



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 332241

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Θεσσαλονίκη, 4/5/2022

Αριθμός απόφασης: 1042

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **12/1/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...**, κατά **α)** της με αριθ. ... - **8/12/2021** πράξης επιβολής προστίμου αρ. 7 §3&5 ν. 4337/2015 διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2010, **β)** της με αριθ. ... - **8/12/2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικ. έτους 2011 (διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2010), **γ)** της με αριθ. ... - **8/12/2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2010 και **δ)** της με αριθ. ... - **8/12/2021** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρ. 6 του Ν.2523/1997 και αρ. 79 του Ν.4472/2017 διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2010 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης.

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

Επί της από **12/1/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθ. ... - **8/12/2021** πράξη επιβολής προστίμου αρ. 7 §§3&5 ν. 4337/2015 διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2010 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ομορρύθμου εταιρείας με αντικείμενο κύριας δραστηριότητας την κατασκευή γραμμών μεταφοράς ηλεκτρικής ενέργειας μεγάλων αποστάσεων και γραμμών επικοινωνιών, πρόστιμο συνολικού ύψους **542.745,98€**, λόγω λήψης τριάντα ενός (31) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 1.356.864,94€ πλέον ΦΠΑ 312.078,94€ ήτοι συνολικής αξίας 1.668.943,88€ έκδοσης του ... με **ΑΦΜ:...**, παράβασης που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' Ν.4337/2015, δη πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου (1.356.864,94€ X 40%).
- Με τη με αριθ. ... - **8/12/2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικ. έτους 2011 (διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2010) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 68.412,99€, πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ ποσού 82.095,59€ δη σύνολο φόρου **150.508,58€**, κατόπιν προσθήκης μέρους της καθαρής αξίας 171.032,49€ των προαναφερθέντων ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων στα καθαρά κέρδη της ως λογιστικής διαφοράς. (Η προσφεύγουσα στις 07/02/2017 με τη με αρ. .../2017 δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικ. έτους 2011 βάσει του Ν.4446/2016, είχε δηλώσει ως λογιστικές διαφορές καθαρή αξία 1.185.832,44€ εκ των εν λόγω φορολογικών στοιχείων).
- Με τη με αριθ. ... - **8/12/2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2010 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά ΦΠΑ 312.078,93€, πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53ΚΦΔ ποσού 374.494,72€ δη σύνολο φόρου **686.573,65€**, κατόπιν μη αναγνώρισης της αξίας και του αναλογούντος ΦΠΑ των παραπάνω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Με τη με αριθ. ... - **8/12/2021** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρ. 6 του Ν.2523/1997 και αρ. 79 του Ν.4472/2017 διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2010 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **156.039,48€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει των προαναφερθέντων ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε (312.078,94€ x 50%).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης βάσει των από **08/12/2021** εκθέσεων ελέγχου προστίμου άρθρου 7 §§ 3 & 5 - ν. 4337/2015, μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ σε εκτέλεση της με αριθ. .../2021 εντολής ελέγχου

του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ... - **22/9/2021** πληροφοριακό δελτίο της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης - Α΄ Υποδιεύθυνσης (Κοζάνης) (αρ. πρωτ. εισερχ. ... - **12/10/2021** ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης) και η συνημμένη του με αρ. .../2019 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & Ν.4174/13 που αφορούσε στον εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων ... με **ΑΦΜ:...**, σύμφωνα με τα οποία ο τελευταίος στη χρήση 2010 εξέδωσε σε διάφορες επιχειρήσεις εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 2.707.624,70€ και μεταξύ των ληπτών περιλαμβάνεται και η προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης και την επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών νομιμοτόκως, προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή των φόρων και προστίμων για την υπό κρίση χρήση 2010 λόγω ανυπαρξίας συμπληρωματικών στοιχείων που δικαιολογούν τον επανέλεγχο.
2. Η προσφεύγουσα είναι παντελώς αμέτοχη και δεν έχει ουδεμία φορολογική υποχρέωση εκ της φερόμενης αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων.
3. Κατάργηση προστίμου του αρ. 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015, λόγω εφαρμογής των ευνοϊκότερων ρυθμίσεων του αρ. 3 παρ. 4 του Ν.4337/2015, που δεν προβλέπουν πλέον πρόστιμο για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.
4. Κατάργηση προστίμου του αρ. 79 παρ.1 του Ν.4472/2017, λόγω εφαρμογής των ευνοϊκότερων ρυθμίσεων του Ν.4337/2015, που δεν προβλέπουν πλέον επιβολή κυρώσεων για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.
5. Η διάταξη του άρθρου 53 παρ. 4 του Ν.4174/2013, στο βαθμό που καθιστά τον προσδιορισμό του επιτοκίου υπολογισμού του τόκου εκπρόθεσμης καταβολής φορολογικής οφειλής, που προβλέπει το άρθρο αυτό, για τη μη εμπρόθεσμη καταβολή φόρων, αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης, αντίκειται στα άρθρα 78 παρ. 1 και 4 και 43 παρ. 2 του Συντάγματος.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 72§11 του Ν.4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η

παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

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

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ... 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».

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ΦΠΑ, ορίζεται ότι «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ'εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση, ..., γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Επειδή, στο άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω

στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1052/2007 παρ. 6 με θέμα: «Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Ν. 3522-2006 που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων» διευκρινίζεται ότι: «6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται η περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής. Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία. Η έναρξη ισχύος της ανωτέρω διάταξης ορίζεται, σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του νόμου αυτού, από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1125/2004 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 327/2004 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπ. Οικονομίας και Οικονομικών, σύμφωνα με την οποία σε περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ) ή πράξη, προκειμένου περί Φ.Π.Α., εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής, δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις κατά τις διατάξεις των άρθρων 68 παράγρ. 2, περίπ. β' του Ν. 2238/94 και 49, παράγρ. 3 του Ν. 2859/2000.

Επειδή, με την ΠΟΛ.1191/2017 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες

δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α΄ του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β΄ του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α΄ του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

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

Επειδή, με την ΠΟΛ.1100/2001 κοινοποιήθηκε η με αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ΄ Τμήματος του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υπ. Οικ. αναφέρεται ότι: «... Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο και "τα στοιχεία αυτά συνιστούν

οπωσδήποτε νέα στοιχεία "αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/98 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000 αδημ.), τοσούτον μάλλον και καθ' όσον κατ' άρθρο 4 της κατ' εξουσιοδότηση του νόμου (άρθρο 14) εκδοθείσης Υπ. Αποφάσεως 1049691/27-4-94 (ΠΟΛ. 1099/94) η ανάθεση σε Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου άρθρου 39 Ν. 1914/90, καθώς και η έκδοση εικονικών τιμολογίων κλπ. αποτελεί και λόγο εξαίρεσης από την περαιωτική διαδικασία άρθρου 14 Ν. 2198/94».

Επειδή, με το άρθρο 57 παρ. 1 του Ν.4446/2016 (ως τροποποιήθηκε) ορίζεται ότι: «1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 25.11.2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του Ν. 4174/2013 (Α' 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016.»

Επειδή, με το άρθρο 59 του Ν.4446/2016 οριζόταν ότι: «1. Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του Ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 (Α' 129) ή του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 ή άλλων διατάξεων, ούτε άλλες φορολογικές, διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις και μέτρα τόσο για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις ως άνω υποβαλλόμενες δηλώσεις όσο και για τις φορολογικές παραβάσεις που αποκαθίστανται με τις δηλώσεις αυτές. Ειδικώς, τυχόν επιβληθέντα διασφαλιστικά μέτρα αίρονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 46 του Ν.4174/2013, και στην περίπτωση που από τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις υποβληθείσες κατά τα ανωτέρω δηλώσεις, τα μέτρα αίρονται μετά την καταβολή της οφειλής κατά τα οριζόμενα στις ως άνω διατάξεις.

2. Η υποβολή δηλώσεων κατά τις ανωτέρω διατάξεις δεν συνιστά από μόνη της κριτήριο επιλογής προς έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 26 του Ν. 4174/2013».

Επειδή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής επισημαίνοντας ότι είναι μη νόμιμη η διενέργεια του υπό κρίση φορολογικού ελέγχου, δεδομένου ότι για την ίδια φορολογική περίοδο (1/1-31/12/2010) είχε διενεργηθεί από την ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης τακτικός (πλήρης) φορολογικός έλεγχος (δυνάμει της με αρ. 888/2015 εντολής ελέγχου), στο πλαίσιο του οποίου είχε υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος με βάση τον Ν.4446/2016 και είχε δηλωθεί ως λογιστική διαφορά (μεταξύ άλλων) ποσό 1.185.832,44€ για τα υπό κρίση ληφθέντα τιμολόγια εκδόσεως του Με την υποβολή της εν λόγω δήλωσης περιήλθε στην ελεγκτική αρχή γνώση για τη μη νομιμότητα - εικονικότητα των εν λόγω φορολογικών στοιχείων. Συνεπώς ο υπό κρίση έλεγχος αποτελεί μη νόμιμο και μη επιτρεπτό επανέλεγχο, καθώς δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία που να δικαιολογούν τη διενέργειά του.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, από τον προαναφερόμενο έλεγχο της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, μεταξύ άλλων εκδόθηκαν η με αρ. ...**18.09.2017** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχ. περιόδου **1/1 - 31/12/2010**, η με

