστηκε 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. ...».

10. Επειδή, με τις παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις παρατείνεται διαδοχικώς ο χρόνος παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου λίγο πριν από την λήξη είτε της αρχικής παραγραφής είτε της προηγούμενης παρατάσεως αυτής ώστε η θεσπιζόμενη με το άρθρο 84 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ως κανόνας πενταετής παραγραφή, που είναι, άλλωστε, εύλογη, να φαίνεται ότι δεν έχει πλέον σε καμία περίπτωση εφαρμογή για τις φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν κατά τις χρήσεις στις οποίες αφορούν οι ανωτέρω διατάξεις και, αντιθέτως, να διαφαίνεται από τις ρυθμίσεις αυτές αδυναμία οποιασδήποτε προβλέψεως περί του χρόνου λήξεως της παραγραφής τους, με συνέπεια να κλονίζεται η αξιοπιστία του κράτους γενικότερα, πράγμα που δεν συμβάλλει στην εμπέδωση της συνειδήσεως στους πολίτες ότι οφείλουν να εκπληρώνουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Άλλωστε, όπως προκύπτει από τις παρατεθείσες στην προηγούμενη σκέψη διατάξεις, η παραγραφή αυτή παρατάθηκε στη συνέχεια και πάλι, επανειλημμένως, ώστε έως τον χρόνο συζητήσεως της υποθέσεως ενώπιον του Τμήματος, αλλά και ενώπιον της Ολομελείας, να υπάρχουν, ενδεχομένως, υποθέσεις, αφορώσες στο ένδικο οικονομικό έτος 2002, για τις οποίες, ενόψει των εν λόγω διατάξεων, η παραγραφή δεν έχει ακόμη λήξει (δοθέντος ότι η παράταση της παραγραφής εξαρτάται πλέον από ενέργειες διαφόρων αρχών, με συνέπεια ο χρόνος παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του ίδιου έτους ενδεχομένως να διαφέρει από φορολογούμενο σε φορολογούμενο αναλόγως εάν για συγκεκριμένο φορολογούμενο έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου από κάποια από τις προβλεπόμενες στις ανωτέρω διατάξεις αρχή) και ως προς τις οποίες να μην είναι, ενδεχομένως, δυνατόν ούτε καν να προβλεφθεί ευχερώς πότε συμπληρώνεται η παραγραφή.

Με τα δεδομένα αυτά και ενόψει των εκτεθέντων στις σκέψεις 5 και 6, οι παρατεθείσες στην όγδοη σκέψη διατάξεις αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 68 «Έκδοση φύλλων ελέγχου» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), με τις τροποποιήσεις του ν.3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276), ορίζεται ότι: «2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 «Παραγραφή» 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 την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) ...

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

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

...

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 19 «[...] Παράταση χρόνου παραγραφής δικαιώματος Δημοσίου κλπ» του ν.3091/2002 (ΦΕΚ Α' 330), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις των παρ.2 και 3 του άρθρου 22 του ν.3212/2003 (ΦΕΚ Α' 308), 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 φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια.

Οι διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις που μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Στις περιπτώσεις αυτές ο νέος χρόνος παραγραφής καταλαμβάνει και τις προηγούμενες της κατάσχεσης ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» 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. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013, όπως ισχύει, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:«1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 9 «Επιβολή προστίμων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179) ορίζεται ότι: «5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης 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 της παρ.4 του άρθρου 34 του Π.Δ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/26-05-1992) ορίζεται ότι: «... Οι περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στη φορολογία εισοδήματος διατάξεις, όπως ισχύουν κάθε φορά, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή του προστίμου του άρθρου αυτού. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση.».

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό των παρ.4, 5, 6 και 7 της με αριθ. 1057/2020 Απόφασης του ΣτΕ (Τμήμα Β') αναφέρεται ότι: «4. Επειδή, όπως έχει, περαιτέρω, κριθεί, η διάρκεια της προθεσμίας παραγραφής πρέπει να είναι σχετικά σύντομη, ο δε κανόνας της πενταετούς παραγραφής που καθιερώνεται στο πλαίσιο της φορολογίας εισοδήματος ανταποκρίνεται στη συνταγματική αυτή απαίτηση (ΣτΕ Ολομέλεια 1738/2017). Νομοθετικές, εξάλλου, διατάξεις που προβλέπουν (ήδη κατά το χρόνο τέλεσης της αποδιδόμενης φορολογικής παράβασης και όχι αναδρομικά) παρέκταση του κατ' αρχήν οριζόμενου χρόνου παραγραφής πρέπει, επίσης, να ανταποκρίνονται στην αρχή της αναλογικότητας, τόσο σε σχέση με την προβλεπόμενη γενεσιουργό αιτία της επιμήκυνσης όσο και αναφορικά με το χρονικό διάστημά της, ενόψει του οικείου λόγου της παράτασης αλλά και του κατ' αρχήν ισχύοντος χρόνου παραγραφής, οι διατάξεις δε αυτές πρέπει να ερμηνεύονται στενά, ως θεσπίζουσες απόκλιση από κανόνα, ο οποίος, μάλιστα, έχει τεθεί προς εξυπηρέτηση της θεμελιώδους αρχής της ασφάλειας δικαίου (ΣτΕ 732/2019, 2934-2935/2017, 172/2018, 1623/2016), η οποία συμβάλλει στην τήρηση στην πράξη της αρχής της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών και, κατ' επέκταση, στην εμπέδωση της φορολογικής συνείδησης των διοικουμένων.

5. Επειδή, στην παράγραφο 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 (Α' 179), ορίζονται τα εξής: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης 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 άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος» (βλ. και άρθρο 34 παρ. 4 του Κ.Β.Σ., στο οποίο ορίζεται ότι οι περί παραγραφής διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος εφαρμόζονται αναλόγως για την επιβολή

του προβλεπόμενου από τις διατάξεις αυτές προστίμου). Εξάλλου, στο άρθρο 84 του Κ.Φ.Ε., όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ήτοι μετά την αντικατάσταση της περιπτώσεως β της παραγράφου 4 αυτού με το άρθρο 13 παρ. 6 του ν. 3522/2006 (Α' 276), ορίζονται τα εξής: «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. 2. . . . 3. Εξαιρετικώς, επίσης, δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας: α) Αν το φύλλο ελέγχου που κοινοποιήθηκε εντός της πενταετίας ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής, γιατί ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αυτού. β) Αν εντός της πενταετίας κοινοποιήθηκε το φύλλο ελέγχου σε πρόσωπο, που δεν έχει φορολογική υποχρέωση, συνολικά ή μερικά. γ) Αν η έκδοση του φύλλου ελέγχου έγινε από αναρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία ή έγινε για οικονομικό έτος διαφορετικό από εκείνο, στο οποίο υπάγεται το φορολογητέο εισόδημα. δ) Αν το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής. 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, 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. 5. . . . ». Εξάλλου, στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε., όπως ίσχυε μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 13 παρ. 1 του ν. 3522/2006 (Α' 276) και προ της συμπληρώσεώς του με το άρθρο 37 παρ. 7 του ν. 4141/2013 (Α' 81), ορίζονται τα ακόλουθα: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) . . . ».

6. Επειδή, με την παράγραφο 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 προβλέπεται η ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (ΣΤΕ 1347/2018, 757/2018, 173/2018, 1091/2017 κ.ά.). Με τις περί παραγραφής διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος και, συγκεκριμένα, με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες τυγχάνουν εφαρμογής στην επίδικη χρήση (2008) - ενόψει και της μεταβατικής διατάξεως του άρθρου 66 (ήδη 72) παρ. 11 εδ. α' του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν. 4174/2013, Α' 170) - καθιερώνεται, ως κανόνας, η πενταετής παραγραφή των σχετικών φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου. Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, το δικαίωμα του Δημοσίου προς καταλογισμό φόρου εισοδήματος και προσθέτου φόρου, λόγω ανακρίβειας της οικείας φορολογικής δήλωσης, με την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού κατόπιν διενέργειας φορολογικού ελέγχου, παραγράφεται, κατ' αρχήν, με την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης. Κατά παρέκκλιση από τον κανόνα αυτό, στην παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου απαριθμούνται περιοριστικά οι περιπτώσεις, κατά τις οποίες χωρεί παρέκταση της πενταετούς παραγραφής, χωρίς, όμως, σε αυτές να περιλαμβάνεται και η περιέλευση σε γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, κατά το τελευταίο έτος της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, στοιχείων που δικαιολογημένα δεν

είχε υπόψη της και επί των οποίων στηρίζεται η επιβολή προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. Παρέκκλιση από τον κανόνα περί πενταετούς παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου εισάγεται, περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 84, στις οποίες προβλέπεται ότι η παραγραφή καθίσταται δεκαετής, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση, κατά την οποία η διαπίστωση της ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως στηρίζεται σε συμπληρωματικά στοιχεία, ήτοι σε στοιχεία που, όπως έχει κατ' επανάληψη κριθεί (ΣΤΕ 1628/2019, 2347, 2350, 2352, 2354 και 2356/2018, 2607/2018, 2934-2935/2017), είτε περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας για τον καταλογισμό φορολογικής αρχής μετά την παρέλευση της ως άνω πενταετίας είτε η φορολογική αρχή δεν υποχρεούτο να συνεκτιμήσει εντός του χρόνου της πενταετούς παραγραφής κατ' ενάσκηση της προβλεπόμενης εκ του νόμου αρμοδιότητάς της για λήψη των προσηκόντων μέτρων ελέγχου και έρευνας. Ειδικώς, για την περίπτωση κατά την οποία τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στη φορολογική αρχή κατά το τελευταίο έτος της προβλεπόμενης από τις ίδιες διατάξεις παραγραφής, στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 4 προβλέπεται η, κατά ένα έτος, παρέκταση της διάρκειάς της.

