



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22.05.2018

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

Αριθμός απόφασης: 1004

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45  
**Ταχ. Κώδικας** : 54630 - Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313-333254  
**ΦΑΞ** : 2313-333258  
**E-Mail** : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

**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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 24/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της «.....», ΑΦΜ ....., κατά της υπ' αριθ. ....../28.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, της υπ' αριθ. ....../28.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7

παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, της υπ' αριθ. ....../28.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, της υπ' αριθ. ....../28.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της ....., των εκθέσεων ελέγχου με αριθμό ..... και ..... και του με αριθμό ....../28.12.2017 συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης ΠΟΛ 1019/2011 οικονομικών ετών 2008-2010 του Προϊσταμένου της ..... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. ....../28.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, την υπ' αριθ. ....../28.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, την υπ' αριθ. ....../28.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, την υπ' αριθ. ....../28.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 τις εκθέσεις ελέγχου με αριθμό ..... και ..... και το με αριθμό ....../28.12.2017 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης ΠΟΛ 1019/2011 οικονομικών ετών 2008-2010 του Προϊσταμένου της ....., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τα υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. .... ΕΙ 2018 ΕΜΠ/15-05-2018, .... ΕΙ 2018 ΕΜΠ/17-05-2018, .... ΕΙ 2018 ΕΜΠ/18-05-2018, .... ΕΙ 2018 ΕΜΠ/22-05-2018 συμπληρωματικά υπομνήματα της προσφεύγουσας προς στην Υπηρεσία μας

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24.01.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, καθώς και των υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. .... ΕΙ 2018 ΕΜΠ/15-05-2018, .... ΕΙ 2018 ΕΜΠ/17-05-2018, .... ΕΙ 2018 ΕΜΠ/18-05-2018, .... ΕΙ 2018 ΕΜΠ/22-05-2018 συμπληρωματικών υπομνημάτων της προσφεύγουσας προς στην Υπηρεσία μας και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ....../28.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 14.500,00 €. λόγω λήψης τριών (3) μερικώς ως προς την αξία εικονικών φορολογικών στοιχείων, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής τους αξίας, εκδόσεως ..... «.....», συγκεκριμένα των

Τ.Π.Υ. 2793/29.10.2008, 2819/13.11.2008, 2903/30.12.2008 συνολικής καθαρής αξίας 72.500,00€ πλέον Φ.Π.Α. 13.775,00€, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 20% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο  $72.500,00\text{€} \times 20\% = 14.500,00\text{€}$ , σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3γ' του ν. 4337/2015.

Με την υπ' αριθ. ....../28.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 40.500,00 € λόγω λήψεως οκτώ (8) μερικώς ως προς την αξία εικονικών φορολογικών στοιχείων, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής τους αξίας, εκδόσεως ....., συγκεκριμένα των Τ.Π.Υ. 2957/25.02.2009, 2981/31.03.2009, 2997/28.04.2009, 3005/19.05.2009, 553/23.09.2009, 566/23.10.2009, 580/23.11.2009, 602/23.12.2009 συνολικής καθαρής αξίας 202.500,00€ πλέον Φ.Π.Α. 38.475,00€ δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 20% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο  $202.500,00\text{€} \times 20\% = 40.500,00\text{€}$ , σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3γ' του ν. 4337/2015.

Με την υπ' αριθ. ....../28.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 53.750,00 €, λόγω λήψεως επτά (7) μερικώς ως προς την αξία εικονικών φορολογικών στοιχείων, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής τους αξίας, εκδόσεως ....., συγκεκριμένα των Τ.Π.Υ. 604/22.01.2010, 613/18.02.2010, 620/29.03.2010, 626/07.04.2010, 641/13.09.2010, 649/05.11.2010, 3328/06.12.2010, συνολικής καθαρής αξίας 268.750,00€ πλέον Φ.Π.Α. 56.562,50€, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 20% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο  $268.750,00\text{€} \times 20\% = 53.750,00\text{€}$ , σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3γ' του ν. 4337/2015.

