



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333267

ΦΑΞ : 2313 - 333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Θεσσαλονίκη, 13/3/2018

Αριθμός απόφασης: 618

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

2. 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*».

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **.../2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου **...** **ενδικοφανή προσφυγή** της ανώνυμης εταιρείας **...με ΑΦΜ: ...**, κατά α) της με αριθ. **.../2017** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2006 - 31/12/2006, β) της με αριθ. **.../2017** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2007 - 31/12/2007, γ) της με αριθ. **.../2017** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2008 - 31/12/2008 και δ) της με αριθ. **.../2017** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2009 - 31/12/2009 του Προϊσταμένου της ... και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

4. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ... , των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της **.../2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας ...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. **.../2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 του Προϊσταμένου της ...** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **43.800,80€** για τη διαχειριστική περίοδο **1/1/2006 – 31/12/2006**, λόγω λήψης δεκαοκτώ (18) εικονικών τιμολογίων (invoice) εκδόσεως της ... εταιρίας ... για συναλλαγές ΑΝΥΠΑΡΚΤΕΣ στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 109.502,00€ (άνευ ΦΠΑ), δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $109.502,00€ \times 40\% = 43.800,80€$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ... με τον Α.Χ.Κ..../2017.

Με τη με αριθ. **.../2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 του Προϊσταμένου της ...** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **56.840,00€** για τη διαχειριστική περίοδο **1/1/2007 – 31/12/2007**, λόγω λήψης εικονικών τιμολογίων (invoice) για λήψη υπηρεσιών εκδόσεως της ... εταιρίας ... για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, σε εννιά (9) περιπτώσεις συνολικής αξίας 142.100,00€ (άνευ ΦΠΑ), δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $142.100,00€ \times 40\% = 56.840,00€$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ... με τον Α.Χ.Κ..../2017.

Με τη με αριθ. **.../2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 του Προϊσταμένου της ...** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **152.400,00€** για τη διαχειριστική περίοδο **1/1/2008 – 31/12/2008**, λόγω λήψης εικονικών τιμολογίων (invoice) για λήψη υπηρεσιών εκδόσεως της εταιρίας ... για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους σε δεκατρείς (13) περιπτώσεις συνολικής αξίας 381.000,00€ (άνευ ΦΠΑ), δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $381.000,00€ \times 40\% = 152.400,00€$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ... με τον Α.Χ.Κ..../2017.

Με τη με αριθ. **.../2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 του Προϊσταμένου της ...** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **27.960,00€** για τη διαχειριστική περίοδο **1/1/2009 – 31/12/2009**, λόγω λήψης και χρησιμοποίησης, με την καταχώρηση τους στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία, τεσσάρων (4) εικονικών τιμολογίων (invoice) εκδόσεως των ... εταιριών ... και ... για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 69.900,00€ (άνευ ΦΠΑ), δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι

σύνολο 69.900,00€ × 40% = 27.960,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ... με τον Α.Χ.Κ..../2017.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από ... /2017 Έκθεσης Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 περί ΚΒΣ της ... σε εκτέλεση της με αρ. ... /2016 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. ... /2015 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. ... (αρ. πρωτ. εισ. ... /2015) με το οποίο διαβιβάστηκε η με αριθ. υπόθεσης .../15 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ., από τα οποία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα στις χρήσεις 2006-2009 έλαβε και χρησιμοποίησε, με την καταχώρηση τους στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως των εταιριών ... , και , ανά χρήση ως ακολούθως.

Πίνακας Α - ΧΡΗΣΗ 2006

Α/Α	ΠΑΡ/ΚΟ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ€	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ
1	...2006	250,00	...
2	...2006	500,00	...
3	...2006	500,00	...
4	...2006	500,00	...
5	...2006	500,00	...
6	...2006	500,00	...
7	...2006	500,00	...
8	...2006	500,00	...
9	...2006	500,00	...
10	...2006	20.000,00	...
11	...2006	20.000,00	...
12	...2006	10.000,00	...
13	...2006	252,00	...
14	...2006	10.000,00	...
15	...2006	15.000,00	...
16	...2006	12.000,00	...
17	...2006	6.000,00	...
18	...2006	12.000,00	...
ΣΥΝΟΛΟ		109.502,00	