7. Επειδή, με τη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. δεν εισάγεται γενική ρύθμιση, παρέχουσα τη δυνατότητα ενιαύσιας παρεκτάσεως όλων των κατ' άρθρο 84 του Κ.Φ.Ε. παραγραφών των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου, σε περιπτώσεις που υπόψη της φορολογικής αρχής τίθενται νέα κρίσιμα στοιχεία, δυνάμενα να στηρίξουν την, κατόπιν ελέγχου, έκδοση πράξης επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. Πρόκειται, αντιθέτως, περί εξαιρετικής διατάξεως, η οποία εντάσσεται συστηματικά στις περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., αποτελώντας ειδικότερη ρύθμιση, συμπληρωματική της περιπτώσεως β' της αυτής παραγράφου. Τούτο προκύπτει και από την παραπομπή των τελευταίων αυτών διατάξεων στο άρθρο 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε., με το οποίο η διαπίστωση της παράβασης του Κ.Β.Σ. συνδέεται με την ανεύρεση συμπληρωματικών στοιχείων - στοιχείων, δηλαδή, που, κατά τα ήδη εκτεθέντα, περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής σε χρόνο μεταγενέστερο της συμπλήρωσης της κατά κανόνα παραγραφής - έννοια ποιοτικής διάφορη της περίπτωσης, κατά την οποία στοιχεία κρίσιμα για τη διαπίστωση της παράβασης και την επιβολή των σχετικών κυρώσεων τίθενται στη διάθεση της φορολογικής αρχής εντός του χρόνου της συνήθους παραγραφής, εντός, δηλαδή, πενταετίας από τη λήξη του οικονομικού έτους υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος. Οι τελευταίες αυτές περιπτώσεις δεν καταλαμβάνονται, κατά συνέπεια, από τη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., η οποία, εισάγουσα ειδικότερη παρέκκλιση από τις περί πενταετούς παραγραφής διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, είναι στενώς ερμηνευτέα, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να ερμηνευθεί ως παρέχουσα την, υπό προϋποθέσεις, δυνατότητα ενιαύσιας παρεκτάσεως της συνήθους παραγραφής της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου. Κατά μείζονα λόγο, η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 δεν μπορεί να θεωρηθεί ως τυγχάνουσα αναλογικής εφαρμογής επί της πενταετούς παραγραφής, οι περιπτώσεις παρεκτάσεως της οποίας αποτέλεσαν, κατά τα ήδη εκτεθέντα, αντικείμενο ρύθμισης της παραγράφου 3 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. Ερμηνεία, κατά συνέπεια, επεκτείνουσα την εφαρμογή της ρύθμισης περί ενιαύσιας παρεκτάσεως της δεκαετούς παραγραφής επί της πενταετούς παραγραφής, είτε κατ' ευθεία είτε κατ' αναλογική εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., μη ευρίσκουσα επαρκές έρεισμα στο γράμμα του νόμου, δεν ικανοποιεί - ενόψει και της, κατά τα ανωτέρω, περιοριστικής απαρίθμησης των περιπτώσεων παρέκτασης της πενταετούς παραγραφής - τις απορρέουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις σαφήνειας και προβλεψιμότητας των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας. Το γεγονός, εξάλλου, ότι τυχόν παρέκταση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής θα ήταν,

ενδεχομένως, δικαιολογημένη, σε περιπτώσεις κατά τις οποίες κρίσιμα στοιχεία φορολογικού ενδιαφέροντος τίθενται υπόψη των αρμοδίων αρχών σε χρόνο πλησίον της εκπνοής της προθεσμίας παραγραφής, δεν είναι, ενόψει των συνταγματικών αρχών της νομιμότητας του φόρου και της ασφάλειας δικαίου, επαρκές για την ερμηνευτική συναγωγή αντίστοιχης ρυθμίσεως, για την οποία, αντιθέτως, απαιτείται ρητή και, πάντως, σαφής νομοθετική πρόβλεψη.».

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρ.2 την με αριθ. 1607/2020 Απόφασης του ΣτΕ (Τμήμα Β') αναφέρεται ότι: «2. Επειδή, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση έγιναν δεκτά και κρίθηκαν τα εξής (σκέψεις 5, 6, 7, 9, 10 και 11):

“2. [...] 5. Επειδή, ο ν. 1642/1986 «Για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και άλλες διατάξεις» (Α' 125), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζει στο άρθρο 52 παρ. 1 ότι: «Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 39 και 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης, προκειμένου για την πράξη του άρθρου 39 ή από το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου από εκείνη που αφορά η παράβαση προκειμένου για την πράξη του άρθρου 49. Μετά την πάροδο της δεκαετίας παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή του φόρου και των προστίμων. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο δεκαετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαπενταετίας, εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε προσωρινή ή εκκαθαριστική δήλωση....». 6. Επειδή, εξάλλου, στις

παρ. 18 και 19 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002 "Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις" (Α' 330/24.12.2002), 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 Α' 84), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά. Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια. [το τελευταίο εδάφιο της παρ. 18 προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 22 του ν.3212/2003, Α' 308/31.12.2003].»

Επειδή, σύμφωνα με την προσφάτως εκδοθείσα με αριθ. 616/2021 απόφαση της Ολ. του Σ.τ.Ε. «6. Επειδή, από την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, η οποία συνάγεται από τις διατάξεις των άρθρων 1 παρ. 1, 2 και 3, 66 παρ. 1, 93 παρ. 2 του Συντάγματος (ΣτΕ Ολομ. 3319/2010, πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 2386/1970, 2638/1973, ΣτΕ 7μ. 1361/2013, 2310/2014, ΣτΕ 1940/1983, 1599, 1732/2017 κ.ά.), απορρέει ο κανόνας ότι δυσμενής ατομική διοικητική πράξη που κατά νόμο δεν δημοσιεύεται, δεν επιφέρει τα έννομα αποτελέσματά της έναντι εκείνου τον οποίο αφορά, παρά μόνον από την

κοινοποίησή της προς αυτόν, ή τουλάχιστον από τη γνώση του, δίχως η κοινοποίηση να καθίσταται συστατικό στοιχείο της πράξης (ΣΤΕ Ολομ. 602/2003). Περαιτέρω, η αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος, ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελούν η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και, ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο, οι θεσπιζόμενες με το άρθρο 78 του Συντάγματος ρυθμίσεις (ΣΤΕ Ολομ. 1738/2017, 691/2019 κ.ά.), πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους, όπως είναι οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή επιβαρύνσεων υπό τη μορφή φόρων, τελών, εισφορών και οποιασδήποτε φύσης κυρώσεων για παράβαση των σχετικών διατάξεων. Η ως άνω θεμελιώδης αρχή επιτάσσει η κατάσταση του διοικουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της σχετικής με τις ανωτέρω επιβαρύνσεις νομοθεσίας, να μην μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω, εξυπηρετεί δε σκοπούς δημοσίου συμφέροντος. Συγκεκριμένα, και σε συγκεκριασμό προς τον κατά το Σύνταγμα (άρθρα 4 παρ. 5 και 106 παρ. 1 και 2) σκοπό δημοσίου συμφέροντος της καταστολής της φοροδιαφυγής (ιδίως της μεγάλης από απόψεως ποσού ή/και συνθηκών τέλεσης), εξυπηρετεί την αποφυγή έκθεσης των διοικουμένων σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου που, μεταξύ άλλων, αποτελεί παράγοντα αποτρεπτικό για τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με ιδιαίτερα δυσμενείς επιπτώσεις για την ανάπτυξη και, γενικότερα, την εθνική οικονομία ιδιαιτέρως μάλιστα σε περιόδους οικονομικής κρίσης, καθώς και την αποφυγή έκθεσής τους στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά τη σχετική οικονομική υποχρέωση και την κτήση του διαφυγόντος την υποχρέωση αυτή περιουσιακού οφέλους, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου και της καταλογιστικής πράξης που υιοθετεί τα πορίσματά του και στηρίζεται σε αυτόν και να αντιμετωπίσουν τις προκύπτουσες από τον έλεγχο και την πράξη οικονομικές υποχρεώσεις. Παράλληλα, εξυπηρετεί την αποφυγή έκθεσης του Δημοσίου στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων φόρων ή/και σχετικών κυρώσεων λόγω της τυχόν στο μεταξύ επιδείνωσης της οικονομικής κατάστασης των διοικουμένων και της εκ μέρους τους απώλειας του περιουσιακού οφέλους από τη μη εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους (πρβλ. ΣΤΕ Ολομ. 1738/2017, 691/2019). Συνακόλουθα και προκειμένου οι ρυθμίσεις περί (της διάρκειας, της έναρξης και λήξης, των περιπτώσεων διακοπής και αναστολής) της παραγραφής, ήτοι το πλέγμα των κανόνων που συνθέτουν συνολικά το ρυθμιστικό πλαίσιο της παραγραφής (πρβλ. ΔΕΕ, απόφαση της 28ης Μαρτίου 2019, C-637/17, σκ. 45, 47, 48), να εκπληρώνουν τις απαιτήσεις των ως άνω αρχών της φανεράς δράσης της Διοίκησης και της ασφάλειας δικαίου, πρέπει να εξαρτούν τη διακοπή (και άρα την τήρηση) της προθεσμίας παραγραφής από γεγονός γνωστό στον διοικούμενο, τέτοιο, δε, δεν συνιστά μόνη η έκδοση της καταλογιστικής πράξης. Ως εκ τούτου, προκειμένου να μην παραγραφεί η αξίωση του Δημοσίου για βεβαίωση και επιβολή φόρου ή/και κύρωσης για παράβαση των σχετικών διατάξεων, πρέπει, εντός της θεσπιζόμενης προθεσμίας παραγραφής, όχι μόνον να εκδίδεται η καταλογιστική πράξη αλλά και να γίνεται κοινοποίηση αυτής στο πρόσωπο, σε βάρος του οποίου χωρεί ο καταλογισμός. Διότι, σε αντίθετη περίπτωση, η τήρηση της προθεσμίας της παραγραφής, μετά την πάροδο της οποίας δεν είναι νόμιμη η βεβαίωση και επιβολή φόρου ή/και κύρωσης για παράβαση των σχετικών διατάξεων, συναρτάται προς γεγονός άγνωστο στον διοικούμενο και επέρχεται πριν από την κοινοποίηση της πράξης σ' αυτόν ή έστω την εκ μέρους του γνώση αυτής κατά παράβαση των επιταγών

