



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, 10/4/2018

Αριθμός απόφασης: 771

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 ... και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ..., **με ΑΦΜ ...**, ως εταίρου και νόμιμου διαχειριστή της λυθείσας εταιρείας με την επωνυμία «...» **με ΑΦΜ ...**, κατά το διάστημα από .../2008 έως .../2010 και της **...με ΑΦΜ ...**, ως εταίρου και νόμιμου διαχειριστή της ίδιας ως άνω εταιρείας κατά το διάστημα από .../2008 έως .../2009 κατά της με αριθ. ... /2017 **Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 22/1/2008 - 31/12/2009** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ... και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... , της οποίας 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 ...και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ..., με ΑΦΜ ..., ως εταίρου και νόμιμου διαχειριστή της λυθείσας εταιρείας με την επωνυμία «...» με ΑΦΜ ..., κατά το διάστημα από .../2008 έως .../2010 και της ...με ΑΦΜ ... , ως εταίρου και νόμιμου διαχειριστή της ίδιας ως άνω εταιρείας κατά το διάστημα από 22/1/2008 έως 29/4/2009, 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 αριθμό ... /2017 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 22/1/2008 - 31/12/2009 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ... επιβλήθηκε σε βάρος της ως άνω εταιρείας πρόστιμο συνολικού ύψους 9.533,00€, γιατί έλαβε εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 100.350,00€ με αξία ΦΠΑ 19.066,00€ διενεργώντας παρανόμως έκπτωση φόρου εισροών σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν.2859/2000 και σύμφωνα με το άρθρο 79 Ν.4472/2017 επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή Αξία ΦΠΑ 19.066,00€ x 50% = 9.533,00€. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ... με τον Α.Χ.Κ. .../2017.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από ... /2017 Έκθεσης Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 του Ν.4472/2017, της Δ.Ο.Υ. ... σε εκτέλεση της με αρ. ... /2016 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. ... /2016 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ... (αρ. εισ. πρωτ. Δ.Ο.Υ.: ... /2016) με συνημμένη την από ... /2016 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ., σύμφωνα με την οποία η ... έλαβε εννέα (9) εικονικά φορολογικά στοιχεία από την εταιρεία με ΑΦΜ ..., συνολικής καθαρής αξίας 100.350,00€ πλέον ΦΠΑ 19.066,00€ στη χρήση 2008 και συγκεκριμένα τα παρακάτω εικονικά φορολογικά στοιχεία:

α/α	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	Φ.Π.Α
1	Τιμολόγιο Πώλησης	...	.../2008	12.000,00	2.280,00
2	Τιμολόγιο Πώλησης	...	.../2008	12.000,00	2.280,00
3	Τιμολόγιο Πώλησης	...	.../2008	12.000,00	2.280,00
4	Τιμολόγιο Πώλησης	...	.../2008	12.000,00	2.280,00
5	Τιμολόγιο Πώλησης	...	.../2008	12.000,00	2.280,00
6	Τιμολόγιο Πώλησης	...	.../2008	12.200,00	2.318,00
7	Τιμολόγιο Πώλησης	...	.../2008	12.400,00	2.356,00
8	Τιμολόγιο Πώλησης	...	.../2008	9.800,00	1.862,00
9	Τιμολόγιο Πώλησης	...	.../2008	5.950,00	1.130,00
ΣΥΝΟΛΟ				100.350,00	19.066,00

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... , προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων καθώς και ο χρόνος υποχρέωσης διατήρησης των βιβλίων και στοιχείων της εν λόγω εταιρείας για τη χρήση 2008 έχει παραγραφεί την 31/12/2014 σύμφωνα με το σκεπτικό της ΣΤΕ 1738/2017 και λόγω του ότι περαιώθηκε η υπό κρίση χρήση με τον Ν.3888/2010.