αρ. ...**18.09.2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **οικ. έτους 2011**, η με αρ. .../**18.09.2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περιόδου **1/1 - 31/12/2010**, η με αρ. .../**18.09.2017** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχ. περιόδου **1/1 - 31/12/2010 ερειδόμενες** στις από **13/09/2017** εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, τακτικού ελέγχου ΦΠΑ και ελέγχου προστίμου ΦΠΑ της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

Επειδή, κατά των παραπάνω πράξεων επιβολής προστίμων και φόρων ασκήθηκαν από την προσφεύγουσα αντίστοιχα, οι με αρ. πρωτ. ... / **20.10.2017**, ... / **20.10.2017** και ... / **20.10.2017** ενδικοφανείς προσφυγές που έγιναν **μερικώς δεκτές** με τις με αριθ. **487, 488 και 489 – 15/2/2018** αποφάσεις της Υπηρεσίας μας, λόγω παραγραφής. Ειδικότερα, ακυρώθηκαν οι με αρ. ..., ..., ... και .../**18.09.2017** πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης καθώς έγινε αποδεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου να επιβάλλει φόρους και πρόστιμα στη διαχ. περίοδο 1/1 - 31/12/2010.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, για τη διαχ. περίοδο 1/1 - 31/12/2010 δεν υφίστανται αρχικά φύλλα ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ για την προσφεύγουσα.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το με αρ. πρωτ. ... - **22/9/2021** πληροφοριακό δελτίο της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης - Α΄ Υποδιεύθυνσης (Κοζάνης) και η συνημμένη σε αυτό με αρ. .../**2019** έκθεση ελέγχου επεξεργασίας κατασχεμένων εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & Ν.4174/13 της ίδιας φορολογικής αρχής, για τον εκδότη εικονικών φορολογικών στοιχείων ... με **ΑΦΜ:...**, όπου διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα έλαβε από αυτόν τα υπό κρίση εικονικά φορολογικά στοιχεία στη χρήση 2010, περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης στις **12/10/2021**, δηλαδή μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2010**, κι ως εκ τούτου συνιστούν καταρχήν συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994, του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013. Επιπλέον, η με αρ. .../**2017** δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2011 βάσει του ν.4446/2016 υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα κατά το έτος 2017, ήτοι σε χρόνο που είχε παρέλθει το διάστημα της κανονικής πενταετούς παραγραφής, και ως εκ τούτου παρεκκυστικά προβάλλεται ότι ήταν σε γνώση της φορολογικής αρχής το γεγονός της λήψης φορολογικών στοιχείων από τον ... στον κανονικό χρόνο παραγραφής.

Κατόπιν των ανωτέρω ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ και φόρου εισοδήματος αναφορικά με τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2010** (οικ. έτος **2011**) λόγω συμπληρωματικού στοιχείου που περιήλθε σε γνώση του προϊσταμένου μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής, και ειδικότερα στο τελευταίο έτος (**12/10/2021**) της παρεκταθείσας σε δεκαετή παραγραφής, κατέστη ενδεκαετής (δη έως τις **31/12/2022**) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν.2238/94 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997. Συνεπώς, κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις **08/12/2021**, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ και φόρου εισοδήματος, ως προς την εν λόγω διαχειριστική περίοδο δεν είχε παραγραφεί.