της αρχής της φανεράς δράσης της Διοίκησης. Επιπρόσθετα, σε μια τέτοια περίπτωση, δεν θεραπεύονται οι προεκτεθέντες δημοσίου συμφέροντος σκοποί της αρχής της ασφάλειας δικαίου. Τούτο, διότι ναι μεν δεν ενθαρρύνεται η απραξία των αρμοδίων διοικητικών αρχών, οι οποίες εκδίδουν την καταλογιστική πράξη μέσα στην προθεσμία της παραγραφής, πλην οι διοικούμενοι καταλείπονται επ' αόριστον (εφόσον, μάλιστα, δεν προβλέπεται προθεσμία για την κοινοποίηση της πράξης) σε αβεβαιότητα ως προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις με συνέπεια να αποτρέπονται από τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με ιδιαίτερα δυσμενείς επιπτώσεις για την ανάπτυξη και, γενικότερα, την εθνική οικονομία (πρβλ. ΣτΕ 389/1935, 222/1939, 3563/2013, 1738/2017 Ολομ.). Παράλληλα, σε μια τέτοια περίπτωση εμφιλοχωρούν σοβαρά μειονεκτήματα και για το Δημόσιο αναφορικά, ειδικότερα, με την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών. Πράγματι, ρύθμιση περί διακοπής της παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου να βεβαιώσει και επιβάλει φόρους ή/και κυρώσεις για παράβαση των σχετικών διατάξεων, η οποία αρκείται στην έκδοση της καταλογιστικής πράξης εντός της προθεσμίας παραγραφής, παραγνωρίζει ότι τελικός σκοπός των ελέγχων δεν είναι ούτε η τιμωρία των διοικουμένων που παρέβησαν τις υποχρεώσεις τους από φόρους, τέλη και εισφορές, ούτε απλώς η βεβαίωση των οικονομικών αυτών επιβαρύνσεων και των σχετικών προστίμων αλλά η είσπραξή τους, με την οποία και μόνο επιτυγχάνεται ο επιδιωκόμενος με την πρόβλεψή τους σκοπός, δηλαδή η κάλυψη των δαπανών για τη λειτουργία του κράτους και την εκπλήρωση των έναντι των πολιτών υποχρεώσεών του. Αποσυνδέοντας, όμως, τη συμπλήρωση ή μη της προθεσμίας παραγραφής της εν λόγω αξίωσης από την κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης, μετά την οποία μπορεί να αναζητηθεί η καταβολή των καταλογιζόμενων ποσών από τον διοικούμενο, καταλείπει τελικά το Δημόσιο έκθετο στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων φόρων ή/και σχετικών κυρώσεων σε περίπτωση επιδείνωσης, στο μεταξύ, της οικονομικής κατάστασης των διοικουμένων και της εκ μέρους τους απώλειας του περιουσιακού οφέλους από τη μη εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 1738/2017). ...

9.Η διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. γ' του Κ.Φ.Δ., η οποία προστέθηκε με το άρθρο πρώτο υποπαρ. Δ.2 περ. 18β' του ν. 4254/2014 και ορίζει ότι η προβλεπόμενη από κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρους και πρόστιμα διακόπτεται με την έκδοση των οικείων καταλογιστικών πράξεων, καταλαμβάνει κατ' αρχήν υποθέσεις, όπως η παρούσα, στις οποίες η αξίωση του Δημοσίου να βεβαιώσει και επιβάλει φόρο ή/και κυρώσεις για την παράβαση των σχετικών διατάξεων για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (και άρα μέχρι τις 31-12-2013) δεν είχε, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. διατάξεις, παραγραφεί όταν άρχισε να ισχύει η επίμαχη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. γ' του Κ.Φ.Δ. και στις οποίες δεν είχε κατά τον αυτό χρόνο εκδοθεί η οικεία καταλογιστική πράξη. Σύμφωνα, όμως, με όσα αναφέρονται στη σκέψη 6, η εν λόγω διάταξη είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στις αρχές της φανεράς δράσης της Διοίκησης και της ασφάλειας του δικαίου (πρβλ. και σχετική επισήμανση στην έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής αναφορικά με την ίδια διάταξη) και, ως εκ τούτου, μη εφαρμοστέα, με αποτέλεσμα να εφαρμόζονται οι προϋποθέσεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. διατάξεις περί παραγραφής, εν προκειμένω δε η διάταξη του άρθρου 84 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε., κατά την έννοια της οποίας η δεκαετής παραγραφή διακόπτεται με την έγκυρη κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 692-693/2020).».

Επειδή, εν όψει των ανωτέρω συνάγεται ότι η διακοπή της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (και άρα μέχρι τις 31-12-2013), συντελείται όχι μόνο με την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης, αλλά προαπαιτεί και την κοινοποίηση αυτής στο πρόσωπο σε βάρος του οποίου χωρεί ο καταλογισμός.

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2002 (ΧΡΗΣΗ 2001)

Επειδή, η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής του οικονομικού έτους 2002 (χρήσης 2001), συμπληρωνόταν την **31-12-2007**.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΒ' ΑΘΗΝΩΝ (νυν Α' ΑΘΗΝΩΝ) του οικονομικού έτους 2002 (χρήσης 2001) διενεργήθηκε βάσει του με αριθ./2009 Δελτίου Πληροφοριών, που αφορούσε τον εκδότη του με ΑΦΜ, το οποίο αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο της παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, που περιήλθε σε γνώση του ελέγχου μετά το πέρας της αρχικής ως άνω πενταετούς παραγραφής και ως εκ τούτου, η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων παραγράφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι εν προκειμένω την **31/12/2012**.

Επειδή, οι αρχικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ, χρήσης 2001, ήτοι:

1. το με αριθ./2010 φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, οικονομικού έτους 2002 (χρήσης 2001) και
2. η με αριθ./2010 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσης 2001

εκδόθηκαν την **23/2/2010**, ήτοι εμπρόθεσμα.

Επειδή, εν συνεχεία, οι ως άνω πράξεις ακυρώθηκαν από το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών (Τμήμα 22^ο Μονομελές), με τις με αριθ. και/2020 Αποφάσεις, αντίστοιχα, σύμφωνα με τις οποίες οι ως άνω πράξεις ακυρώθηκαν για λόγους νομικής πλημμέλειας.

Επειδή, οι ως άνω δικαστικές αποφάσεις επιδόθηκαν στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ την 3-11-2020 και ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων παρατείνεται για ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης, ήτοι έως την **3-11-2021**.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι κάτωθι προσβαλλόμενες πράξεις:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Ημερομηνία ηλεκτρον. κοιν/σης πράξης	Είδος προστίμου	Χρήση/Έτος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		12-10-2021	20-10-2021	Εισόδημα	2001	80.731,16€
2		12-10-2021	20-10-2021	Πρόστιμο άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015	2001	40.193,69€

εκδόθηκαν κατ' επανάληψη της διαδικασίας του ελέγχου, την **12-10-2021** και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα την **20-10-2021**, ήτοι εμπρόθεσμα.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων, οικονομικού έτους 2002 (χρήσης 2001), απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2003 (ΧΡΗΣΗ 2002)

- Αναφορικά με το με αριθ./2009 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, που αφορά τον εκδότη του με ΑΦΜ

Επειδή, η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής του οικονομικού έτους 2003 (χρήσης 2002), συμπληρωνόταν την **31-12-2008**.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΒ' ΑΘΗΝΩΝ (νυν Α' ΑΘΗΝΩΝ) του οικονομικού έτους 2002 (χρήσης 2001) διενεργήθηκε βάσει του με αριθ./2009 Δελτίου Πληροφοριών, που αφορούσε τον εκδότη του με ΑΦΜ

Επειδή, το με αριθ./2009 Δελτίο Πληροφοριών, βάσει του οποίου διενεργήθηκε έλεγχος του οικονομικού έτους 2003 (χρήσης 2002), αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, που περιήλθε σε γνώση του ελέγχου μετά το πέρας της αρχικής ως άνω πενταετούς παραγραφής και ως εκ τούτου, η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων παραγράφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι εν προκειμένω την **31/12/2013**.