2. Μη τήρηση της διαδικασίας έκδοσης συμπληρωματικού σημειώματος περαίωσης για τα νέα στοιχεία κατά παράβαση του άρθρου 9 παρ. 4 του Ν.3888/2010.
3. Μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας, έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης.

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής και μη υποχρέωσης διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 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.*».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (**ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, ΣτΕ 3957/2012**), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 είχε παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 Φ.Π.Α.**, 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 σύμφωνα 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 6 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1191/2017** κοινοποιείται η υπ' αριθ. **265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.** με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του 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 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 προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).....».

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1125/25.11.2004** κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. **327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ.** περί εφαρμογής των διατάξεων για έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων και στην οποία αναφέρεται ότι: «*Με την πιο πάνω γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε ομόφωνα δεκτό ότι 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, περίπτ. β' του Ν. 2238/94 και 49, παράγρ. 3 του Ν. 2859/2000*».

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, ερμηνευομένων 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 22 του ν. 4337/2015, και 97 του ν. 4446/2016, κατά τα ανωτέρω, δε μπορούσαν να στηρίξουν στην προκειμένη περίπτωση τη βεβαίωση φόρου ως προς την υπό κρίση χρήση.

Επειδή, εν προκειμένω, οι προσφεύγοντες με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητούν την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου και το σύστημα TAXIS για τη διαχειριστική περίοδο 22/1/2008 – 31/12/2009 έχει υποβληθεί από την εν λόγω εταιρεία εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. στις .../2010.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου η εν λόγω εταιρεία περαίωσε τη διαχειριστική περίοδο 22/1/2008 – 31/12/2009 (οικ. έτος 2010) βάσει των διατάξεων του Ν.3888/2010 (σημείωμα περαίωσης ...2010) με ποσό φόρου 7.537,62€ το οποίο κατεβλήθη με δόσεις και εξοφλήθη ολοσχερώς στις .../2011. Επιπλέον για την εν λόγω εταιρεία κατόπιν της περαίωσης διενεργήθηκε έλεγχος Φ.Π.Α. από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ... βάσει συμπληρωματικών στοιχείων και σύμφωνα με την από .../2016 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ (εντολή .../2015) διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω εταιρεία έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία από διάφορες επιχειρήσεις μεταξύ αυτών και της με ΑΦΜ ..., έξι (6) φορολογικά στοιχεία (με αριθ. Τ.Π.Υ...-08, Τ.Π.Υ....-08, Τ.Π.Υ....-08, Τ.Π.Υ...-08, Τ.Π.Υ....-08, Τ.Π.Υ....-08) συνολικής καθαρής αξίας 29.828,00 € πλέον ΦΠΑ 5.666,72€ και εκδόθηκε η με αριθ. .../2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Στη συνέχεια από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. λόγω του ανακύψαντος συμπληρωματικού στοιχείου του (με αρ. .../2016 δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ...) εκδόθηκε συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης με α/α καταχώρησης Νο...2016 σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παραγράφου 2 της ΠΟΛ 1019/2011 το οποίο στάλθηκε με

το με αρ. πρωτ. .../2016 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ... με συστημένη επιστολή στην ...ως διαχειρίστρια – εκκαθαρίστρια της εν λόγω εταιρείας αλλά δεν έγινε αποδεκτό.

Επειδή, το αριθ. πρωτ. ... /2016 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ...(αρ. εισ. πρωτ. Δ'Δ.Ο.Υ.: ... /2016) με συνημμένη την από ... /2016 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ., περιήλθαν εις γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... στις .../2016 , δὴ μετὰ τον αρχικό πενταετή χρόνο παραγραφῆς για τη διαχειριστική περίοδο 22/1/2008 – 31/12/2009, έχοντας προηγηθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (περαίωση σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3888/2010). Κατά συνέπεια τα ανωτέρω στοιχεία είναι συμπληρωματικά κατά την έννοια του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000, και ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφῆς καθίσταται δεκαετής κατά το άρθρο 57 παρ. 2 του Ν.2859/2000.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, κατά το χρόνο έκδοσης στις ... /2017 της προσβαλλόμενης πράξης με αριθ. ... /2017 οριστικής πράξης επιβολῆς προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... , το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 22/1/2008 - 31/12/2009 δεν είχε παραγραφεί με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997, της παραγράφου 2 του άρθρου 57, της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 σε συνδυασμό με τη με αριθ.1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 21 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «2. Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφῆς του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι: «Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε

(5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπαχρέωση υποβολής δήλωσης ή β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 12 του Ν.3888/2010** ορίζεται ότι: «Αν περαιωθούν όλες οι υπαγόμενες ανέλεγκτες χρήσεις και οι χρήσεις που αφορούν υποθέσεις των παραγράφων 1 και 2, καθώς και όλα τα εκκρεμή προσωρινά φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις ή οι αποφάσεις επιβολής προστίμου και εξοφληθεί η συνολική οφειλή που προκύπτει βάση του Εκκαθαριστικού Σημειώματος και των οικείων πρακτικών συμβιβασμού, αντίστοιχα, αίρεται η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων κατά το άρθρο 21 του Κ.Β.Σ. όσον αφορά τις περαιωθείσες χρήσεις μέχρι και τη χρήση 2005, από την ημερομηνία εξόφλησης του συνόλου των σχετικών ποσών. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν και για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο ή έχουν περαιωθεί με οποιαδήποτε ρύθμιση, και εφόσον έχει εξοφληθεί ή θα εξοφληθεί το σύνολο της οφειλής. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες έχει υποβληθεί και εκκρεμεί κατά την έναρξη ισχύος του νόμου δήλωση φόρου κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και έχουν δηλωθεί περιουσιακά στοιχεία του άρθρου 12 του Ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 266 Α'), καθώς και για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε.».

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. **Δ15Α 1076425 ΕΞ 2014/13.05.2014** έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίστηκε ότι: «4. Από τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι τα βιβλία και τα στοιχεία των χρήσεων εκείνων που η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων κλπ. έληγε στις 31.12.2013 αλλά παρατάθηκε για δύο χρόνια ακόμη, κατ' εφαρμογή των προαναφερομένων διατάξεων του Ν.4203/2013, λόγω του ότι είχε εκδοθεί μέχρι την ημερομηνία αυτή εντολή ελέγχου, δεν καταστρέφονται και διαφυλάσσονται για δύο (2) χρόνια, δηλαδή μέχρι τις 31.12.2015. Δύνανται όμως να καταστραφούν πριν την πάροδο της διετίας, εφόσον διενεργηθεί έλεγχος και τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης ή αποσβεστεί ολοσχερώς αυτή λόγω εξόφλησης, κατ' εφαρμογή των προαναφερομένων διατάξεων του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013). 5. Συνεπώς τα βιβλία και τα στοιχεία των χρήσεων 2006 και 2007, υποθέσεων, για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι τις 31.12.2013 εντολή ελέγχου, διαφυλάσσονται μέχρι τις 31.12.2015, αφού τότε λήγει, για τις χρήσεις αυτές, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων, μπορούν όμως αυτά να καταστραφούν πριν την ημερομηνία αυτή, εφόσον διενεργηθεί έλεγχος και τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης ή αποσβεστεί ολοσχερώς αυτή λόγω εξόφλησης».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν υπήρχε υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων από την «...», μετά την 31/12/2015, ημερομηνία κατά την οποία παραγράφεται αρχικά το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου Φ.Π.Α., οι δε παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν, δεν μπορούσαν να στηρίξουν στην προκειμένη περίπτωση (εκτός από βεβαίωση φόρου) υποχρέωση διαφύλαξης

βιβλίων και στοιχείων για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο. Ωστόσο, καίτοι ο σχετικός επιμέρους ισχυρισμός των προσφευγόντων είναι βάσιμος το επιβληθέν πρόστιμο με την προσβαλλόμενη με αρ. ... /2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 22/1/2008 - 31/12/2009 οφείλεται στην παράνομη έκπτωση του ΦΠΑ των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και δε σχετίζεται με την υποχρέωση διαφύλαξης ή μη των βιβλίων και στοιχείων.