Αναφορικά δε με το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ στη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2010** ελλείψει αρχικού φύλλου ελέγχου, ο χρόνος παραγραφής παραμένει πενταετής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1 του Ν.2859/2000 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1125/2004. Συνεπώς, κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις **08/12/2021**, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ, ως προς την εν λόγω διαχειριστική περίοδο είχε παραγραφεί.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ανυπαρξίας συμπληρωματικού στοιχείου και παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ και καταλογισμό φόρου εισοδήματος στη διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2010, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος, ενώ ο ισχυρισμός της περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό ΦΠΑ και επιβολή προστίμου ΦΠΑ στη διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2010 γίνεται αποδεκτός, παρελκούς ως αλυσιτελούς της εξέτασης των έτερων προβαλλόμενων ισχυρισμών της για τις εν λόγω πράξεις.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι παντελώς αμέτοχη και δεν έχει ουδεμία φορολογική υποχρέωση εκ της φερόμενης αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ειδικότερα αναφέρει ότι η φερόμενη λήψη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων έλαβε χώρα από τον τότε λογιστή της, ..., για δικό του οικονομικό όφελος, εν αγνοία της και δια τελέσεως απάτης σε βάρος της. Επικουρικώς, δεν πρέπει να επιβληθεί σε βάρος της καμία διοικητική κύρωση για τη φερόμενη τέλεση της παράβασης της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων και να παραμείνει ως οφειλή μόνο ο κύριος φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.

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

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη, ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 40 παρ. 3 του Ν. 3220/2004: «Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις

επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1199/2014, η οποία έκανε αποδεκτή την με αριθμό 429/2013 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά την ορθή ερμηνεία της προαναφερόμενης διάταξης «παντελώς αμέτοχο προς τη συναλλαγή πρόσωπο» πρέπει να εννοηθεί όχι μόνον εκείνο που δεν προέβη αυτοπροσώπως στην έκδοση ή λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου, αλλά και εκείνο που δεν συνήργησε ή δεν υποβοήθησε καθ' οιονδήποτε τρόπο τον υποκρυπτόμενο παραβάτη στη διάπραξη της παράβασης. Συνεπώς, δεν μπορεί να θεωρηθεί παντελώς αμέτοχος στη συναλλαγή ο φορολογούμενος που παρέδωσε τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής του οικειοθελώς σε τρίτο πρόσωπο, διότι στην περίπτωση αυτή διατηρεί έναντι της φορολογικής αρχής την ευθύνη για τις παραβάσεις που λαμβάνουν χώρα με την χρήση των στοιχείων αυτών, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι τυχόν δεν αναμείχθηκε περαιτέρω στις δραστηριότητες της επιχείρησης, την οποία αφορούν τα εν λόγω βιβλία.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 922 του ΑΚ (Π.Δ. 456/1984): «Ευθύνη του προστήσαντος. Ο κύριος ή ο προστήσας κάποιον άλλον σε μια υπηρεσία ευθύνεται για τη ζημιά που ο υπηρέτης ή ο προστηθείς προξένησε σε τρίτον παράνομα κατά την υπηρεσία του».

Επειδή, από τις διατάξεις του Π.Δ. 340/1998, σε συνδυασμό και με τις περί εντολής διατάξεις των άρθρων 713 και 714 και 652 ΑΚ, προκύπτει ότι με την καταρτιζόμενη μεταξύ του λογιστή και του εργοδότη του ή εντολέα αυτού σύμβαση, είτε αυτή είναι σύμβαση εργασίας, είτε σύμβαση ανεξαρτήτων υπηρεσιών, ο λογιστής υποχρεούται να τηρεί τα λογιστικά και λοιπά φορολογικά στοιχεία και βιβλία της επιχείρησης του εργοδότη ή εντολέα του, επιδεικνύοντας την επιμέλεια που ο συνετός άνθρωπος του οικείου κύκλου συναλλαγών επιδεικνύει σε παρόμοια περίπτωση, τηρώντας τις σχετικές φορολογικές και λοιπές διατάξεις και μη υποχρεούμενος, ως προς τη φύση της εργασίας ή της διεκπεραίωσης της ανατεθείσας σ' αυτόν εντολής, να συμμορφώνεται με αντίθετες προς τις άνω φορολογικές διατάξεις οδηγίες του εντολέα του. Η μη κανονική, κατά τον επιβαλλόμενο από τις φορολογικές και λοιπές διατάξεις, τήρηση των φορολογικών και λοιπών στοιχείων της επιχείρησης του εντολέα του λογιστή, από υπαιτιότητα (δόλο ή αμέλεια) του τελευταίου, συνιστά υπαίτια παραβίαση από αυτόν της μεταξύ των μερών σύμβασης, και δημιουργεί ευθύνη του προς αποζημίωση του εντολέα-εργοδότη του για την ανόρθωση της ζημίας που αυτός υπέστη. Η ευθύνη του εργαζομένου ή εντολοδόχου λογιστή τεκμαίρεται από τη μη τήρηση των συμβατικών του ως άνω υποχρεώσεων, εναπόκειται δε στον ίδιο να ισχυρισθεί και αποδείξει, κατ' ένσταση, ότι δεν τον βαρύνει υπαιτιότητα (Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Τεύχος 1476, 2011, σελ. 1554).