Επειδή, οι αρχικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2002, ήτοι:

1. το με αριθ./2010 φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, οικονομικού έτους 2003 (χρήσης 2002) και
2. η με αριθ./2010 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσης 2002

εκδόθηκαν την **23/2/2010**, ήτοι εμπρόθεσμα.

Επειδή, εν συνεχεία, οι ως άνω πράξεις ακυρώθηκαν από το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών (Τμήμα 22^ο Μονομελές), με τις με αριθ. και/2020 Αποφάσεις, αντίστοιχα, σύμφωνα με τις οποίες οι ως άνω πράξεις ακυρώθηκαν για λόγους νομικής πλημμέλειας.

Επειδή, οι ως άνω δικαστικές αποφάσεις επιδόθηκαν στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ την 3-11-2020 και ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων παρατείνεται για ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης, ήτοι έως την **3-11-2021**.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι κάτωθι προσβαλλόμενες πράξεις:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Ημερομηνία ηλεκτρον. κοιν/σης πράξης	Είδος προστίμου	Χρήση/Έτος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		12-10-2021	20-10-2021	Εισόδημα	2002	82.858,85€
2		12-10-2021	20-10-2021	Πρόστιμο άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015	2002	44.577,20€

εκδόθηκαν κατ' επανάληψη της διαδικασίας του ελέγχου, την **12-10-2021** και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα την **20-10-2021**, ήτοι εμπρόθεσμα.

- Αναφορικά με το με αριθ./2008 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, που αφορά την εκδότηρια επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΒ' ΑΘΗΝΩΝ (νυν Α' ΑΘΗΝΩΝ) του οικονομικού έτους 2002 (χρήσης 2001) διενεργήθηκε και με βάση το με αριθ./2008 Δελτίο Πληροφοριών, που αφορούσε την εκδότηρια επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

Επειδή, το με αριθ./2008 Δελτίο Πληροφοριών, βάσει του οποίου διενεργήθηκε έλεγχος του οικονομικού έτους 2003 (χρήσης 2002), αποτελεί στοιχείο, που περιήλθε σε γνώση του ελέγχου το τελευταίο έτος της αρχικής ως άνω πενταετούς παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με την ΣτΕ 1057/2020 η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παρ.4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. δεν οδηγεί σε παρέκταση κατ' ένα έτος της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής λόγω εύρεσης κρίσιμων στοιχείων το τελευταίο έτος της πενταετίας. Αντιθέτως, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στην παρ.18 του άρθρου 19 του ν.3091/2002 και τα όσα διασαφηνίζονται στην ΣτΕ 1607/2020 εφόσον έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, ήτοι εν προκειμένω έως την **31/12/2008**, παρατείνεται το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης, έως την **31/12/2008**, δεν εκδόθηκε και ως εκ τούτου, δεν κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων. Συνεπώς, οι ως άνω αρχικές εκδοθείσες και ακυρωθείσες πράξεις, οι οποίες είχαν εκδοθεί συνεπεία των πορισμάτων του ελέγχου, βάσει του με αριθ./2008 Δελτίου Πληροφοριών, την **23/2/2010**, ήτοι μετά την επέλευση της 31-12-2008 είχαν υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι κάτωθι προσβαλλόμενες πράξεις:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Ημερομηνία ηλεκτρον. κοιν/σης πράξης	Είδος προστίμου	Χρήση/Έτος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		12-10-2021	20-10-2021	Εισόδημα	2002	82.858,85€
2		12-10-2021	20-10-2021	Πρόστιμο άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015	2002	44.577,20€

οι οποίες εκδόθηκαν κατ' επανάληψη της διαδικασίας του ελέγχου, σύμφωνα με τις ανωτέρω δικαστικές αποφάσεις, τυγχάνουν ακυρωτέες ως προς το μέρος που αφορούν τα πορίσματα του ελέγχου, βάσει του με αριθ./2008 Δελτίου Πληροφοριών, λόγω παραγραφής, που συντελέστηκε σε προηγούμενο στάδιο της διαδικασίας.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων, οικονομικού έτους 2003 (χρήσης 2002), γίνεται μερικώς δεκτός.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΛΜΕΙΨΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), ορίζεται ότι: «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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» 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 τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον

διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ διενεργήθηκε κατ' επανάληψη διαδικασίας σε συμμόρφωση με τις με αριθμ.,, και/2020 Αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα 22^ο Μονομελές).

Επειδή, συνεπεία των ανωτέρω δικαστικών αποφάσεων εκδόθηκαν οι με ημερομηνία θεώρησης 12-10-2021 οικείες εκθέσεις επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ID Έκθεσης:), και Κ.Β.Σ.-Κ.Φ.Δ. (ID Έκθεσης:), αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' ΑΘΗΝΩΝ, στις οποίες περιλαμβάνονται αιτιολογημένα και εμπειριστατωμένα οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται αναλυτικά κατωτέρω και επί των οποίων εδράζονται οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί έλλειψης αιτιολογίας των οικείων εκθέσεων ελέγχου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΕΠΙΜΑΧΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΤΟΝ ΕΣΦΑΛΜΕΝΟ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΩΝ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΛΟΓΩ ΤΟΥ ΓΕΓΟΝΟΤΟΣ ΟΤΙ ΔΕΝ ΛΗΦΘΗΚΑΝ ΥΠΟΨΗ ΟΙ ΕΥΝΟΪΚΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 «Ακαθάριστο εισόδημα» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), ως ίσχυαν κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζεται ότι: «2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: ... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.

Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 «Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο» του ν.2238/1994, ως ίσχυαν κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζεται ότι:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατηγορίας της προσήκουσας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

...

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικά πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

...

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή, καθώς και για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία που προβλέπονται για αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο κώδικα, ο κατά τα ανωτέρω συντελεστής προσαυξάνεται κατά 50%. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α) ...

β) ...

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

δ)...

Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Δ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 «Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων» του ΠΔ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992), όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει από τις διατάξεις του άρθρου 2 του ΠΔ.134/1996 (ΦΕΚ Α' 105), ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο <επιτηδευματίας>, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 «Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων.» του ΠΔ.186/1992, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58), ορίζεται ότι: «2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιόγραφων στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ μητρικής εταιρείας και θυγατρικών εταιρειών.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 «Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων.» του ΠΔ.186/1992, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ΠΔ.134/1996, ορίζεται ότι: «9. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Τόπος τήρησης βιβλίων και στοιχείων. Χρόνος διαφύλαξης αυτών» του ΠΔ.186/1992 ορίζεται ότι: «1. Τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών τηρούνται στην έδρα του επιτηδευματία, με εξαίρεση τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των λοιπών εγκαταστάσεων τα οποία τηρούνται σε αυτές.

...

2. Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων» του ΠΔ.186/1992 ορίζεται ότι: «...

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

...

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

...

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων -εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτό αφορούν.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 «Δικαιώματα του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας» του ΠΔ.186/1992 ορίζεται ότι: «1. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου.

Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στην έδρα της Δ.Ο.Υ. ή της ελεγκτικής υπηρεσίας μετά από έγγραφη πρόσκληση του προϊσταμένου αυτής.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) - Αντικειμενικό σύστημα» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179), ορίζεται ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α`) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ` αντικειμενικό τρόπο.

Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ` ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

.....

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β` κατηγορίας 200.000 δραχμές....

4. Τα δραχμικά όρια που αναφέρονται στις διατάξεις των προστίμων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, μετατρέπονται σε ευρώ και αναπροσαρμόζονται, κατά περίπτωση, ως εξής:

α) Των υποπεριπτώσεων α.α., α.β., α.γ. της περίπτωσης α` της παραγράφου 2 των 100.000 δραχμών, των 200.000 δραχμών και 300.000 δραχμών σε 293, 586 και 880 ευρώ, αντίστοιχα.

...

6. Για τις γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και εφαρμόζεται ο συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα (1). Κατ` εξαίρεση, για τις πιο κάτω παραβάσεις ο συντελεστής βαρύτητας καθορίζεται ως εξής:

α) ...

...

ε) Σε μη επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων την πρώτη φορά μετά από προηγούμενη πρόσκληση σε δύο (2) και για καθεμία από τις επόμενες δύο φορές σε πέντε (5).

...

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:

α) ...