Κατόπιν των παραπάνω, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος. Ο δε ισχυρισμός περί μη υποχρέωσης διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων καίτοι βάσιμος, δε σχετίζεται ούτε θίγει τη νομιμότητα και την ορθότητα της προσβαλλόμενης πράξης.

Ως προς το δεύτερο λόγο περί μη τήρησης της διαδικασίας έκδοσης συμπληρωματικού σημειώματος περαίωσης για νέα στοιχεία κατά παράβαση του άρθρου 9 παρ. 4 του Ν.3888/2010.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010** ορίζεται ότι: «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί».

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ. 1, 3 και 5 του άρθρου 5 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. ... 3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, ή β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού

προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου... 5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα.».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, με το άρθρο 5 σκοπεύεται κατ' αρχήν η εξοικονόμηση ανθρώπινων και οικονομικών πόρων, δεδομένης της έλλειψης προσωπικού και του μεγάλου αριθμού των προς επίδοση πράξεων επιβολής φόρου, δασμού, τέλους, εισφοράς. Επιπλέον, επιχειρείται ο εκσυγχρονισμός της λειτουργίας των υπηρεσιών με τη χρήση τεχνολογιών πληροφορικής και επικοινωνιών, προς την κατεύθυνση της επίσπευσης των σχετικών διαδικασιών, δεδομένου ότι, εξαιτίας των καθυστερήσεων και των σφαλμάτων στις επιδόσεις, υπάρχει αντίκτυπος σε λιμνάζοντα έσοδα που δεν μπορούν να εισπραχθούν, αν δεν βεβαιωθούν ταμειακώς οι σχετικές πράξεις.

Επειδή, με τις ανωτέρω διατάξεις επιδιώκεται η απλούστευση και η συντόμευση της διαδικασίας κοινοποίησης των φορολογικών πράξεων και η αποφυγή ακυροτήτων που εμφανίζονταν υπό το προϋσχύσαν καθεστώς, το οποίο προέβλεπε την κοινοποίηση με επίδοση ή θυροκόλληση. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 671).

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης με α/α καταχώρησης Νο..../2016 σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παραγράφου 2 της ΠΟΛ 1019/2011. Το παραπάνω συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης στάλθηκε με το με αρ. πρωτ. .../2016 έγγραφο της Δ.Ο.Υ ... με συστημένη επιστολή (RE ...) στην τελευταία δηλωθείσα στη φορολογική διοίκηση διεύθυνση της κατοικίας (...) της ...ως τελευταίας διαχειρίστριας – εκκαθαρίστριας της εν λόγω εταιρείας, αλλά δεν έγινε αποδεκτό.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός των προσφευγόντων απορρίπτεται ως έωλος και αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο λόγο περί μη ανταπόκρισης της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας, έλλειψης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης και νομική πλημμέλεια της πράξης λόγω επιβολής ενιαίου προστίμου με συνολική αξία αντί ιδιαίτερου και διακεκριμένου προστίμου για τη λήψη και την καταχώρηση κάθε εικονικού τιμολογίου

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

Επειδή, 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 62 παρ. 3 του 4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία*».

