



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, 22/10/2018

Αριθμός απόφασης: 1750

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).

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 **23/5/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...**, κατά της με αριθ. ... – **26/4/2018** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 της διαχειριστικής περιόδου **1/1/2007 - 31/12/2007** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Τη με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠ ΕΠ ΝΥ... ΕΞ 2018 ΕΜΠ – 28/8/2018** Κλήση προς ακρόαση της Υπηρεσίας μας.

8. Τα με αρ. πρωτ. ... **ΕΙ 2018ΕΜΠ – 4/9/2018** και ... **ΕΙ 2018ΕΜΠ – 9/10/2018** συμπληρωματικά υπομνήματα της προσφεύγουσας.

9. Τη με αριθ. **12 - 5/9/2018** Πράξη Αναπομπής της Υπηρεσίας μας προς τη ΔΟΥ Αμπελοκήπων.

10. Τη με αριθ. **13 - 3/10/2018** Πράξη Αναπομπής της Υπηρεσίας μας προς τη ΔΟΥ Αμπελοκήπων.
11. Τη με αριθ. **14 - 9/10/2018** Πράξη Αναπομπής της Υπηρεσίας μας προς τη ΔΟΥ Αμπελοκήπων.
12. Την από **18/10/2018** «Έκθεση Ελεγκτικών Διαπιστώσεων παρ. 3 κεφ. Δ΄ ΠΟΛ.1069/2014» της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, που διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας με το υπ. αριθ. ... – **18/10/2018** έγγραφό της (αρ. πρωτ. εισ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΙ 2018 ΕΜΠ 18/10/2018**).
13. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **23/5/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...** και των με αρ. πρωτ. ... **ΕΙ 2018ΕΜΠ – 4/9/2018** και ... **ΕΙ 2018ΕΜΠ – 9/10/2018** συμπληρωματικών υπομνημάτων της, τα οποία κατατέθηκαν 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. ... – **26/4/2018** πράξη επιβολή προστίμου άρθρου 7§§3,5 του Ν.4337/15 για τη χρήση **2007** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **37.030,02€**, λόγω λήψης οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 92.575,06€ εκδόσεως της επιχείρησης «...» - **ΑΦΜ:...**, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας των στοιχείων, ήτοι $92.575,06€ \times 40\% = 37.030,02€$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 7 παρ.3 περ. β΄ του Ν.4337/15. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Αμπελοκήπων με τον Α.Χ.Κ.... - **2018**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από **26/4/2018** έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Αμπελοκήπων σε εκτέλεση της με αρ. ... - **6/3/2017** εντολής φορολογικού ελέγχου (η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της με αρ. ... – **15/10/2015**) του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε η με αριθ. πρωτ. ... - **22/7/2015** και αριθ. υπόθεσης ... πληροφοριακή έκθεση του ΣΔΟΕ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας - Θράκης (αρ. πρωτ. εισ. ... – **3/8/2015**) για την προσφεύγουσα και η συνημμένη σε αυτή από **30/6/2015** και με αρ. υπόθεσης ... έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής για την επιχείρηση «...» με **ΑΦΜ:...**, εκδότη φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους στις χρήσεις 2005 – 2007 με λήπτη - μεταξύ άλλων – την προσφεύγουσα εταιρία κατά τη χρήση 2007.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και τα σχετικά συμπληρωματικά υπομνήματά της, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμων για την υπό κρίση χρήση 2007 έχει παραγραφεί λόγω περαίωσης βάσει του Ν.3888/2010.
2. Παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. Εκτός από τη με αριθ. πρωτ ... – **13/3/2018** κλήση προς ακρόαση και σημειώματος διαπιστώσεων δεν έλαβε άλλη κλήση και δε ζητήθηκαν από τον έλεγχο αντίγραφα βιβλίων και στοιχείων της. Επιπλέον, ενώ ζήτησε αντίγραφο του πληροφοριακού δελτίου του ΣΔΟΕ με το έγγραφο υπόμνημά της, της δόθηκε από την αρμόδια ΔΟΥ απόσπασμα αυτού.