β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρηση, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 13 «Βιβλία και στοιχεία» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 14 «Πληροφορίες από τον φορολογούμενο» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, [...], πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» του ν.2523/1997, όπως ίσχυε μέχρι και 16-10-2015: «4. 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 τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» 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 τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Δωδέκατου Κεφαλαίου του ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997: «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.».

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣτΕ 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε:

α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003) είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528, 1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653, 552, 547, 347/2006, 1219, 511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προσηθείς αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015, με την οποία κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης III. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

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

B. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣΤΕ 533/2013, ΣΤΕ 116/2013, ΣΤΕ 505/2012, ΣΤΕ 1498/2011 κλπ).».

Επειδή με την ΠΟΛ 1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμ. 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α., όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, εφόσον:

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

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «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. ...».

Επειδή, σκόπιμο είναι να αναφερθεί και η εξέλιξη της νομοθεσίας σε σχέση με την επιβολή προστίμων για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, η οποία συνίσταται στην σταδιακή μείωση των εν λόγω υπέρογκων προστίμων και τελικά στην κατάργησή τους. Συγκεκριμένα:

Με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 καταργήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997 (μεταξύ αυτών και η παρ. 10 περ. β' του άρθρου 5 που προέβλεπε τα πρόστιμα για εικονικά).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55, παρ. 2 (γ') του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), όπως ίσχυε μέχρι και την 16/10/2015, οριζόταν ότι 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.

Επειδή, με τον ν.4337/2015 επήλθαν σημαντικές αλλαγές στον ν.4174/2013 και συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 4 (β') του ν.4337/2015, καταργήθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, που όριζε ως παράβαση φοροδιαφυγής την έκδοση πλαστών-εικονικών και τη λήψη εικονικών καθώς και τα επιβαλλόμενα πρόστιμα. Συνεπώς για παραβάσεις που διαπράττονται από 17/10/2015 (ημ/νία δημοσίευσης του ν.4337) και μετά δεν επιβάλλονται πρόστιμα για τη λήψη και καταχώρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι:

«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 τις διατάξεις της παρ. 3 περ. β' του άρθρου 7 «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» 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:

α) ...

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. [...].

γ) ...

δ) ...

ε) ...

στ) ...

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.».

Επειδή, σύμφωνα με τη με αρ. 2319/2021 απόφαση του ΣτΕ - Αναδρομική εφαρμογή της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης για παραβάσεις αποδοχής εικονικών, ως προς τη συναλλαγή, φορολογικών στοιχείων που διαπράχθηκαν υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997»:

«13. Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή κολαζόταν, υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997, το μεν ως διοικητική, με πρόστιμο του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β αυτού (προκειμένου για στοιχεία αξίας άνω του τιθέμενου με αυτό ελάχιστου ορίου, όπως εν προκειμένω, βλ. έκθεση ελέγχου), το δε ως ποινική, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 19 του ίδιου νόμου. Ακολούθως, ο νομοθέτης προέβλεψε, με το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ του ν. 4174/2013, τον κολασμό της εν λόγω παράβασης ως διοικητικής, με (μειωμένο σε σχέση με εκείνο του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β του ν. 2523/1997) πρόστιμο αποσκοπώντας στον εξορθολογισμό των προστίμων και τη βελτίωση της εισπραξιμότητας αυτών, ενώ επιφυλάχθηκε

να αξιολογήσει τις (τότε υφιστάμενες) ποινικές διατάξεις (βλ. ομιλία εισηγητή σχεδίου νόμου καθώς και ομιλία Υφυπουργού Οικονομικών στη συνεδρίαση Γ/25-7-2013 της Βουλής). Οι διοικητικές παραβάσεις της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή, σύμφωνα με τα άρθρα 5 παρ. 10 περ. β του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 περ. γ του ν. 4174/2013 είναι συγκρίσιμες/ανάλογες, όπως επιβεβαιώνεται άλλωστε από τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 (μετέπειτα 72) παρ. 30, 32, 34 και 48 του ν. 4174/2013 (πρβλ. και ΣτΕ 2734/2020). Παράλληλα, ο νομοθέτης προέβλεψε στο άρθρο 54 (παρ. 1 περ. ή σε συνδυασμό με παρ. 2 περ. ε, προστεθείσα με το άρθρο πρώτο υποπαρ. Δ.2 περ. 9 του ν. 4254/2014) του ν. 4174/2013 κατ' αποκοπήν πρόστιμο για τη διαδικαστική παράβαση της μη συμμόρφωσης προς τις απορρέουσες από το άρθρο 13 του ίδιου νόμου υποχρεώσεις τήρησης βιβλίων και στοιχείων που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ως τέτοια νοείται ασφαλώς και η περίπτωση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή. Στη συνέχεια, με τις διατάξεις του ν. 4337/2015, δίχως οι τελευταίες να συνοδεύονται από θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου σχετικών ουσιαστικών ή διαδικαστικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου, η αυτή, μη μεταβληθείσα κατά τα στοιχεία που τη συγκροτούν, περίπτωση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή αντιμετωπίσθηκε ως παράβαση διοικητική, για την οποία καταργήθηκε η πρόβλεψη επιβολής του διοικητικού προστίμου του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ του ν. 4174/2013 με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015 (και καταργήθηκε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997 με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015), διατηρήθηκε ωστόσο η πρόβλεψη επιβολής του κατ' αποκοπήν διοικητικού προστίμου της παρ. 1 περ. ή (αντικατασταθείσας με το άρθρο 3 παρ. 3 του ν. 4337/2015) σε συνδυασμό προς την παρ. 2 περ. ε του άρθρου 54 ν. 4174/2013, το οποίο τυποποιεί «μία ενιαία διαδικαστική παράβαση ... η οποία σχετίζεται με την τήρηση των υποχρεώσεων από τη λογιστική νομοθεσία» (βλ. αιτιολογική έκθεση άρθρου 3 ν. 4337/2015) και, όπως προαναφέρεται, καλύπτει και την παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή (βλ. και άρθρα 3, 5, 8-9 ν. 4308/2014). Κατά την αληθή έννοια της τελευταίας, άλλωστε, ενόψει και της στενής ερμηνείας των διατάξεων που θεσπίζουν διοικητικές κυρώσεις (ΣτΕ 7μ. 380/2019 με παραπομπές σε νομολογία ΕΔΔΑ και Γενικού Δικαστηρίου ΕΕ), επιβάλλεται πρόστιμο 2.500 ευρώ ανά διαχειριστική περίοδο, κατά την οποία διαπιστώνεται η τέλεση τέτοιων παραβάσεων (όπως συνάγεται άλλωστε και από την πρόβλεψη, στην παράγραφο 3 αυτού, περί υποτροπής της «ίδιας» παράβασης, η οποία δεν θα ήταν νοητή αν αφορούσε στην παράβαση της λήψης ενός εκάστου εικονικού φορολογικού στοιχείου). Παράλληλα, η ίδια παράβαση εξακολούθησε να κολάζεται ως ποινική, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015, το οποίο (άρθρο 66), κατά τη ρητή διατύπωση του άρθρου 71 του ν. 4174/2013, περιέχει ρυθμίσεις αντίστοιχες προς εκείνες των άρθρων 17-19 του ν. 2523/1997. Εξάλλου, η ως άνω (διαδικαστική, πρβλ. ΣτΕ 7μ. 2402/2010, ΣτΕ 4390/2012 κ.ά.) παράβαση είναι ικανή να οδηγήσει σε (ουσιαστική) παράβαση φοροδιαφυγής (ιδίως, στη φορολογία εισοδήματος ή προστιθέμενης αξίας), η οποία επισύρει διαχρονικά διοικητικές και ποινικές κυρώσεις [υπό το καθεστώς του ν. 2523/1997: διοικητική κύρωση του πρόσθετου φόρου των άρθρων 1 και 2 αυτού και ποινικές κυρώσεις των άρθρων 17 και 18 του ίδιου νόμου αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος και προστιθέμενης αξίας, αντίστοιχα, υπό το καθεστώς του ν. 4174/2013: διοικητική κύρωση του προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ (βλ. και άρθρο 72 παρ. 17 αυτού, όπως ίσχυε πριν και μετά το άρθρο 49 του ν. 4509/2017, Α' 201) και τις αυτές ποινικές κυρώσεις, υπό το καθεστώς του ν. 4337/2015: διοικητική κύρωση του προστίμου του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 και του προστεθέντος με το άρθρο 3 παρ. 8 του ν. 4337/2015 άρθρου 58Α αυτού επί ΦΠΑ και ποινικές κυρώσεις του άρθρου 66 παρ. 1-4 του ΚΦΔ].

.....

15. Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ή και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), είναι ευμενέστερη για τον φορολογούμενο -προκειμένου για την κρισιολογούμενη περίπτωση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, που υπερβαίνουν το τιθέμενο με το άρθρο 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 ελάχιστο όριο των 1.200 ευρώ- σε σχέση με (εκείνες των άρθρων 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997 και 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 και) τη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015, η οποία προβλέπει την επιβολή προστίμου ανερχομένου σε 40% της αξίας του φορολογικού στοιχείου για παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή τελεσθείσες μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ΚΦΔ. Εξάλλου, από τις προπαρασκευαστικές εργασίες της θέσπισης της εν λόγω διάταξης δεν προκύπτει κάποιο στοιχείο που να δικαιολογεί, ενόψει της αρχής της αναλογικότητας, απόκλιση από την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης επομένως, η επίμαχη μεταβατική ρύθμιση δεν τυγχάνει εφαρμογής, διότι δεν συνάδει με την ενωσιακή αρχή της αναλογικότητας (καθώς και με την αρχή της αναλογικότητας του περιορισμού των δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στο άρθρο 7 παρ. 1 της ΕΣΔΑ) (πρβλ. ΣΤΕ 7μ. 1389, 2691/2019). Τούτων έπεται ότι με βάση την ενωσιακή αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και την αντίστοιχη της ΕΣΔΑ) η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ή και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013 (καθώς και του άρθρου 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015, το οποίο κατήργησε το άρθρο 5 του ν. 2523/1997), εφαρμόζεται (από το διοικητικό δικαστήριο κατόπιν παραδεκτής προβολής σχετικού λόγου ένδικης προσφυγής, βλ. ΣΤΕ 7μ. 1438/2018, 351/2019) *ratione temporis* και για παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή, όπως οι επίδικες, αναγόμενες στο διάστημα ισχύος του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του ν. 2523/1997. Όμως, κατά τη γνώμη των Συμβούλων Αγ. Σδράκα και Φρ. Γιαννακού, ενόψει της διατυπωθείσας στην προηγούμενη σκέψη γνώμης της μειοψηφίας, δεν τίθεται ζήτημα ασυμφωνίας της διατάξεως του άρθρου 7 παρ. 3 ν. 4337/2015 με την ενωσιακή αρχή της αναλογικότητας.».

Επειδή, περαιτέρω, με το υπ' αριθμ. 2642/2017 πρακτικό ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., το οποίο γνωμοδότησε, στα πλαίσια ερωτήματος που τέθηκε ενώπιόν του, ως προς την έκταση εφαρμογής σχετικής απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, το οποίο έκρινε άλλο νομικό ζήτημα, επισήμανε μεταξύ άλλων, τα εξής: «Είναι αληθές ότι οι αποφάσεις του ΣΤΕ, όπως άλλωστε και οι αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων της ουσίας, δεσμεύουν μόνον τους διαδίκους στη δίκη επί της οποίας εκδόθηκαν και προκειμένου επί του Δημοσίου ως διαδίκου, παράγουν υποχρέωση της διοίκησης σε συμμόρφωση έναντι του νικήσαντος διαδίκου [άρθρα 95, παρ. 5 Συντάγματος, 197, 198 ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας - Κ.Δ.Δ.), 1 Ν. 3068/2002], χωρίς να υποχρεώνουν τη Διοίκηση σε γενική εφαρμογή τους, τουτέστιν και επί υποθέσεων στις οποίες απαντώνται τα επιλυθέντα ίδια νομικά ζητήματα στο πλαίσιο ερμηνείας και εφαρμογής διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας. Από της άλλης όμως πλευράς, η εκ μέρους των φορολογικών αρχών και, πολύ περισσότερο εκ μέρους της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), αντιμετώπιση υποθέσεων με ακριβώς όμοια προς τα επιλυθέντα με τις αποφάσεις του ΣΤΕ (και μάλιστα της Ολομελείας αυτού) νομικά ζητήματα, κατά τρόπο αντίθετο προς τις αποφάσεις του δικαστηρίου αυτού, δε συνάδει με το κράτος δικαίου και πάντως συνεπάγεται άσκοπη απασχόληση των υπηρεσιακών

οργάνων και των δικαστηρίων, τα οποία, έτσι, στερούνται και χρόνου για την ενασχόλησή τους με άλλες σοβαρές υποθέσεις, αφού είναι προφανές ότι, αν οι υποθέσεις αυτές οδηγηθούν ενώπιον των δικαστηρίων, αυτά θα ακολουθήσουν τη νομολογία του ΣτΕ, οπότε η έκβαση των υποθέσεων δεν θα είναι ευνοϊκή για το Δημόσιο και το τελευταίο θα επιβαρυνθεί και με δικαστικά έξοδα».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

...

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

...

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του.

...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

...

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων [...], δ' [...] της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα

...

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ./2009 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των από 12-10-2021 οικείων εκθέσεων επανελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, αναφέρεται ότι:

«**Ι. ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΕΚΔΟΤΗ** **ΤΟΥ**

Σύμφωνα με το αριθμ./2009 πληροφοριακό δελτίο, της ΔΟΥ Α' ΑΘΗΝΩΝ, το οποίο και επισυνάπτεται στην παρούσα, μετά από ελέγχους που διεξήγαγε η αρμόδια για τον εκδότη του με ΑΦΜ- Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, σε συνδυασμό με διασταυρωτικούς ελέγχους άλλων Υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, καθώς και των διασταυρώσεων των υποβληθέντων Συγκεντρωτικών Καταστάσεων Τιμολογίων Πελατών -Προμηθευτών στις οποίες προέβη η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, διαπιστώθηκε ότι ο έχει εκδώσει σωρεία πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων σε πλήθος επιχειρήσεων σε όλη την Ελλάδα.

ΥΠΟΒΛΗΘΕΙΣΕΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ

Δήλωση Έναρξης Εργασιών

Ο φερόμενος ως εκδότης, προέβη σε έναρξη εργασιών στις 13/2/2001, με δηλωθείσα επαγγελματική έδρα την οδό αρ. στην και δραστηριότητα χονδρικό εμπόριο χαρτικών ειδών (κύρια) - διαφημιστικές υπηρεσίες (δευτερεύουσα).

Σημειώνεται ότι ο εν λόγω φερόμενος ως εκδότης, προέβη στην έναρξη εργασιών επιδεικνύοντας ΠΛΑΣΤΗ ΤΑΥΤΟΤΗΤΑ, όπως βεβαιώνεται από το Α.Τ., Αστυν. Δ/νση (έγγραφο/...../.....-α/05) και σύμφωνα με τη βεβαίωση ψευδών στοιχείων ταυτότητας της ΔΟΥ Κλειτορίας (έγγραφο αρ./05)

Δήλωση Μεταβολής

α) Με τη δήλωση με α/α/2001 προέβη στην έναρξη 1ου υποκαταστήματος στην οδό αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Ι' Αθηνών.

β) Με τη δήλωση με α/α/2001 προέβη στην έναρξη 2ου υποκαταστήματος στην οδό στην

Σημειώνεται ότι ουδεμία άλλη δήλωση μεταβολής μεταφοράς έδρας ή διακοπής εργασιών έχει υποβληθεί.

Δηλώσεις ΦΠΑ

Ουδεμία δήλωση ΦΠΑ υποβλήθηκε πλην της ανακριβώς υποβληθείσας, ως προς τις εκροές, εκκαθαριστικής ΦΠΑ της χρήσης 2001.

Δηλώσεις Εισοδήματος

α)Υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2001, χρήση 2000, η οποία έλαβε α/α/2001, με εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών βάσει ψευδούς και πλαστογραφημένης βεβαίωσης αποδοχών όπως υπευθύνως βεβαιώνεται από τον φερόμενο ως εργοδότη.

β)Υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2002 χρήση 2001, της οποίας ο αναλογούν φόρος των οικονομικών δεδομένων, βεβαιωθείς από το αρμόδιο τμήμα φορολογίας εισοδήματος, ουδέποτε κατεβλήθη.

Δηλώσεις Λοιπών φορολογιών

Ουδέποτε υπέβαλε κάποια δήλωση άλλης φορολογίας

ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗ ΕΔΡΑ - ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ

Η δηλωθείσα επαγγελματική έδρα του φερόμενου ως εκδότη του φορολογικού στοιχείου είναι στην στην οδό αρ.

Στην ως άνω διεύθυνση αλλά και σης δηλωθείσες δ/νσεις των δύο Υποκαταστημάτων και, και κατοικίας, αναζητήθηκε ο εν λόγω εκδότης, πλην όμως ήταν παντελώς άγνωστος.

Κατόπιν αυτών και με δεδομένο ότι δεν υπήρχαν λοιπά στοιχεία μονίμου διαμονής, αναζητήθηκε σύμφωνα με τα στοιχεία ταυτότητας και στη φερόμενη Δ/νση κατοικίας του, στα, όμως διαπιστώθηκε ότι όχι μόνο είναι άγνωστο άτομο στην ευρύτερη περιοχή αλλά ότι και τα στοιχεία ταυτότητας δεν είναι αληθή, όπως προαναφέρθηκε.

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΕΡΓΑΣΙΩΝ

Οι δηλωθείσες δραστηριότητες της έδρας και των υποκαταστημάτων είναι οι ακόλουθες:

Έδρας

- Χονδρικό εμπόριο χαρτικών ειδών (κύρια)
- Διαφημιστικές υπηρεσίες (δευτερεύουσα) 1ου Υποκαταστήματος
- " Χονδρικό εμπόριο χαρτικών ειδών 2ου Υποκαταστήματος
- Εργασίες εγκαταστάσεων ηλεκτρολογικές, υδραυλικές
- Χονδρικό εμπόριο κλωστοϋφαντουργικών προϊόντων
- Χονδρικό εμπόριο ηλεκτρικών οικιακών συσκευών
- Χονδρικό εμπόρια μηχανημάτων εκτύπωσης και βιβλιοδεσίας
- Έρευνα αγοράς και δημοσκοπήσεις
- Εργασίες οικοδομικές, τεχνικά-δομικά, εκσκαφές.