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

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

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

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

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να

στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ... απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων από την εν λόγω εταιρεία επίμαχων τιμολογίων, την οποία αιτιολόγησε αφού έλαβε υπόψη της και τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της με αριθ. ... /2016 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ...για την εκδότρια των υπο κρίση εικονικών φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «....». Η εικονικότητα των υπο κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, επαρκώς, σαφώς και εμπειρισττωμένα στην από ... /2017 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ... συγκεκριμένα στις σελίδες ... και συνοπτικά από τους παρακάτω λόγους:

- ✓ Σε κανένα από τα Δελτία Αποστολής που εκδόθηκαν για τις συναλλαγές δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου για να είναι δυνατός ο έλεγχος της διακίνησης. Η εκδότρια επιχείρηση (...) και η λήπτρια επιχείρηση (...) δεν είχαν μεταφορικό μέσο ικανό να μεταφέρει αυτές τις ποσότητες, ενώ δεν προσκόμισαν και δεν επέδειξαν φορτωτικές ΦΔΧ.
- ✓ Στα δελτία αποστολής εμφανίζεται ως τόπος φόρτωσης των εμπορευμάτων η έδρα της εκδότριας επιχείρησης (γραφείο 2ου ορόφου) στην ..., όπου ήταν αδύνατο να είναι αποθηκευμένα τα εμπορεύματα λόγω όγκου και είδους, όπως λυόμενα σπίτια, 40 εκθεσιακά stand διαστάσεων 1,2X1,80, ξύλινες διαφημιστικές ταμπέλες 100 τεμάχια διαστάσεων 1X1,20, 10 γραφεία και 45 καρέκλες.
- ✓ Ως τόπος παράδοσης εμφανιζόταν σε όλα τα Δελτία Αποστολής η έδρα της ..., διαμέρισμα σε πολυκατοικία στην παραλιακή οδό της ..., όπου και εκεί δεν υπήρχε χώρος για εναπόθεση και αποθήκευση τέτοιου είδους αγαθών που εμφανίζονται ότι πωλήθηκαν.
- ✓ Η εκδότρια εμφανίζεται να έχει πωλήσει από 4/11/2008 έως και 15/11/2008 πέντε λυόμενα σπίτια συνολικής αξίας 71.400€. Από τον έλεγχο προέκυψε ότι για την συγκεκριμένη χρονική περίοδο που έγινε η πώληση, δεν είχε αγορές α' υλών ή εμπορευμάτων, μηχανήματα και προσωπικό για την κατασκευή των εν λόγω οικημάτων. Το ίδιο ισχύει και για τα εκθεσιακά σταντ και για τις ξύλινες διαφημιστικές ταμπέλες που φαίνεται να πώλησε.
- ✓ Στα υπ' αριθ. ...-2008 και ...-2008 Τιμολόγια Πώλησης εμφανίζεται να πωλήθηκε δυσανάλογη ποσότητα επίπλων συγκριτικά με τη δυναμικότητα και τις εγκαταστάσεις της λήπτριαςΤο χρονικό διάστημα που εκδόθηκαν τα φορολογικά στοιχεία δεν είχε υποκαταστήματα.
- ✓ Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ...από την επεξεργασία των συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20§1 του Π.Δ. 186/92 διαπίστωσε ότι η επιχείρηση ..., έχει λάβει στη χρήση 2008 άλλα τέσσερα φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 46.540€ πλέον Φ.Π.Α. από την επιχείρηση ..., και στη χρήση 2009 εννέα φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 88.511€ πλέον Φ.Π.Α από την επιχείρηση ..., οι οποίες σχετίζονται με την Από έλεγχο που διενήργησε το ΣΔΟΕ ... καθώς και τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ..., διαπιστώθηκε ότι υποκρυπτόμενος στην ...όσο και στις άλλες δύο είναι ο κος ..., όπως δέχεται και ο διαχειριστής της ...κος ... σε υπεύθυνη δήλωσή του. Σε βάρος και των τριών επιχειρήσεων το ΣΔΟΕ ... έχει καταλογίσει παραβάσεις για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για όλα τα στοιχεία που εξέδωσαν.