3. Μη εικονικότητα των συναλλαγών - πλημμελής κρίση του ελέγχου – αντιστροφή του βάρους απόδειξης της εικονικότητας.
 - ✓ Η προσφεύγουσα είχε αναθέσει στον εργολάβο ... το έργο της ανέγερσης του βιομηχανικού κτιρίου της και από αυτόν παρέλαβε τον φάκελο του έργου με παραστατικά, τιμολόγια και αποδείξεις, τα οποία προσκόμισε στο ΙΚΑ για να περαιωθεί το έργο ασφαλιστικά και να ηλεκτροδοτηθεί. Μεταξύ των παραστατικών του φακέλου ήταν και τα οκτώ χαρακτηριζόμενα ως εικονικά τιμολόγια έκδοσης του ...
 - ✓ Ο ... πληρώθηκε από την προσφεύγουσα για όλες τις εργασίες που εκτέλεσε και για όλα τα υλικά που αγόρασε για λογαριασμό της και αφού παρέδωσε το φάκελο με όλα τα παραστατικά, έκλεισε το έργο, συνδέθηκε με τα δίκτυα ηλεκτρικού και ύδρευσης, έλαβε την προβλεπόμενη άδεια και η εταιρεία λειτουργεί από το έτος 2007.
4. Μη υποχρέωση τήρησης (διαφύλαξης) των βιβλίων και στοιχείων της επίμαχης χρήσης κατόπιν περαίωσης βάσει του Ν.3888/2010. Αβάσιμα η φορολογική αρχή επικαλείται το έτος 2018 παραβάσεις ΚΒΣ λόγω μη διαφύλαξης φορολογικών στοιχείων της χρήσης 2007.
5. Καλοπιστία του λήπτη. Η προσφεύγουσα δε ζήτησε και δεν έλαβε τα φερόμενα ως εικονικά τιμολόγια, τα οποία ζήτησε και έλαβε ο ... ενώ αυτή τα καταχώρησε στα φορολογικά βιβλία της όπως είχε υποχρέωση, ενεργώντας με καλή πίστη. Εάν γνώριζε την εικονικότητά τους, θα τα απέρριπτε και δε θα τα καταχωρούσε.

Αναφορικά με τον προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής

Επειδή, σύμφωνα με το **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, 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 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, σύμφωνα 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, 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, 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 **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 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 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 το **άρθρο 9 παρ. 4 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, συμψηφισμένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **Πολ. 1019/2011** ορίζεται ότι: «8. Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010, συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια ... σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ...».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου η προσφεύγουσα αποδέχτηκε το με αρ.../1/2010 σημείωμα περαίωσης του Ν.3888/2010 για τα οικ. έτη **2008, 2009 και 2010** - διαχειριστικές περιόδους

1/1 – 31/12/2007, 1/1 – 31/12/2008 και 1/1 – 31/12/2009 με ποσό φόρου 5.829,97€ το οποίο κατεβλήθη και εξοφλήθη ολοσχερώς στις **27/12/2010**.

Επειδή, η με αριθ. πρωτ. ... - **22/7/2015** και αριθ. υπόθεσης ... πληροφοριακή έκθεση του ΣΔΟΕ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας - Θράκης και η συνημμένη σε αυτή από **30/6/2015** και με αρ. υπόθεσης ... έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής όπου διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα έλαβε από την επιχείρηση «...» εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους στη χρήση 2007 και περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων στις **3/8/2015**, δηλαδή μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2007** - οικ. έτος **2008** κατέστη δεκαετής, δη έως τις **31/12/2018**, 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. Επομένως, κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης στις **26/4/2018**, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ ως προς την εν λόγω διαχειριστική περίοδο δεν είχε παραγραφεί.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής της προσβαλλόμενης πράξης απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί παραβίασης της προηγούμενης ακρόασης