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι σε περίπτωση που τα εικονικώς φερόμενα (ως εκδότες ή λήπτες των επίμαχων στοιχείων) πρόσωπα δεν αποδείξουν είτε ενώπιον της Φορολογικής Αρχής είτε ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ότι είναι παντελώς αμέτοχα στη συγκεκριμένη εικονική συναλλαγή, τούτα υπόκεινται στις κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις, ανεξάρτητα από την συντρέχουσα παράλληλη ευθύνη του υποκρυπτόμενου προσώπου. Είναι προφανές ότι ο νομοθέτης με τις ανωτέρω διατάξεις θέλησε την απαλλαγή του φερόμενου ως εκδότη ή λήπτη (εικονικού προσώπου)

και την αποκλειστική ευθύνη του υποκρυπτόμενου μόνο στις περιπτώσεις που συνεπεία της τέλεσης αξιόποινης πράξης (π.χ. κλοπής, υπεξαγωγής εγγράφων, απάτης, πλαστογραφίας) αφαιρέθηκαν από τον (εικονικά φερόμενο) φορολογούμενο τα βιβλία και στοιχεία ή χρησιμοποιήθηκαν παρά τη θέλησή του κατ' άλλο τρόπο και όχι στις περιπτώσεις που, έχοντας υποβάλει στη Φορολογική Αρχή δήλωση έναρξης και θεωρήσει σχετικά βιβλία και στοιχεία, τα παρέδωσε στη συνέχεια οικειοθελώς για ελεύθερη χρήση σε τρίτο πρόσωπο ή εν γνώσει του χρησιμοποιήθηκαν αυτά από τρίτο πρόσωπο. Διότι στις περιπτώσεις αυτές έχει συμμετοχή στις εικονικές συναλλαγές και διατηρεί στο ακέραιο έναντι της Φορολογικής Αρχής την ευθύνη για τις παραβάσεις σχετικά με την εικονικότητα των στοιχείων, υποκείμενος στις κυρώσεις που προβλέπονται για αυτές και αυτό ανεξάρτητα από την ευθύνη του υποκρυπτόμενου, αληθινού φορέα της επιχείρησης (ΣΤΕ 424/2013, 963/2012, 3159/2007, 2940/2006, 2964/2004, ΔΕφΘεσ 1354/2019, 527/2020). Εξάλλου, η τυχόν αστική, πειθαρχική και ποινική ευθύνη του λογιστή δεν απαλλάσσει τον επιτηδευματία από τη δική του ευθύνη.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, λαμβάνοντας υπόψη ότι: α) η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Φορολογική Αρχή δήλωση έναρξης εργασιών και εν συνεχεία θεώρησε βιβλία και στοιχεία, β) δεν υποστηρίζει ότι τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής της αφαιρέθηκαν απ' αυτήν συνεπεία τέλεσης αξιόποινης πράξης, αλλά συνομολογεί ότι τα παρέδωσε οικειοθελώς στον λογιστή της, ... (βλ. σελ. 24 ενδικοφανούς προσφυγής), καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα φέρει την ευθύνη για την αποδιδόμενη παράβαση της λήψης τριάντα ενός εικονικών φορολογικών στοιχείων (την εικονικότητα των οποίων, άλλωστε, συνομολογεί και η ίδια), συνολικής καθαρής αξίας 1.356.864,94€, κατά την χρήση 2010, εκδόσεως του ... με **ΑΦΜ**:....