- ✓ Επίσης σε έλεγχο που έγινε στην ...από τη Δ.Ο.Υ. ..., καταλογίσθηκαν παραβάσεις στη διαχειριστική περίοδο 22/1/2008 – 31/12/2009 για λήψη δεκαοκτώ (18) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 151.650€ πλέον Φ.Π.Α. από την επιχείρηση Επιπλέον, στην ίδια διαχειριστική περίοδο έξι φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ...και συγκεκριμένα τα με αριθ. .../2008 συνολικής καθαρής αξίας 29.828,00€ πλέον ΦΠΑ, κρίθηκαν εικονικά από προγενέστερο έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. .. . Επομένως από τον έλεγχο προέκυψε ότι η ...ήταν συστηματικά λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας.
- ✓ Ζητήθηκαν να προσκομισθούν στοιχεία που να αποδεικνύουν την εξόφληση των φορολογικών στοιχείων και δεν υπήρχε ανταπόκριση τόσο από τον εκδότη όσο και από τον λήπτη των φορολογικών στοιχείων.
- ✓ Όλα τα φορολογικά στοιχεία τα οποία εξέδωσε η ...είναι αξίας μικρότερης των 15.000€ και τα περισσότερα εξ' αυτών ελάχιστα κάτω του ορίου αυτού για την αποφυγή πληρωμής μέσω τράπεζας.
- ✓ Η εν λόγω εταιρεία στις συγκεντρωτικές δηλώσεις πελατών προμηθευτών που υπέβαλλε για τη χρήση 2008 δήλωσε αγορές από την εταιρεία ...με 15 φορολογικά στοιχεία αξίας 130.178,00€, ποσό που συμφωνεί με το σύνολο των ληφθέντων και χαρακτηρισμένων ως εικονικών φορολογικών στοιχείων. Με δεδομένη την μηχανογραφική τήρηση των βιβλίων και συνεπώς την αυτόματη ενημέρωση κατά την καταχώρηση των φορολογικών στοιχείων των βιβλίων και των καταστάσεων, συνάγεται ότι η ελεγχόμενη καταχώρησε στα βιβλία της όλα τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την εταιρεία ...και συνεπώς καταχώρησε και τα εννέα (9) εικονικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 100.350,00€ πλέον αναλογούντος ΦΠΑ ποσού 19.066,00€. (για τα υπόλοιπα έξι (6) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 29.828,00€ πλέον αναλογούντος ΦΠΑ 5.666,72€ που αφορούσαν την ίδια διαχειριστική περίοδο και συγκεκριμένα τα με αριθ. .../2008 διενεργήθηκε ο με αρ. εντολής .../2015 έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ...).
- ✓ Τόσο η τελευταία διαχειρίστρια της ...όσο και οι προσφεύγοντες, παρά το πέρας της ταχθείσας προθεσμίας που τους δόθηκε με το από .../2017 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ... , δεν ανταποκρίθηκαν, δεν υπέβαλαν τις απόψεις τους και δεν προσκόμισαν αποδεικτικά στοιχεία που να ανατρέπουν τις διαπιστώσεις του ελέγχου και όσον αφορά τους προσφεύγοντες να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς τους.

Επειδή οι προσφεύγοντες δεν προσκόμισαν στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς τους περί μη εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.

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

Κατά συνέπεια οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί των προσφευγόντων απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ...– ...ενδικοφανούς προσφυγής του ..., **με ΑΦΜ** ..., ως εταίρου και νόμιμου διαχειριστή της λυθείσας εταιρείας με την επωνυμία «...» **με ΑΦΜ** ..., κατά το διάστημα από .../2008 έως .../2010 και της ...**με ΑΦΜ** ... , ως εταίρου και νόμιμου διαχειριστή της ίδιας ως άνω εταιρείας κατά το διάστημα από 22/1/2008 έως 29/4/2009.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 22/1/2008 - 31/12/2009

Η με αριθ. ... /2017 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α.

	Ποσό
Πρόστιμο	9.533,00€

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

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

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

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

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΚΑΤΕΡΙΝΑ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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