Επειδή, με το **άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος** θεσπίζεται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου, δη το ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής θεσπίστηκε η διαδικασία του **άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013** (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), ως τροποποιήθηκε και ισχύει, που ορίζει ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος...Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης*».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 62 του Ν. 4174/2013 « 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. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ...»**.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις 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: ...γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ...**».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013** ορίζεται επίσης ότι: «... Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 17 παρ. 1 και 5 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «**1. Πρόσωπα που είναι ή έχουν διατελέσει υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης και εν γένει του Υπουργείου Οικονομικών ή συνδέονται ή συνδέονταν με οποιαδήποτε σχέση εργασίας ή έργου με αυτά, καθώς και οποιοδήποτε πρόσωπο, στο οποίο έχουν ή είχαν ανατεθεί αρμοδιότητες ή καθήκοντα της Φορολογικής Διοίκησης οφείλουν να τηρούν ως απόρρητα όλα τα στοιχεία και πληροφορίες φορολογουμένων, τα οποία περιήλθαν σε γνώση τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, ... 5. Στοιχεία ή πληροφορίες σχετικά με φορολογούμενο είναι δυνατόν να αποκαλύπτονται σε τρίτο, κατόπιν αιτήσεως, με την έγγραφη συναίνεση του φορολογουμένου**».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι:

- ✓ Από τη ΔΟΥ Αμπελοκήπων στάλθηκαν με συστημένες επιστολές **α)** η με αριθμό πρωτοκόλλου ... – **10/2/2017** (...) ειδική πρόσκληση οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών Ν.4446/2016 η οποία δεν επέστρεψε από τα ΕΛΤΑ στην αρμόδια ΔΟΥ και **β)** η με αριθμό πρωτοκόλλου ... – **16/2/2018** (...) πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων η οποία επέστρεψε από τα ΕΛΤΑ στην αρμόδια ΔΟΥ ως αζήτητη επιστολή στις **22/3/2018**.
- ✓ Στη συνέχεια στάλθηκε με συστημένη επιστολή (...) το με αριθμό ... – **13/3/2018** σημείωμα διαπιστώσεων - κλήση προς ακρόαση άρθ. 28 & 62 του Ν.4174/2013 μαζί με τη σχετική προσωρινή πράξη προστίμου (αρ. πρωτ. ... – **13/3/2018** διαβιβαστικού εγγράφου). Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο παραπάνω σημείωμα διαπιστώσεων - κλήση προς ακρόαση και υπέβαλλε στη ΔΟΥ Αμπελοκήπων στις **2/4/2018** το με αρ. πρωτ. ... έγγραφο υπόμνημά της, που λήφθηκε υπόψη αλλά δεν τροποποίησε τα αποτελέσματα του ελέγχου.
- ✓ Επιπροσθέτως, σύμφωνα με την από **26/4/2018** έκθεση ελέγχου και συγκεκριμένα στις σελίδες ... και ..., ο έλεγχος επανειλημμένα προφορικά, ενημέρωσε τη νόμιμη εκπρόσωπο της προσφεύγουσας και ζήτησε τα βιβλία και τα στοιχεία της υπό κρίση χρήσης (άρθρο 171 του Ν.2717/1999 ΚΔΔ).
- ✓ Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της προσφεύγουσας (που συμπεριλαμβανόταν στο με αρ. πρωτ. ... – **2/4/2018** υπόμνημά της), ορθώς η αρμόδια ΔΟΥ έδωσε σε αυτήν αντίγραφο της από **30/6/2015** και με αρ. υπόθεσης ... έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Κεντρικής και

Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης και συγκεκριμένα το απόσπασμα που αφορούσε τις δικές της συναλλαγές με την «...», λαμβάνοντας υπόψη τους περιορισμούς των διατάξεων του άρθρου 17 του Ν.4174/2013 περί φορολογικού απορρήτου.