Οι δραστηριότητες είναι πολλές, ποικίλες και άσχετες μεταξύ τους, έτσι ώστε να μπορεί να απευθύνεται σε όσο το δυνατόν περισσότερους επαγγελματίες - πελάτες.

ΘΕΩΡΗΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Τα νομίμως θεωρηθέντα φορολογικά στοιχεία από την αρμόδια ΔΟΥ Α ΑΘΗΝΩΝ για την έδρα και τα υποκαταστήματα είναι τα παρακάτω:

Ίχνος Διάτρησης

- > Τ.Π.Υ. χειρόγραφα με ΑΠΘ/01 (1 -10) (Κεντρικού).
- > Τ. Π. - Δ.Α. χειρόγραφα με ΑΠΘ/01 (1 -10) (Κεντρικού),
(ακυρώθηκε/2001)Δ.Α. (σειρά Α') χειρόγραφα με ΑΠΘ 1 (1 -10) (Κεντρικού).
- > Τ.Π.-Δ.Α. (σειρά Α ') χειρόγραφα με ΑΠΘ (1-10) (Κεντρικού). Α.Α. (σειρά Β') χειρόγραφα με ΑΠΘ (1 - 10) (Α υποκατάστημα). Τ.Π. - Δ.Α. (σειρά Β ') χειρόγραφα με
ΑΠΘ/01 (1 -10) (Α υπο κ/μα),
Δ.Α. (σειρά Γ) χειρόγραφα με ΑΠΘ/01 (1 -10) (Β¹ υποκατάστημα
Τ.Π. - Α.Α. (σειρά Γ) χειρόγραφα με ΑΠΘ/01 (1 -10) (Β' υποκ/μα).

Ίχνος Διάτρησης

- > Ενιαίο Μηχανογραφικό έντυπο πολλαπλής χρήσης (σειρά Α ') με ΑΠΘ/01 (1 -300) (Κεντρικού) για έκδοση στοιχείων ΔΑ, ΤΠ- ΔΑ, ΤΠΥ, ΤΠ και ΠΤ,
- > Ενιαίο Μηχανογραφικό έντυπο πολλαπλής χρήσης (σειρά Β ") με ΑΠΘ/01 (1 -200) (Κεντρικού) για έκδοση στοιχείων ΔΑ, ΤΠ-ΔΑ, ΤΠΥ, ΤΠ και ΠΤ.
- > Ενιαίο Μηχανογραφικό έντυπο πολλαπλής χρήσης (σειρά Γ) με ΑΠΘ/01 (1'- 300) (Κεντρικού) για έκδοση στοιχείων ΔΑ, ΤΠ-ΔΑ ΤΠΥ, ΤΠ και ΠΤ.

Δεν υπάρχει γνωστοποίηση στοιχείων για αθεώρητα

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΑΡΜΟΔΙΑΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΕΚΔΟΤΗ Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.

Σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της αρμόδιας για τον εκδότη **Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ**, ο εκδότης για τα διάστημα από 13/2/2001 - 31/12/2005 εξέδωσε σωρεία φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις ανά την Ελλάδα.

Εκτός του ότι είναι και εκδότης ΠΛΑΣΤΩΝ και ΝΟΘΕΥΜΕΝΩΝ φορολογικών στοιχείων, όλα τα εκδοθέντα από τον συγκεκριμένο εκδότη φορολογικά στοιχεία μηχανογραφημένα και χειρόγραφα έχουν κριθεί ΕΙΚΟΝΙΚΑ, για τους παρακάτω λόγους.

Εμφανίζεται ως πολυπράγμων επιχείρηση, πουλά από την έδρα της - η οποία ουσιαστικά δεν υπάρχει- οικοδομικά υλικά, σίδερα βαρέως τύπου, ανταλλακτικά αυτοκινήτων κ.λπ. χωρίς να δηλώνει αγορές.

Παρέχει υπηρεσίες για ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις, εκσκαφές, μπαζώματα επισκευές αυτοκινήτων, μεταφορές νερού κ.λπ. χωρίς να δηλώνει προσωπικά, διενεργώντας εμπορικές πράξεις ταυτόχρονα σε διάφορα σημεία της Ελλάδας.

Ως τόπο φόρτωσης των εμπορευμάτων αναγράφουν την έδρα (γραφείο ορόφου), χωρίς να έχουν δηλωθεί απαιτούμενες εγκαταστάσεις (αποθήκες ή υπαίθριοι χώροι) για την άσκηση, σε τόσο μεγάλης κλίμακας, εμπορική δραστηριότητα με ογκώδη και βαρέως τύπου εμπορεύματα. Στην υποτιθέμενη έδρα ή υποκ/τα δεν ήταν δυνατή η αποθήκευσή τους.

Από τα όσα φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως του προαναφερόμενου εκδότη, κατέστη δυνατόν να εντοπιστούν στις λήπτριες επιχειρήσεις αναγράφεται σε αυτά αριθμός κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου τα οποία είναι είτε επιβατικά ΙΧ είτε φορτηγά ΙΧ και ΔΧ, οι ιδιοκτήτες των

οποίων με υπεύθυνη δήλωση δηλώνουν ότι ουδεμία σχέση έχουν. Το βάρος δε των εμπορευμάτων ανά παραστατικό είναι μεγαλύτερο από το βάρος που μπορεί να μεταφέρει το συγκεκριμένο μεταφορικό μέσο. Όλα τα φορολογικά στοιχεία αναγράφουν τη λέξη «Μετρητοίς» παρόλο που τα περισσότερα από αυτά είναι μεγάλης αξίας.

Σύμφωνα με το παραπάνω δελτίο πληροφοριών η ελεγχόμενη επιχείρηση του, είναι λήπτρια επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως, ως κάτωθι:

ΧΡΗΣΗ 2001			
ΕΚΔΟΤΗΣ: του με ΑΦΜ			
Αριθμός Στοιχείων	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία
9	34.240.000 δρχ.	6.163.200 δρχ.	40.403.200 δρχ.
	100.484,22€	18.087,16€	118.571,38€
ΧΡΗΣΗ 2002			
ΕΚΔΟΤΗΣ: του με ΑΦΜ			
Αριθμός Στοιχείων	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία
4	46.513,00€	8.372,34€	54.885,34€

Επειδή, αρχικά η αιτία του παρόντος ελέγχου ήταν η με αριθ. /2008 εντολή ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΒ' ΑΘΗΝΩΝ (νυν Α' ΑΘΗΝΩΝ), η οποία εκδόθηκε κατόπιν των με αριθ. /2005, /2005, /2005, /2007, /2008 και /2009 Δελτίων Πληροφοριών, βάσει των οποίων ο προσφεύγων ήταν λήπτης των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων, χρήσεων 2001 και 2002, αντίστοιχα.

Επειδή, ο έλεγχος με τις με αριθ. /2009 και /2009 προσκλήσεις αιτήθηκε από τον προσφεύγοντα την προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων, οικονομικών ετών 2003 και 2002 (χρήσεων 2002 και 2001), αντίστοιχα, στις οποίες ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή, ο έλεγχος κατόπιν των ανωτέρω εξέδωσε τις με ημερομηνία θεώρησης 23-2-2010 αρχικές Εκθέσεις Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ.186/1992, αντίστοιχα καθώς και:

1. Το με αριθ. /2010 φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, οικονομικού έτους 2003 (χρήσης 2002).
2. Το με αριθ. /2010 φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, οικονομικού έτους 2002 (χρήσης 2001).
3. Την με αριθ. /2010 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσης 2001.
4. Την με αριθ. /2010 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσης 2002.
5. Την με αριθ. /2010 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσης 2009.

Επειδή, εν συνεχεία, κατά των ανωτέρω πράξεων ασκήθηκαν οι από 15-6-2010 προσφυγές ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα 22^ο Μονομελές), οι οποίες έγιναν δεκτές με τις με αριθ.,,, και /2020 Αποφάσεις, αντίστοιχα, σύμφωνα με τις οποίες οι ως άνω πράξεις ακυρώθηκαν για λόγους νομικής πλημμέλειας, λόγω του γεγονότος ότι υπογράφηκαν αναρμοδίως από την Υποδιευθύντρια Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΒ' ΑΘΗΝΩΝ και αναπέμφθηκαν στην Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, η οποία έλαβε γνώση των ανωτέρω δικαστικών αποφάσεων την 3-11-2020, προκειμένου να ενεργήσει τα νόμιμα, σύμφωνα με το σκεπτικό των ανωτέρω δικαστικών αποφάσεων.