Με την υπ' αριθ. ....../28.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 33.750,00 €, λόγω λήψεως πέντε (5) μερικώς ως προς την αξία εικονικών φορολογικών στοιχείων, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής τους αξίας, εκδόσεως ....., συγκεκριμένα των Τ.Π.Υ. 663/07.02.2011, 666/23.03.2011, 3368/19.04.2011, 672/19.04.2011, 3374/06.05.2011, συνολικής καθαρής αξίας 168.750,00€ πλέον Φ.Π.Α. 38.812,50€, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 20% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο  $168.750,00\text{€} \times 20\% = 33.750,00\text{€}$ , σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3γ' του ν. 4337/2015.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Η διάρκεια του ελέγχου υπερέβη το προβλεπόμενο όριο που τίθεται από τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν. 4174/2013 και συνακόλουθα παραβιάσθηκαν οι θεμελιώδεις εγγυήσεις που αυτό παρέχει.
- 2) Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους είχε παραγραφεί κατά τον χρόνο έκδοσης των πράξεων.
- 3) Οι υπό κρίση διαχειριστικές περίοδοι έχουν περαιωθεί και ελεγχθεί.
- 4) Η κρίση της φορολογικής αρχής περί μερικής εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων είναι πλημμελώς αιτιολογημένη.

### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **25§1 του Ν. 4174/13**: «Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
  - β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
  - γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
  - δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
  - ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και
  - στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.
- Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται».

**Επειδή**, στην **ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2-5-2014** ορίζονται τα εξής: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου.

Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος.

Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής :

Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ.

Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις....»

**Επειδή**, το άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : *«Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».*

**Επειδή**, σύμφωνα με την θεωρία (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο – Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια») αλλά και τη νομολογία (Στε 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.

**Επειδή**, κατά πάγια νομολογία του ΣΤΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣΤΕ 3762/2009, 4876/2012).

**Επειδή**, η προβλεπόμενη από το αρ. 25 παρ.3 του Ν. 4174/2013 και τη ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2-5-2014 προθεσμία και διάρκεια του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτική, αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω υπέρβασης της διάρκειας του φορολογικού ελέγχου κρίνεται απορριπτέος.

#### **Ως προς το δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 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. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που

εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 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 Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «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.»

**Επειδή**, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «*Το δικαίωμα του Δημοσίου για 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 ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος*».

**Επειδή**, με την παρ. 2 του άρθρου 68 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..... 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...».

**Επειδή**, με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο

δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

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

**Επειδή**, στο με αριθ. πρωτ. Δ12Β 1171079 ΕΞ 17.12.2010 έγγραφο της Δ/νσης Φορολογίας Εισοδήματος με θέμα: «Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος» αναφέρονται τα εξής:

«4. Το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την αριθ. ΝΣΚ 173/2006 ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του Ν.Δ. 3323/1955 (ήδη παρ. 5 του άρθρου 85 του ΚΦΕ), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κλπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. η αριθ. πρωτ. 1002057/12/Α0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του ΚΦΕ η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης. 5. Όπως προκύπτει από το σχετικό έγγραφό σας, ανώνυμη εταιρεία υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 2000 (οικονομικό έτος 2001) εκπρόθεσμα στις 20 Ιουλίου 2001, ενώ για τα οικονομικά έτη 2002, 2003 και 2004 υπέβαλε δηλώσεις στις 30 Αυγούστου 2004 με το ν. 3259/2004. Ενόψει των ανωτέρω, τίθεται το ερώτημα πότε παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρου εισοδήματος και την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου. 6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω προκύπτει ότι, εφόσον η εν λόγω ανώνυμη εταιρεία υπέβαλε εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2001, 2002, 2003 και 2004, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του ΚΦΕ περί δεκαπενταετούς παραγραφής σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης, η οποία αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας

υποβολής κάθε δήλωσης, χωρίς να επηρεάζει η μεταγενέστερη υποβολή της εκπρόθεσμα, ή τυχόν υποβολή με το άρθρο 18 του ν. 3259/2004.»