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος, αόριστος και καταχρηστικώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τρίτο λόγο περί μη εικονικότητας των συναλλαγών, πλημμελούς κρίσης του ελέγχου, αντιστροφής του βάρους απόδειξης της εικονικότητας.

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

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013** ορίζεται 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. ... Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. ...*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/1992** ορίζεται ότι: «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει*».

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.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 171 του Ν.2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη*».

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

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

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος της ΔΟΥ Αμπελοκήπων απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων από την προσφεύγουσα τιμολογίων, την οποία αιτιολόγησε πλήρως αφού έλαβε υπόψη του, τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της με αριθ. υπόθεσης ... πληροφοριακής έκθεσης και της συνημμένης σε αυτή με αριθ. υπόθεσης ... έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας -

Θράκης. Η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, επαρκώς, σαφώς και εμπειριστατωμένα στην από **26/4/2018** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Αμπελοκήπων και συνοπτικά από τους παρακάτω λόγους:

- ✓ Αναφορικά με την εκδότρια επιχείρηση «...» διαπιστώθηκε ότι α) είναι ανύπαρκτη καθώς δε λειτούργησε ποτέ στην δηλωθείσα έδρα ούτε και σε άλλη γνωστή διεύθυνση, β) δεν είχε αγορές εμπορευμάτων που να δικαιολογούν τις πωλήσεις και οι μοναδικές δαπάνες από τις συγκεντρωτικές δηλώσεις τρίτων αφορούν έξοδα κινητής τηλεφωνίας και αγορά ΦΗΜ-ΕΑΦΔΣΣ, γ) δήλωνε ότι ασκεί διάφορα αντικείμενα εργασιών προκειμένου να προσδώσει νομιμοφάνεια και εξέδιδε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς κάθε είδους επιχείρηση, δ) δε διέθετε προσωπικό ούτε μεταφορικά μέσα ενώ διενεργούσε πλήθος εμπορικών πράξεων, ε) υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις Φ.Ε. και Φ.Π.Α. στις χρήσεις 2004 και 2005 και έκτοτε δεν υπέβαλε καμία άλλη δήλωση, στ) από ελέγχους που διενήργησε το ΣΔΟΕ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας - Θράκης σε λήπτριες επιχειρήσεις προέκυψε ότι οι συναλλαγές ήταν ανύπαρκτες στο σύνολο τους ζ) στη χρήση 2007 εξέδωσε είκοσι οκτώ (28) φορολογικά στοιχεία Τ.Δ.Α. Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 318.804,55€ πλέον Φ.Π.Α. 60.572,86€.
- ✓ Στις συγκεντρωτικές καταστάσεις που υπέβαλε η προσφεύγουσα για τη χρήση 2007, συμπεριέλαβε ως προμηθευτή της, την επιχείρηση «...» με οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 92.575,06€.

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκόμισε στοιχεία το πρώτον με την άσκηση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής και στη συνέχεια με τα με αρ. πρωτ. ... **ΕΙ 2018ΕΜΠ – 4/9/2018** και ... **ΕΙ 2018ΕΜΠ – 9/10/2018** συμπληρωματικά υπομνήματά της, τα οποία τέθηκαν υπόψη της ΔΟΥ Αμπελοκήπων για τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων για να συνεκτιμηθούν με τις με αρ.12 - **5/9/2018**, 13 – **3/10/2018** και 14 – **9/10/2018** πράξεις αναπομπής της Υπηρεσίας μας, δια των με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... **ΕΞ 2018 ΕΜΠ – 6/9/2018**, ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... **ΕΞ 2018 ΕΜΠ – 3/10/2018** και ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... **ΕΞ 2018 ΕΜΠ – 9/10/2018** διαβιβαστικών εγγράφων.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα νέα στοιχεία που στάλθηκαν με τις παραπάνω πράξεις αναπομπής η ΔΟΥ Αμπελοκήπων με το με αριθ. πρωτ. ... – **18/10/2018 (αρ. πρωτ. εισερ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΙ ΕΜΠ – 18/10/2018)** έγγραφό της και τη συνημμένη σε αυτό από **18/10/2018** «Έκθεση Ελεγκτικών Διαπιστώσεων παρ. 3 κεφ. Δ΄ ΠΟΛ.1069/2014», εμμένει στο αρχικό πόρισμα ελέγχου και στις αρχικές του διαπιστώσεις, και το αποτέλεσμα του ελέγχου δε διαφοροποιείται. Συγκεκριμένα αναφέρονται τα εξής:

- ✓ Σύμφωνα με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ... – **17/10/2018** υπεύθυνη δήλωση που υπέβαλε προς την ΔΟΥ Αμπελοκήπων ο ..., δηλώνει ότι ο ίδιος δε ζήτησε και δεν έλαβε κανένα φορολογικό στοιχείο έκδοσης του ... και δεν πληρώθηκε για κανένα, ούτε προσκόμισε κανένα φορολογικό στοιχείο του ... στην προσφεύγουσα.
- ✓ Δεν προσκομίσθηκε από την προσφεύγουσα το αντίγραφο της κατάστασης των παραστατικών που συνοδεύει τον πίνακα 3 μαζί με τα πρωτότυπα παραστατικά που επιστράφηκαν από την ΔΟΥ μετά τον έλεγχο ηλεκτροδότησης, ώστε να διαπιστωθεί εάν τα ληφθέντα εικονικά στοιχεία

αξίας 92.575,06€, περιλαμβάνονται μεταξύ αυτών που θεμελίωσαν το κόστος κατασκευής του πίνακα 3 ποσού 153.191,00€, δηλαδή εάν τα εικονικά παραστατικά αφορούν πραγματικά το έργο της ανέγερσης του.

- ✓ Η προσφεύγουσα κατά τα έτη 2005, 2006 και κυρίως το ελεγχόμενο έτος 2007 εμφανίζει σημαντική δραστηριότητα πωλήσεων και πλήθος αγορών/δαπανών εκτός αυτών που αφορούν την ανέγερση του βιομηχανικού κτιρίου. Δεδομένου ότι η επιχείρηση ... εξέδιδε εικονικά στοιχεία προς κάθε είδους επιχείρηση, δεν τεκμηριώνεται ότι τα εικονικά στοιχεία αφορούν το έργο της ανέγερσης διότι ουδέποτε προσκομίστηκαν τα εικονικά στοιχεία στον έλεγχο ώστε να διαπιστωθεί τι αναγράφεται σε αυτά, όπως τι είδους αγαθά αφορούν, πως αυτά τα αγαθά μετακινήθηκαν, πως έγινε η εξόφληση (μετρητά, επιταγή κλπ).
- ✓ Εφόσον ο ΦΠΑ των ληφθέντων εικονικών στοιχείων ποσού 17.892,26€ αφαιρεθεί από τον φόρο εισροών ποσού 69.323,54€ και αυτός μειωθεί, θα προέκυπτε για την προσφεύγουσα χρεωστικό υπόλοιπο φόρου για καταβολή φόρου ποσού 5.979,90€. Δηλαδή υπήρχε το απαιτούμενο κίνητρο της μη καταβολής φόρου για τη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ως προς τον τέταρτο και πέμπτο λόγο περί μη υποχρέωσης τήρησης (διαφύλαξης) των βιβλίων και στοιχείων της επίμαχης χρήσης λόγω περαίωσης και καλοπιστίας του λήπτη.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 14 παρ. 1 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...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), όπως ίσχυε μέχρι την 31.12.2012, οριζόταν ότι «τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 12 του Ν.3888/2010**, οριζόταν ότι, αν περαιωθούν όλες οι υπαγόμενες ανέλεγκτες χρήσεις και οι χρήσεις που αφορούν υποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, 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».