Πίνακας Β - ΧΡΗΣΗ 2007

Α/Α	ΠΑΡ/ΚΟ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ€	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ
1	...2007	30.000,00	...
2	...2007	12.900,00	...
3	...2007	12.000,00	...
4	...2007	12.600,00	...
5	...2007	22.200,00	...
6	...2007	12.400,00	...
7	...2007	17.000,00	...
8	...2007	9.500,00	...
9	...2007	13.500,00	...
ΣΥΝΟΛΟ		142.100,00	

Πίνακας Γ - ΧΡΗΣΗ 2008

Α/Α	ΠΑΡ/ΚΟ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ€	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ
-----	--------	------------	------------

1	...2008	10.000,00	...
2	...2008	4.500,00	...
3	...2008	23.500,00	...
4	...2008	51.000,00	...
5	...2008	35.000,00	...
6	...2008	12.000,00	...
7	...2008	25.000,00	...
8	...2008	20.000,00	...
9	...2008	45.000,00	...
10	...2008	25.000,00	...
11	...2008	65.000,00	...
12	...2008	45.000,00	...
13	...2008	20.000,00	...
ΣΥΝΟΛΟ		381.000,00	

Πίνακας Δ - ΧΡΗΣΗ 2009

Α/Α	ΠΑΡ/ΚΟ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ€	ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ
1	...2009	20.000,00	...
2	...2009	44.900,00	...
3	...2009	2.500,00	...
4	...2009	2.500,00	...
ΣΥΝΟΛΟ		69.900,00	

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προβαλλόμενων πράξεων της ... , προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου για τις χρήσεις 2006, 2007, 2008 και 2009 έχει παραγραφεί.
2. Έλλειψη αιτιολογίας. Ανυπαρξία ειδικής έκθεσης ελέγχου των ... αρχών σχετικά με τη νομιμότητα της έκδοσης των τιμολογίων εκ μέρους των ... εταιρειών ... και Στο αίτημα πληροφοριών των Ελληνικών Αρχών από την ... Δημοκρατία, η τελευταία απάντησε ότι οι δύο εταιρείες εκδότες των επίμαχων τιμολογίων λειτουργούσαν νόμιμα, κατέβαλαν του φόρους τους και δεν είχαν κάνει κάποια παράβαση. Συνεπώς, πάσχουν από ακυρότητα τόσο οι πράξεις επιβολής προστίμων και φόρων όσο και οι εκθέσεις ελέγχου. Αναρμοδιότητα ΣΔΟΕ
3. Άρνηση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας.
4. Ανυπαρξία οικονομικού συμφέροντος. Συνέπεια προσφεύγουσας εταιρίας απέναντι στις φορολογικές της υποχρεώσεις.
5. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, μη εφαρμογή του ευνοϊκότερου καθεστώτος στον Κ.Β.Σ.. Για τις παραβάσεις της έκδοσης και λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών τελεσθείσες μέχρι την κατάθεση του Ν.4337/2015, θα πρέπει να ισχύσει αναδρομικά η πλήρης κατάργηση του προστίμου.

Αναφορικά με τον προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής

Επειδή στο άρθρο **72§11 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, 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. ».

Επειδή με την **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, 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, 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 την **ΠΟΛ. 1191/2017** κοινοποιείται η υπ' αριθ. **265/2017** Γνωμοδότηση του **Ν.Σ.Κ.** με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιεχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

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

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1052/2007** παρασχέθηκαν διευκρινήσεις αναφορικά με την εφαρμογή της τροποποιηθείσας με το άρθρο 13 του ν.3522/2006 διάταξης της περ. της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «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 (22/12/2006)». Επομένως, η εξουσία της ελεγκτικής αρχής περιορίζεται μόνο στην αξιολόγηση των συμπληρωματικών στοιχείων, που δεν είχαν περιέλθει σε γνώση της κατά τον αρχικό χρόνο παραγραφής ή το χρόνο έκδοσης του οριστικού φύλλου ελέγχου ή του σημειώματος περαίωσης, μη δυνάμενης να επεκταθεί σε περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης της προϋπόθεσης της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, περί ανακρίβειας των δηλώσεων.