**Επειδή**, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 107 του Ν. 2238/2004 (ΦΕΚ Α'151) όπως τροποποιήθηκε και αντικαταστάθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 20 Ν. 3943/2011, ΦΕΚ Α 66/31.03.2011 ορίζεται ότι:

«2. Η δήλωση της προηγούμενης παραγράφου υποβάλλεται με τη χρήση σύγχρονων ηλεκτρονικών μεθόδων και δικτυακών υποδομών:

α) Από τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, μέχρι τη δέκατη (10η) ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που απόκτησαν μέσα σε αυτήν.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, μπορεί να μεταφέρεται ειδικά για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες η ημερομηνία λήξης της προθεσμίας που ορίζεται πιο πάνω και η υποβολή της δήλωσης να γίνεται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του νομικού προσώπου».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ 1100/2011 ΦΕΚ Β' 826/2011 «Παράταση προθεσμίας υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων όταν υποβάλλονται ηλεκτρονικά» ορίζεται ότι:

«1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος που ορίζεται με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 107 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος για τα νομικά πρόσωπα της παρ.1 του άρθρου 101 του ν.2238/1994, όταν υποβάλλονται ηλεκτρονικά παρατείνεται μέχρι τις 30 Μαΐου 2011, ανεξάρτητα από το τελευταίο ψηφίο του ΑΦΜ του νομικού προσώπου».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2008 (οικονομικό έτος 2009), 01/01-31/12/2009 (οικονομικό έτος 2010), υπήχθη στις διατάξεις του Ν. 3888/2010 περί περαίωσης αποδεχόμενη το με αριθμό .....-2010 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσεως Ν.3888/2010 του Υπουργείου Οικονομικών με ποσό φόρου 20.910,77€ το οποίο καταβλήθηκε με δόσεις και εξοφλήθηκε ολοσχερώς την 13/11/2012.

**Επειδή**, από το σύστημα taxis προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τις μεν διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2008, 1/1-31/12/2009 και 1/1-31/12/2011 (οικ. έτη 2009, 2010 και 2012) εμπροθέσμως στις ...../2009 , ...../2010 και ...../2012 αντίστοιχα ενώ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 (οικ. έτος 2011) εκπροθέσμως στις ...../2011.

**Επειδή**, με το έγγραφο της ..... με αριθ. πρωτ. ....-2013 διαβιβάστηκε η από 31-12-2012 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. για τον ..... - Α.Φ.Μ. ...., σύμφωνα με την οποία ο ..... στις χρήσεις 2006-2011 είχε εκδώσει πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις, συμπεριλαμβανομένης και της προσφεύγουσας. Το εν λόγω στοιχείο που περιήλθε

σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... στις 12.03.2013 (αρ. πρωτ. εισ. ....2013) αποτελεί καταρχήν συμπληρωματικό στοιχείο υπό την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν. 4174/2013.

**Επειδή**, αναφορικά με τις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2008 και 01/01-31/12/2009 ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ., εφόσον το προαναφερθέν συμπληρωματικό στοιχείο περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της .... εντός πενταετίας μεν, ωστόσο κατόπιν περαίωσης με το Ν. 3888/2010, κατέστη δεκαετής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 του Ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 Ν. 2523/1997, δη έως τις 31/12/2019 και 31/12/2020 αντίστοιχα.

**Επειδή**, αναφορικά με τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2010 εφόσον η προσφεύγουσα κατέθεσε εκπρόθεσμα στις ...../2011 τη με αριθμό ..... δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων οικονομικού έτους 2011, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει πρόστιμο Κ.Β.Σ., κατέστη δεκαπενταετές σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 5 του Ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997.

**Επειδή**, αναφορικά με τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2011 κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης στις 28/12/2017 δεν έχει παρέλθει η πενταετία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 και δεν τίθεται θέμα παραγραφής.

Κατόπιν των ανωτέρω, κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις 28/12/2017 το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. δεν είχε παραγραφεί και ο περί αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### **Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...»

Επειδή, σύμφωνα με 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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. 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 ΠΔ 186/1992: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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**, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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 του φόρου».

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

διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

**Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

**Επειδή**, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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 μόνον 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 παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη».

**Επειδή**, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 962/2012 ΣτΕ 2695/1993**).

**Επειδή**, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου ή έγγραφα, τα οποία δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, ή δημόσιες υπηρεσίες εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου ή εγγράφων (**ΣτΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002**).