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ.5 του άρθρου 9 του ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012)**, όπως ίσχυε μέχρι την 31.12.2014, οριζόταν ότι τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθρου 13 του Ν.4174/2013**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014, ορίζεται ότι, τα βιβλία και στοιχεία πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών «από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση 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, με το υπ' αριθ. **ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1137542 ΕΞ 2015** έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων διευκρινίστηκε ότι «...Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, τα βιβλία και τα στοιχεία των διαχειριστικών χρήσεων έως και το 2007 που παραγράφονταν την 31.12.2013, καθώς και της χρήσης 2008 που παραγραφόταν την 31.12.2014, είτε πρόκειται για ανέλεγκτες υποθέσεις είτε για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί ή περαιωθεί με οποιαδήποτε ρύθμιση και έχει εξοφληθεί ή θα εξοφληθεί το σύνολο της οφειλής, δύνανται να καταστραφούν εφόσον δε συντρέχει οποιοσδήποτε λόγος παράτασης ή μεγαλύτερης παραγραφής όπως αναφέρθηκε αμέσως παραπάνω».

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 24 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1 Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα... 2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών....»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 12 παρ. 1 και 9 του Π.Δ. 186/1992** ορίζεται ότι: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο. ... 9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων

αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992** ορίζεται ότι: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή».

Επειδή, σύμφωνα με τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 21 παρ. 2 του Π.Δ.186/1992, 12 παρ. 5 του Ν.3888/2010 και 14 του Ν.4174/2013 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, ενώ για τις υπόλοιπες χρήσεις διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Λαμβάνοντας υπόψη και τα οριζόμενα στη ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1137542 ΕΞ 2015, στην προκειμένη περίπτωση για τη χρήση 2007 είχε παρέλθει ο αρχικός χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων, συνεπώς δεν υφίστατο ούτε υποχρέωση διατήρησης των βιβλίων και στοιχείων για τη χρήση αυτή.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου σε συνδυασμό με το σύστημα TAXIS και τις διαπιστώσεις της εν λόγω έκθεσης ελέγχου, δεν επιβλήθηκε πρόστιμο για μη διαφύλαξη βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2007, επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η φορολογική αρχή επικαλείται το έτος 2018 παραβάσεις ΚΒΣ λόγω μη διαφύλαξης φορολογικών στοιχείων της χρήσης 2007 προβάλλεται καταχρηστικά.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, παρά τη μη υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2007, η προσφεύγουσα φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου σύμφωνα με τον συνδυασμό των προαναφερθεισών διατάξεων (άρθρου 18 παρ. 2 του Π.Δ.186/92, ΣτΕ 1404/2015, άρθρου 65 του Ν.4174/2013), συνεπώς γεγονός μείζονος σημασίας αποτελεί η προσκόμιση όλων των αποδεικτικών στοιχείων, πρωταρχικώς των ιδίων των υπό κρίση ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα στην αρμόδια φορολογική αρχή προς διενέργεια των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων, προκειμένου να επιβεβαιωθούν οι ισχυρισμοί της. Το ζήτημα δε της μη υποχρέωσης διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων για τη χρήση 2007, είναι διάφορο από το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους και πρόστιμα, βάσει νέων στοιχείων, με ορίζοντα τη δεκαετία.

Επειδή από την προσφεύγουσα δεν προσκομίσθηκαν τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία ούτε άλλα στοιχεία, που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών, και να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της ως καλόπιστης λήπτριας.

Κατά συνέπεια οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι και αβάσιμοι.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ... - **23/5/2018** ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:...**

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

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

- Η με αριθ. ... – **26/4/2018** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3,5 του Ν.4337/15

	Ποσό
Πρόστιμο	37.030,02€

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**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.