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

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας **1738/2017** κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό, ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή έκρινε βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, ότι: «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...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε».

Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευόμενων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣτΕ Ολ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της

δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν.3513/2006, 29 του ν.3697/2008, 10 του ν.3790/2009 και 82 του ν.3842/2010 είναι αντισυνταγματικές, καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι *«σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους»*, ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, σύμφωνα με τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣΤΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣΤΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών (ΣΤΕ 2932/2017).

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. **2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ**, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟΛΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, ήτοι του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογουμένου.

Επειδή, περαιτέρω, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278)** Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί

παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς, ενώπιον της Δ.Ε.Δ., υποθέσεις.

Επειδή οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 του ν. 4098/2012, 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, 22 του ν. 4203/2013, 87 του ν. 4316/2014, 22 του ν. 4337/2015, και 97 του ν. 4446/2016, κατά τα ανωτέρω, δεν μπορούσαν να στηρίξουν στην προκειμένη περίπτωση την βεβαίωση φόρου ως προς τις υπό κρίση χρήσεις.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή για τις χρήσεις 2006, 2007, 2008 και 2009 έχουν υποβληθεί από τον προσφεύγοντα δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (χωρίς από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου η προσφεύγουσα περαίωσε α) τη χρήση 2006 βάσει των διατάξεων του Ν.3697/2008 (σημείωμα περαίωσης .../2008) με ποσό φόρου **54.025,78€**, το οποίο κατεβλήθη με δόσεις και εξοφλήθη ολοσχερώς στις ...2009, β) τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009 βάσει των διατάξεων του Ν.3888/2010 (σημείωμα περαίωσης ...-2010) ποσό φόρου **32.969,19€** το οποίο κατεβλήθη με δόσεις και εξοφλήθη ολοσχερώς στις .../2011.

Επειδή, το με αριθ. πρωτ. με αριθ. πρωτ. ... /2015 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. ... και η με αριθ. υπόθεσης .../15 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ. (αρ. πρωτ. εισ. ... /2015), περιήλθαν εις γνώση του Προϊσταμένου της ... στις .../2015, δ) α) εκτός του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ.1 του Ν.2238/94 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 όσον αφορά τις χρήσεις 2006, 2007 και 2008 (οικ. έτη 2007, 2008 και 2009 αντίστοιχα) και β) εντός πενταετίας όσον αφορά τη χρήση του 2009 αλλά μετά την περαίωσή της με τις διατάξεις του Ν.3888/2010. Κατά συνέπεια τα ανωτέρω στοιχεία είναι συμπληρωματικά κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013, και ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής καθίσταται δεκαετής (κατά το άρθρο 84 παρ. 4β του Ν.2238/1994).

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων με αριθ. ... /2017, ... /2017, .../2017 και .../2017 Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 των χρήσεων 2006, 2007, 2008 και 2009 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της ... , το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμων ΚΒΣ για τις χρήσεις 2006, 2007, 2008 και 2009 δεν είχε παραγραφεί με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997, της παραγράφου 4 του άρθρου 84, της

παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με τη με αριθ.1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Κατόπιν των παραπάνω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου για τις υπό κρίση χρήσεις απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο, τρίτο και τέταρτο λόγο περί έλλειψης αιτιολογίας, αναρμοδιότητας ΣΔΟΕ και μη απόδειξης της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων

Επειδή, το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι: «... 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. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