**Επειδή**, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού οι από 28/12/2017 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... ερειδόμενες επί της από 31/12/2012 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της ..... για τον εκδότη των μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ..... περιέχουν πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπονται από αντικειμενικότητα,

ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο, όπως ενδεικτικά αναλύεται κατωτέρω:

«α) Οι καταθέσεις-πληρωμές μεγάλου ύψους χρηματικών ποσών για υποτιθέμενες πληρωμές τιμολογίων στους λογαριασμούς του ..... με φερόμενους ως καταθέτες επιχειρήσεις - πελάτες του ....., πραγματοποιούνταν στην συντριπτική πλειοψηφία των περιπτώσεων από άτομα εξουσιοδοτημένα από τον «.....» να διενεργούν τραπεζικές συναλλαγές στους τραπεζικούς του λογαριασμούς και όχι όπως θα ήταν το φυσιολογικό από άτομα ή εκπροσώπους των επιχειρήσεων, ιδίως επειδή πρόκειται για μεγάλου ύψους χρηματικά ποσά, πρακτική που είναι πέραν κάθε επιχειρηματικής ή κοινής λογικής,

β) Το χρονικό διάστημα που συνήθως μεσολαβεί από την ανάληψη ενός μεγάλου χρηματικού ποσού από έναν από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του «.....», μέχρι την πρώτη κατάθεση σε έναν άλλο λογαριασμό του ..... την ίδια ημέρα, με φερόμενο καταθέτη μια επιχείρηση - πελάτη του, είναι συνήθως πολύ μικρό, περίπου δέκα πέντε με εξήντα λεπτά,

γ) Οι καταθέσεις που διενεργήθηκαν στους λογαριασμούς του .....με φερόμενους ως καταθέτες επιχειρήσεις - πελάτες του για πληρωμές τιμολογίων είναι σε μεγάλο αριθμό περιπτώσεων ισόποσες ή διαφέρουν ελάχιστα σε αξία από την ανάληψη που προηγούνταν και διενεργούνταν από έναν από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του .....την ίδια ημέρα,

δ) Τα ποσά από διαφημίσεις που φαίνεται να εισέπραξε ο .....ήταν εικοσαπλάσια από την ....., δεκαπλάσια από την ..... και τετραπλάσια από την ....., ενώ τα τηλεοπτικά του έσοδα - που είναι κριτήριο του εύρους προβολής που επιτυγχάνουν οι διαφημιζόμενοι κατ' αυτόν τον τρόπο – στα περισσότερα χρόνια ήταν μόλις το 1/20 αυτών των .....,

ε) Ο .....εμφανίζεται να έχει εισπράξει από διαφημίσεις μέσω πινακίδων, ενδυμασίας κλπ, 62.681.850,00 € στις χρήσεις 2006 έως 2011 και άλλα 62.619.563,34 € τα έτη 2001 έως και 2005 - με τιμολόγια για αυτά τα έτη που κρίθηκαν ήδη εικονικά - ήτοι 125.301.413,34€ συνολικά,

στ) Συγκεκριμένα είκοσι δύο (22) λήπτριες επιχειρήσεις για τις χρήσεις 2001 έως 2005 δήλωσαν με δική τους πρωτοβουλία ότι έλαβαν Εικονικά ή Μερικώς Εικονικά Τ.Π.Υ. από τον ....., με την συνολική αξία αυτών προ Φ.Π.Α. να ανέρχεται στα 4.966.019,80€ και είκοσι επτά (27) επιχειρήσεις για τις χρήσεις 2006-2010 με την συνολική αξία των ληφθέντων στοιχείων να ανέρχεται στα 5.680.500,00€, ήτοι για όλα τα έτη δηλώθηκαν από επιχειρήσεις ως ληφθέντα τιμολόγια του εν λόγω ..... ως εικονικά συνολικής αξίας 10.646.519,80€, με την υποβολή στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. του ειδικού σημειώματος του Ν.3888/2010 άρθρο12 παρ.6.,

ζ) Δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας για τους εξής λόγους:

- δεν υπήρχε συγκεκριμένος τιμοκατάλογος από τον .....που με βάση αυτόν θα τιμολογείτο η παρασχεθείσα διαφήμιση. Τα στοιχεία ως προς την τιμολόγηση των διαφημίσεων που υπάρχουν από άλλα σωματεία μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο

ενδεικτικά – πληροφοριακά για την εικονικότητα γενικά των τιμολογίων και όχι για τον προσδιορισμό επακριβώς της κάθε περίπτωσης

- το γεγονός ότι ο ..... δεν τηρούσε για τις διαφημίσεις του συναφή τιμολογιακή πολιτική ανάλογα με το είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας και τιμολογούσε με πολύ μεγάλες αποκλίσεις για την ίδια ακριβώς διαφήμιση, είναι σοβαρή ένδειξη εικονικότητας των τιμολογίων που εξέδωσε, δεν παρέχει όμως την δυνατότητα στον έλεγχο να προσδιορίσει επακριβώς την πραγματική αξία κάθε μιας εξ αυτών,