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας

Επειδή, με την Απόφαση του ΣΤΕ 2319/2021 ως προς την αναδρομική εφαρμογή της ευμενέστερης διοικητικής κύρωσης για παραβάσεις αποδοχής εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων που διαπράχθηκαν υπό το καθεστώς του ν.2523/1997 κρίθηκαν τα εξής: «12. Επειδή, περαιτέρω, με τα άρθρα 3 και 7 του ν. 4337/2015 (Α' 129/17.10.2015), οι διατάξεις του οποίου ισχύουν, σύμφωνα με το άρθρο 23 αυτού, από τη δημοσίευσή του στην ΕτΚ εκτός αν ορίζεται διαφορετικά σ' αυτές, τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του ΚΦΔ περί προστίμων και θεσπίσθηκαν μεταβατικές διατάξεις σχετικά με την εφαρμογή των αντίστοιχων ρυθμίσεων. Ειδικότερα, η **παρ. 1 του άρθρου 13 του ΚΦΔ τροποποιήθηκε με το άρθρο 3 παρ. 1 του ν. 4337/2015, «προκειμένου να εναρμονισθ[εί] με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» (βλ. αιτιολογική έκθεση)**, ως εξής «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.», το **δε άρθρο 54 του ΚΦΔ, μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 3 παρ. 3 του ν. 4337/2015 προς την «αναγκαία νομοτεχνική διόρθωση [...] λόγω εφαρμογής από 1.1.2015 των διατάξεων του ν. 4308/2014»** (βλ. αιτιολογική έκθεση) διαμορφώθηκε ως εξής: «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: α) [...] 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: [...] ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις [...] η' της παραγράφου 1 [η εν λόγω ρύθμιση διατηρήθηκε και μετά τις τροποποιήσεις της περ. ε' με τα άρθρα 73 του ν. 4446/2016 (Α' 240) και 33 παρ. 1 του ν. 4465/2017 (Α' 47)] [...] 3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.».

Περαιτέρω, με το μεν άρθρο 3 παρ. 4 του ως άνω ν. 4337/2015 καταργήθηκαν οι παρ. 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, στο δε άρθρο 7 παρ. 3, 5, 6 και 9 του ίδιου αυτού νόμου ορίζονται τα ακόλουθα: «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 [...] λήψη εικονικών στοιχείων [...] ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. στ) [...] 4. [...] 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). 6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α' 179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. 7. [...] 9. [όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 22 παρ. 1 της από 24/12/2015 ΠΝΠ (Α' 182), η οποία κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 4366/2016 (Α' 18)] Η ισχύς των περ. α' και β' της παρ. 2 και της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 3 αρχίζει την 1.2.2016». Στο σχετικό με το άρθρο 3 παρ. 4 του ν. 4337/2015 μέρος της αιτιολογικής έκθεσης του νόμου αυτού αναφέρεται ότι «καταργούνται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 λόγω εισαγωγής του Δεκάτου Τρίτου Κεφαλαίου του Κώδικα», στο δε σχετικό με το άρθρο 7 μέρος της αυτής αιτιολογικής έκθεσης αναφέρεται ότι «Με τις προτεινόμενες διατάξεις των παραγράφων 1 έως 6 θεσπίζονται αναγκαίες μεταβατικές διατάξεις, συνεπεία της τροποποίησης των άρθρων 58 και 59 του ν.

4174/2013 και της κατάργησης του άρθρου 5 [προφανώς νοείται του ν. 2523/1997], καθώς και των περιπτώσεων α', β' και γ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. [4174/2013, αντί του από προφανή παραδρομή μνημονεύμενου ν. 2523/1997], ώστε να προβλέπεται η επιβολή των ίδιων κυρώσεων και για τις υποθέσεις για τις οποίες είχαν επιβληθεί οι κυρώσεις των άρθρων 5 του ν. 2523/1997, 55 παρ. 2 περ. α', β' και γ', 58 και 59 του ν. 4174/2013 και οι οποίες εκκρεμούν κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος σχεδίου νόμου. [...]

15. Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η νεότερη ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' 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. η' 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. [...]

Δ ι ά τ α ύ τ α

Απαντά ως ακολούθως στο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα:

Με βάση την ενωσιακή αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και την αντίστοιχη της ΕΣΔΑ) η ρύθμιση του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' 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 *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.».

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, τούτέστιν 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 του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' 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: ... 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: ... ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περιπτώσεις ε', ζ', η' και ιδ' της παραγράφου 1».

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την εφαρμογή της ευμενέστερης διάταξης ως προς την επιβολή του προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015.

Λαμβάνοντας υπόψη όσα έχουν γίνει δεκτά με την πρόσφατη Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας **ΣΤΕ 2319/2021** στην υπό κρίση περίπτωση, για την παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015, αλλά ανεξαρτήτως του νομοθετικού καθεστώτος που ίσχυε κατά τον χρόνο τέλεσης αυτής (Ν.2523/1997, Ν.4174/2013 ή Ν.4337/2015) και ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της οικείας καταλογιστικής πράξης, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 και η επιβολή προστίμου ύψους 2.500,00€, εφόσον είναι ευμενέστερο για τον φορολογούμενο.

Ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη με αριθ. ... - 8/12/2021 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 7 §§3&5 ν. 4337/2015 διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2010 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, θα πρέπει να τροποποιηθεί σύμφωνα με τα ως άνω ορισθέντα.

Ως προς τον πέμπτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 78 Συντ., ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος. 4. Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης». Κατ' άρθρου δε 43 παρ. 2 Συντ. ορίζεται ότι: «Ύστερα από πρόταση του αρμόδιου Υπουργού επιτρέπεται η έκδοση κανονιστικών διαταγμάτων, με ειδική εξουσιοδότηση νόμου και μέσα στα όριά της. Εξουσιοδότηση για την έκδοση κανονιστικών πράξεων από άλλα όργανα της διοίκησης επιτρέπεται προκειμένου να ρυθμιστούν ειδικότερα θέματα με τοπικό ενδιαφέρον ή με χαρακτήρα τεχνικό ή λεπτομερειακό». Με τις διατάξεις, τέλος, του άρθρου 53 ν. 4174/2013 προβλέπεται ότι: «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού... 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, κατ' εξουσιοδότηση της ανωτέρω διάταξης του άρθρου 53 παρ. 4 ν. 4174/2013, εξάλλου, εκδόθηκε η ΑΥΟ ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013 («Καθορισμός των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν. 4174/2013»), κατ' άρθρο 1 της οποίας ορίζεται ότι: «Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων που καταβάλλει ο φορολογούμενος κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 (Α 170) ορίζεται ως το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (MRO) που ισχύει κατά την ημερομηνία καταβολής του φόρου, πλέον οκτώ και πενήντα μίας (8,51) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως».

Επειδή, η προσφεύγουσα, ισχυρίζεται ότι η κατ' άρθρο 53 ν. 4174/2013 υποχρέωση καταβολής τόκου σε περίπτωση εκπρόθεσμης καταβολής φορολογικής οφειλής, καθόσον το ποσό του τόκου προσαυξάνει τη φορολογική οφειλή, έχει τον χαρακτήρα φορολογικής επιβάρυνσης – πρόσθετου φόρου. Κατά συνέπεια, η ανωτέρω διάταξη, καθορίζοντας την επιβολή φορολογικού βάρους, υπό την έννοια του πρόσθετου φόρου, εμπίπτει σαφώς στις διατάξεις των άρθρων 78 παρ. 1 και 4 του Συντ.

Επειδή, κατά τη νομολογία του ΣτΕ (βλ. απόφ. ΣτΕ 2574/2009), ειδική είναι η εξουσιοδότηση, όταν προσδιορίζει καθ' ύλην το αντικείμενό της, δηλαδή καθορίζει κατά τρόπο συγκεκριμένο τα θέματα που μπορούν να ρυθμιστούν με τις κανονιστικές πράξεις που θα εκδοθούν. Η ευρύτητα της εξουσιοδότησης, δηλαδή ο μεγάλος αριθμός περιπτώσεων τις οποίες η Διοίκηση μπορεί να ρυθμίσει κανονιστικώς, δεν επηρεάζει το κύρος της, εφόσον τα θέματα είναι επαρκώς καθορισμένα. Η νομοθετική εξουσιοδότηση είναι ορισμένη όταν υπάρχουν επαρκή κριτήρια, γενικές αρχές, διδάγματα της κοινής πείρας και

κατευθύνσεις που καθορίζουν κατά βάση το πλαίσιο της ρύθμισης των θεμάτων που αφορά. Σύμφωνα με τη νομολογία του ΣτΕ, εξάλλου (βλ. ενδεικτικά ΣτΕ Ολ. 1749/2016, ΣτΕ 2148, 2150, 2090, 520, 148-150/2015, 3299, 3013/2014, 2186/2013, 235/2012, ΟλΣτΕ 2815/2004), ειδικότερα είναι τα θέματα που αποτελούν μερικότερη περίπτωση του θέματος που αποτελεί κύριο αντικείμενο της νομοθετικής ρύθμισης ή έχει λεπτομερειακό χαρακτήρα σε σχέση με τη βασική ουσιαστική ρύθμιση που περιέχεται στον νόμο. Στην περίπτωση αυτή, απαιτείται, επομένως, το ίδιο το νομοθετικό κείμενο να περιέχει όχι απλώς τον καθ' ύλην προσδιορισμό του αντικειμένου της εξουσιοδότησεως, αλλά επιπλέον και την ουσιαστική ρύθμισή του, έστω και σε γενικό, ορισμένο όμως πλαίσιο, σύμφωνα προς το οποίο θα ενεργήσει η Διοίκηση, προκειμένου να ρυθμίσει τα μερικότερα θέματα. Η ανωτέρω δε ουσιαστική ρύθμιση μπορεί να υπάρχει τόσο στις διατάξεις του εξουσιοδοτικού νόμου όσο και σε διατάξεις άλλων νόμων σχετικών με τα θέματα που αποτελούν αντικείμενο της νομοθετικής εξουσιοδότησης (βλ. γενικά επί των ανωτέρω Ε. Πρεβεδούρου, Οι κανονιστικές πράξεις της διοίκησης, διαθέσιμο στον ιστότοπο: www.prevedourou.gr).

Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, και παρά τους περί του αντιθέτου ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, ο ορισμός του επιτοκίου αποτελεί ειδικότερο τεχνικό ζήτημα, το οποίο επιτρεπώς και σύμφωνα με το Σύνταγμα αποτελεί αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης, αφού δεν εμπίπτει στις κατ' άρθρου 78 παρ. 4 Συντ. κατηγορίες (αντικείμενο της φορολογίας, φορολογικός συντελεστής, απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία), άπτεται δε όχι των όρων γένεσης και υπολογισμού της φορολογικής ενοχής, αλλά του ειδικότερου ζητήματος της υπερημερίας του φορολογικώς υπόχρεου. Παρόμοιες, εξάλλου, εξουσιοδοτικές διατάξεις, όσον αφορά τον ορισμό των υπέρ του Δημοσίου επιτοκίων (από ιδιωτικού δικαίου ενοχές, συμβατικές ή αδικοπρακτικές), υφίσταντο ήδη και προ της θέσπισης του Κ.Φ.Δ., όπως ιδίως οι διατάξεις των άρθρων 109 ΕισΝΑΚ, 293 ΑΚ και 15 παρ. 5 ν. 876/1979 (βλ. και Κ. Πέρρου, σε Φωτόπουλος Ι., Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 1466).

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η προσφεύγουσα αλυσιτελώς προβάλλει αίτημα νομιμότοκης επιστροφής ποσών προστίμων και φόρων, καθώς μέχρι τη σύνταξη της παρούσας, σύμφωνα με το υποσύστημα ΤΑΧΙΣ δεν προκύπτει να κατέβαλε κανένα ποσό για την εξόφληση των οφειλών των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμων και φόρων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. ... - **12/1/2022** ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ**:... και συγκεκριμένα:

- την **ακύρωση** της με αριθ. ... - **8/12/2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2010 και της με αριθ. ... - **8/12/2021** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρ. 6 του Ν.2523/1997 και αρ. 79 του Ν.4472/2017 διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2010 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης, λόγω παραγραφής.

- την **τροποποίηση** της με αριθ. ... - **8/12/2021** πράξης επιβολής προστίμου αρ. 7 §3&5 ν. 4337/2015 διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2010 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης.
- την **επικύρωση** της με αριθ. ... - **8/12/2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικ. έτους 2011 (διαχ. περιόδου 1/1 - 31/12/2010) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης.

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

Οικ. έτος 2011 (διαχ. περίοδος 1/1 - 31/12/2010)

- Η με αριθ. ... - **8/12/2021** πράξη επιβολής προστίμου αρ. 7 §3&5 ν. 4337/2015

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης ΔΕΔ
Πρόστιμο αρ. 7 παρ.3γ του Ν.4337/2015	542.745,98	0,00
Πρόστιμο αρ. 54 παρ. 1η΄ και παρ. 2ε΄ του Ν.4174/2013		2.500,00
Καταλογιζόμενο ποσό	542.745,98	2.500,00

- Η με αριθ. ... - **8/12/2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	68.412,99
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ και τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ	82.095,59
Καταλογιζόμενο ποσό	150.508,58

- Η με αριθ. ... - **8/12/2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης ΔΕΔ
ΦΠΑ	312.078,93	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ και τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ	374.494,72	0,00
Καταλογιζόμενο ποσό	686.573,65	0,00

- Η με αριθ. ... - **8/12/2021** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρ. 6 του Ν.2523/1997 και αρ. 79 του Ν.4472/2017

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης ΔΕΔ
Πρόστιμο	156.039,48	0,00

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΤΙΜΟΛΕΩΝ

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 με υποχρέωση.