Επειδή, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, σε συμμόρφωση με τις ανωτέρω αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα 22^ο Μονομελές), προέβη σε επανάληψη της διαδικασίας του ελέγχου φόρου εισοδήματος και Κ.Β.Σ. εκδίδοντας την με αριθ. /2020 εντολή ελέγχου, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την με αριθ. /2021 εντολή ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις από 12-10-2021 εκθέσεις επανελέγχου φόρου εισοδήματος και Κ.Β.Σ.-Κ.Φ.Δ., αντίστοιχα, ο έλεγχος την 13-1-2021 ανήρτησε ηλεκτρονικά στο λογαριασμό που τηρεί ο ελεγχόμενος (αρ. κατ.) στο πληροφοριακό σύστημα της φορολογικής διοίκησης (TaxisNet), την με αριθ. πρωτ. /2020 Γνωστοποίηση Δυνατότητας Υποβολής Εκπρόθεσμων Φορολογικών Δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού για τις φορολογίες και τις φορολογικές χρήσεις που περιλαμβάνονται στην ανωτέρω εντολή ελέγχου.

Επιπλέον, προκειμένου να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και εκδοθέντα - ληφθέντα φορολογικά στοιχεία) της οντότητας συντάχθηκε το με αριθ. πρωτ. /2021 Αίτημα παροχής πληροφοριών, με το οποίο ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2001 - 31/12/2001 & 01/01/2002 - 31/12/2002, αντίστοιχα, τα ακόλουθα στοιχεία:

1. Τα τηρηθέντα βιβλία εσόδων - εξόδων των διαχειριστικών περιόδων 2001 και 2002
2. Τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. καθώς και τις αντίστοιχες εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. των διαχειριστικών περιόδων 2001 και 2002
3. Τις δηλώσεις εισοδήματος Φ.Π με τα δικαιολογητικά αυτών, των οικονομικών ετών 2002 (χρήση 2001) και 2003 (χρήση 2002)
4. Τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών
5. Τα ληφθέντα, κατά τις χρήσεις 2001 & 2002, φορολογικά στοιχεία από τους προμηθευτές: α) του με ΑΦΜ και β) - Α.Φ.Μ.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα του ελέγχου.

Επειδή, εν συνεχεία ο έλεγχος προέβη στην έκδοση:

- του με αριθ. /2021 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), μετά του αποδεικτικού παραλαβής του.
- των με αριθ. / & / Προσωρινών Διορθωτικών Προσδιορισμών Φόρου Εισοδήματος οικ. ετών 2002 & 2003 αντίστοιχα και
- των με αριθ. /, / & Προσωρινών Προσδιορισμών Προστίμου ετών 2001, 2002 & 2009 αντίστοιχα.

Επειδή, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ. /2021 Υπόμνημα, προβάλλοντας τους ίδιους ισχυρισμούς με τους αντίστοιχους της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής του.

Επειδή, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προέβη στην έκδοση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και των με ημερομηνία θεώρησης 12-10-2021 οικείων εκθέσεων επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ID Έκθεσης:) και Κ.Β.Σ.-Κ.Φ.Δ. (ID Έκθεσης:), αντίστοιχα.

Επειδή, εν προκειμένω, ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ήτοι ο
..... **του** **με ΑΦΜ**, είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, το
οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στην αρμόδια φορολογική αρχή, αλλά
συναλλακτικώς δε ανύπαρκτο, καθώς δεν διαθέτει τις υποδομές, το προσωπικό και τον
απαιτούμενο εξοπλισμό για να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές και ως εκ τούτου, τα
φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε είναι εικονικά ως προς την συναλλαγή.

Επειδή, στην περίπτωση, που συνάγεται ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς
ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου. Εν προκειμένω, ο
προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης των επίμαχων συναλλαγών, δεν προσκόμισε
νεότερα στοιχεία, προκειμένου να διαφοροποιηθούν οι ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 32 του
ν.2238/1994, για τα οικονομικά έτη 2002 και 2003 (χρήσεις 2001 και 2002), αντίστοιχα,
λόγω του γεγονότος ότι τα βιβλία και στοιχεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας του
προσφεύγοντος κρίθηκαν ως ανακριβή, καθώς δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο, σε
συνδυασμό με το γεγονός ότι έλαβε εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία, κατά το
οικονομικό έτος 2002 και τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία, κατά το οικονομικό έτος
2003, αντίστοιχα, από τον συναλλακτικώς ανύπαρκτο εκδότη, **του**
..... **με ΑΦΜ**

Επειδή, σύμφωνα με την ΣΤΕ2319/2021, για την παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου για
ανύπαρκτη συναλλαγή, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της παρ.3 του άρθρου 7 του
ν.4337/2015, αλλά ανεξαρτήτως του νομοθετικού καθεστώτος που ίσχυε κατά τον χρόνο
τέλεσης αυτών (Ν.2523/1997, 4174/2013 ή 4337/2015) αλλά και ανεξαρτήτως του χρόνου
έκδοσης των οικείων καταλογιστικών πράξεων, επιβάλλεται το εν λόγω πρόστιμο των 2.500
ευρώ, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο.

Επειδή, τα διαλαμβανόμενα της ΣΤΕ2319/2021 τυγχάνουν εφαρμογής αποκλειστικά και μόνο
στον λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως προς τη συναλλαγή και όχι στον εκδότη.

Συνεπώς, οι με αριθ. /2021 και /2021 πράξεις επιβολής προστίμου του
άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015, χρήσεων 2001 και 2002, αντίστοιχα, θα πρέπει να
τροποποιηθούν μόνο ως προς το επιβληθέν πρόστιμο, λόγω λήψης των κάτωθι εικονικών
φορολογικών στοιχείων:

ΧΡΗΣΗ 2001	
Αριθμός Στοιχείων	Καθαρή Αξία
9	34.240.000 δρχ.
	100.484,22€
ΧΡΗΣΗ 2002	
Αριθμός Στοιχείων	Καθαρή Αξία
4	46.513,00€

από τον συναλλακτικώς ανύπαρκτο εκδότη **του** **με ΑΦΜ**
....., σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του
προσφεύγοντος γίνεται μερικώς δεκτός.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις από 12-10-2021 εκθέσεις επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ID Έκθεσης:) και Κ.Β.Σ.-Κ.Φ.Δ. (ID Έκθεσης:), αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, επί των οποίων εδράζονται οι με αριθ.,, και/2021, αντίστοιχα, προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει μερικώς δεκτή.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 16-11-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜκαι συγκεκριμένα:

Α) Την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Ημερομηνία ηλεκτρον. κοιν/σης πράξης	Είδος προστίμου	Χρήση/Ετος
1		12-10-2021	20-10-2021	Εισόδημα	2001
2		12-10-2021	20-10-2021	Εισόδημα	2002
3		12-10-2021	20-10-2021	Πρόστιμο άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015	2009
4		12-10-2021	20-10-2021	Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4174/2013	2021

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ

και

Β) Την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Ημερομηνία ηλεκτρον. κοιν/σης πράξης	Είδος προστίμου	Χρήση/Ετος
1		12-10-2021	20-10-2021	Πρόστιμο άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015	2001
2		12-10-2021	20-10-2021	Πρόστιμο άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015	2002

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/2021) Οικ. Έτους 2002 (Χρήσης 2001)

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

	ΑΞΙΑ ΣΕ ΔΡΧ.	ΑΞΙΑ ΣΕ ΕΥΡΩ
Διαφορά φόρου	12.753.428 δρχ.	37.427,52€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης	14.755.716 δρχ.	43.303,64€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	27.509.144 δρχ.	80.731,16€

2. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/2021) Οικ. Έτους 2003 (Χρήσης 2002)

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	38.413,93€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης	44.444,92€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	82.858,85€

3. Κ.Φ.Δ. (Αριθ. Πράξης/2021) ΧΡΗΣΗΣ 2009

**Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Πρόστιμο άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015:**

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 1.367,34€, ήτοι:

- Μία παράβαση με συντελεστή βαρύτητας 2, λόγω μη προσκόμισης των αιτούμενων βιβλίων και στοιχείων, κατόπιν της με αριθ./09 πρώτης Πρόσκλησης, ποσού **390,67€** [586,00€ x 2 x 1/3].
- Μία παράβαση με συντελεστή βαρύτητας 5, λόγω μη προσκόμισης των αιτούμενων βιβλίων και στοιχείων, κατόπιν της με αριθ./09 δεύτερης Πρόσκλησης, ποσού **976,67€** [586,00€ x 5 x 1/3].

4. Κ.Φ.Δ. (Αριθ. Πράξης/2021) ΦΟΡ. ΕΤΟΥΣ 2021

**Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Πρόστιμο άρθρου 54 § 1 περ.δ' & 2 περ.γ' του ν.4174/2013**

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 250,00€

5. Κ.Φ.Δ. (Αριθ. Πράξης/2021) ΧΡΗΣΗΣ 2001

**Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Πρόστιμο άρθρου 54 § 1 περ.η' & 2 περ.ε' του ν.4174/2013**

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 2.500,00€, λόγω λήψης εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 100.484,22€ (34.240.000 δρχ.) από τον συναλλακτικώς ανύπαρκτο εκδότη του με ΑΦΜ

6. Κ.Φ.Δ. (Αριθ. Πράξης/2021) ΧΡΗΣΗΣ 2002

**Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Πρόστιμο άρθρου 54 § 1 περ.η' & 2 περ.ε' του ν.4174/2013**

**Πρόστιμο συνολικού ποσού: 2.500,00€, λόγω λήψης τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών
στοιχείων, καθαρής αξίας 46.513,00€ από τον συναλλακτικώς ανύπαρκτο εκδότη
..... του με ΑΦΜ**

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.