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

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

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

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

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σελ. 900) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Σύμφωνα δε με την υπ' αρ. 41/2002 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, «στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως του ως άνω ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ. 2 και 8 του άρθρου 30 του Ν. 3296/2004** ορίζεται ότι «2. Κύριο έργο της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων είναι η αποκάλυψη και καταπολέμηση εστιών οικονομικού εγκλήματος, λαθρεμπορίας, ο έλεγχος της κίνησης κεφαλαίων, ο έλεγχος της διακίνησης αγαθών και υπηρεσιών, καθώς και της κατοχής και διακίνησης απαγορευμένων ή υπό ειδικό καθεστώς ειδών και ουσιών, ο έλεγχος της ορθής εφαρμογής των διατάξεων που σχετίζονται με τις εθνικές και κοινοτικές επιδοτήσεις και επιχορηγήσεις, καθώς επίσης και των διατάξεων που αναφέρονται στην προστασία της δημόσιας περιουσίας. Ειδικότερα: α. Η έρευνα, ο εντοπισμός και η καταστολή οικονομικών παραβάσεων ιδιαίτερης βαρύτητας και σημασίας, όπως η νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες (ξέπλυμα χρήματος), οι απάτες και παρατυπίες, οι παραβάσεις που σχετίζονται με προμήθειες, επιδοτήσεις και επιχορηγήσεις, οι παράνομες χρηματιστηριακές και χρηματοπιστωτικές συναλλαγές και γενικά οι οικονομικές απάτες σε βάρος των συμφερόντων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ανεξάρτητα από τον τόπο τέλεσης. ...

8. Η Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων συνεργάζεται και ανταλλάσσει πληροφορίες και στοιχεία, που έχουν σχέση με το αντικείμενο της αποστολής της, με άλλες αρχές, υπηρεσίες και φορείς του εσωτερικού και του εξωτερικού και συμμετέχει σε θεσμοθετημένα διϋπηρεσιακά όργανα. ...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις την **παράγραφο 1 του άρθρου 88 του Ν. 3842/2010** ορίζεται ότι: «*Η Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.), που συνεστήθη με το άρθρο 30 του Ν. 3296/2004 (ΦΕΚ 253 Α') μετονομάζεται σε Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.)*».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της ... απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων από την προσφεύγουσα επιχείρηση επίμαχων τιμολογίων, την οποία αιτιολόγησε πλήρως αφού έλαβε υπόψη της και τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της με αριθ..../2015 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, πλήρως, σαφώς και εμπεριστατωμένα στην από ... /2017 Έκθεση Κ.Β.Σ. της ... συγκεκριμένα στις σελίδες ... και συνοπτικά από τους παρακάτω λόγους:

- ✓ Οι ... επιχειρήσεις «... .. » και «... .. » δεν απασχολούσαν προσωπικό, γεγονός που επιβεβαιώνεται και με το με αριθ. πρωτ.2014 έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων.
- ✓ Σύμφωνα με την έκθεση του ΣΔΟΕ η εταιρία ... δεν κατείχε οποιαδήποτε αποθέματα εμπορευμάτων ή πάγια περιουσιακά στοιχεία κατά την 31/12/2007 και 31/12/2008 γεγονός ενδεικτικό ότι ήταν μια εταιρία «βιτρίνα».
- ✓ Τα χρήματα προς εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων εκδόσεως των ... επιχειρήσεων κατέληγαν στην οικογένεια Δεν εξοφλήθηκαν οι αξίες των επίμαχων τιμολογίων, αλλά χρησιμοποιήθηκε το τέχνασμα της εικονικής εξόφλησης από τα μέλη της οικογένειας ... προκειμένου να προσδώσουν νομιμοφάνεια και αληθοφάνεια στις εικονικές συναλλαγές.
- ✓ Από τα βιβλία της εταιρίας ... προκύπτει ότι, υπάρχει ανεξόφλητο υπόλοιπο ποσού 299.277,00€, χωρίς να προσκομισθούν αποδεικτικά στοιχεία ότι το ανωτέρω ποσό εξοφλήθηκε, διεκδικείται δικαστικά ή διασφαλίσθηκε εισπρακτικά από την ... επιχείρηση, γεγονός που αντίκειται στην συνήθη εμπορική πρακτική.
- ✓ Η οικογένεια ... ήταν ιδιοκτήτρια των επιχειρήσεων ..., ... και ... οι οποίες δραστηριοποιούνταν στον χώρο της διοργάνωσης επαγγελματικών/εκπαιδευτικών σεμιναρίων και είχαν την απαιτούμενη τεχνογνωσία για την υλοποίηση των συγκεκριμένων προγραμμάτων.
- ✓ Μέτοχοι - ιδιοκτήτες των ... επιχειρήσεων και από τη σύστασή τους και μέχρι το χρονικό διάστημα της έκδοσης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ήταν τα μέλη της οικογένειας ... , τα οποία είναι και μέτοχοι - ιδιοκτήτες της προσφεύγουσας.
- ✓ Οι εν λόγω υπηρεσίες παρέχονταν στην Ελλάδα, από τα μέλη της οικογένειας ... και τις επιχειρήσεις τους, οι οποίες κατείχαν την απαιτούμενη τεχνογνωσία για την πραγματοποίηση των σχετικών χρηματοδοτούμενων κοινοτικών προγραμμάτων και όχι από τις παραπάνω επιχειρήσεις στην ... , όπου τιμολογούνταν οι υπηρεσίες καθαρά για φορολογικούς λόγους.
- ✓ Ο , εντεταλμένος σύμβουλος και εκπρόσωπος της προσφεύγουσας, στην από ... /2012 ένορκη εξέταση του, ενώπιον του Σ.Δ.Ο.Ε., κατέθεσε ψευδώς ότι δεν γνωρίζει τις εν λόγω ... επιχειρήσεις, ενώ όπως προαναφέρθηκε το επίμαχο χρονικό διάστημα ήταν ένας από τους

μετόχους - ιδιοκτήτες και εντεταλμένο μέλος στο Διοικητικό Συμβούλιο της μία εκ των δύο ... επιχειρήσεων.

- ✓ Σκοπός της προσφεύγουσας με τη σύσταση των παραπάνω επιχειρήσεων στην ... και τη λήψη των επίμαχων εικονικών τιμολογίων υπήρξε η μεταφορά εσόδων και συνακόλουθα κερδών της σε χώρα με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, όπως η
- ✓ Ο εκπρόσωπος της προσφεύγουσας, παρά το πέρας της ταχθείσας προθεσμίας που του δόθηκε με το αριθ..../2016 σημείωμα διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου/κλήση προς ακρόαση της ... , δεν ανταποκρίθηκε, δεν υπέβαλε τις απόψεις του και δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία που να ανατρέπουν τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρίας περί έλλειψης αιτιολογίας, αναρμοδιότητας Σ.Δ.Ο.Ε. και μη απόδειξης εικονικότητας απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Ως προς τον πέμπτο λόγο της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας και περί εφαρμογής του ευνοϊκότερου καθεστώτος στην επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 5 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. 10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015** ορίζεται ότι: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), 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 καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 2γ του άρθρου 55 του Ν.4174/2013** ως ίσχυε ορίζεται 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. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας».

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα με τη μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, για παραβάσεις τελεσθείσες πριν την έναρξη ισχύος του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 (ήτοι πριν την 26/7/2013), αποκλείεται πλέον η εφαρμογή του άρθρου 5 του Ν.2523/1997. Επί λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, η κύρωση που επιβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 3 περ. β' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ανέρχεται στο 40% της αξίας της συναλλαγής. Κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, η ανωτέρω κύρωση ανερχόταν στο διπλάσιο της αξίας της συναλλαγής. Επομένως η κύρωση που προβλέπεται στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3β' του ν. 4337/2015 είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10β' Ν.2523/1997 και του άρθρου 55 παρ. 2γ' του Ν.4174/2013 το οποίο καταργήθηκε με το άρθρο 3 παρ. 4β' του Ν.4337/2015.

Επειδή, συγκρινόμενη η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν. 4337/2015 με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 17/10/2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι λιγότερη ευνοϊκή. Δηλαδή στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου νόμου. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις αποφάσεις του ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν

εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Συνεπώς ο παραπάνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ... – .../2017 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας «...» με **ΑΦΜ:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2006 - 31/12/2006

Η με αριθ. ... /2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ.7§3,5 Ν.4337/15

	Ποσό
Πρόστιμο	43.800,80€

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2007 - 31/12/2007

Η με αριθ. ... /2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ.7§3,5 Ν.4337/15

	Ποσό
Πρόστιμο	56.840,00€

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2008 - 31/12/2008

Η με αριθ. ... /2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ.7§3,5 Ν.4337/15

	Ποσό
Πρόστιμο	152.400,00€

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2009 - 31/12/2009

Η με αριθ. ... /2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ.7§3,5 Ν.4337/15

	Ποσό
Πρόστιμο	27.960,00€

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α**

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

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.