**Επειδή**, στα συνταχθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ της προσφεύγουσας επιχείρησης και του ..... περιγράφονται γενικά οι υπηρεσίες που θα παρασχεθούν όπως διαφημιστικές πινακίδες εντός του γηπέδου, διαφήμιση στη φανέλα κλπ, χωρίς ωστόσο να περιγράφεται με λεπτομέρεια το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών. Έτσι, στα συμφωνητικά δεν αναφέρεται πού θα τοποθετηθούν οι διαφημιστικές πινακίδες - αναφέρεται μόνο ότι θα τοποθετηθούν σε εμφανή σημεία- όπως και αν επιτρέπεται να διαφημιστούν ομοειδείς με την προσφεύγουσα επιχειρήσεις σε διαφημιστικές πινακίδες εντός του γηπέδου, ή αν η διαφήμιση στη φανέλα της ομάδας θα είναι αποκλειστική. Επίσης δεν αναφέρεται ο τρόπος πληρωμής, οι προθεσμίες καταβολής των οφειλόμενων ποσών, τυχόν ρήτρες κ.λ.π., γεγονός που δεν συνάδει με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική, αλλά και το ιδιαίτερα μεγάλο ύψος της διαφημιστικής δαπάνης.

**Επειδή**, τη διαχειριστική περίοδο 01.01-31.12.2008, τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας ανέρχονταν σε **1.108.229,06€** και η διαφημιστική δαπάνη μόνο προς τον .....ανερχόταν σε **86.275,00€** συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α., τη διαχειριστική περίοδο 2009 τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας ανέρχονταν σε **1.415.639,36€**, ενώ η διαφημιστική δαπάνη μόνο προς τον .....ανερχόταν σε **240.975,00 €** συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α., τη διαχειριστική περίοδο 2010 τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας ανέρχονταν σε **1.507.126,20€** και η διαφημιστική δαπάνη μόνο προς τον .....ανερχόταν σε **325.312,50€** συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α., τη διαχειριστική περίοδο 2011 τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας ανέρχονταν σε **1.315.317,48€**, το φορολογικό αποτέλεσμα της χρήσης ήταν ζημία 160.392,28€ και η διαφημιστική δαπάνη μόνο προς τον .....ανερχόταν σε **207.562,50 €** συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α., δαπάνες δυσανάλογα μεγάλες σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα.

**Επειδή**, κατά τη διάρκεια των διαχειριστικών περιόδων 01.01-31.12.2008 και 01.01-31.12.2009 παρατηρείται το γεγονός να κατατίθενται από την προσφεύγουσα σε τραπεζικό λογαριασμό του εκδότη μόνο τα ποσά που αντιστοιχούν στον Φ.Π.Α. των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, ενώ η μοναδική καταβολή εντός των ετών 2008-2009 που δεν ήταν ισόποση με τα ποσά του αναλογούντος Φ.Π.Α. των επίμαχων φορολογικών στοιχείων λαμβάνει χώρα στις 15/4/2009 και αφορά σε ποσό ύψους 15.000,00€. Έτσι, για τα Τ.Π.Υ. με αριθμό 2793/29-10-2008 καθαρής αξίας 12.500,00€ πλέον **Φ.Π.Α. 2.375,00€**, 2819/13-11-2008 καθαρής αξίας 30.000,00€ πλέον **Φ.Π.Α. 5.700,00€**, 2903/01-12-2008 καθαρής αξίας 30.000,00€ πλέον **Φ.Π.Α. 5.700,00€**, 2957/23-

02-2009 καθαρής αξίας 28.750,00€ πλέον **Φ.Π.Α. 5.462,50€** καταβλήθηκαν μέσω καταθέσεων σε τραπεζικό λογαριασμό του εκδότη στην Ε.Τ.Ε. ποσά που αντιστοιχούν επακριβώς στον αναλογούντα Φ.Π.Α. των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών ήτοι 2.375,00€ στις 25/11/2008, 5.700,00€ στις 22/12/2008, 5.700,00€ στις 27/01/2009 και 5.462,00€ στις 24/3/2009 γεγονός που αποτελεί συνήθη τακτική των προσώπων που διενεργούν εικονικές συναλλαγές.

**Επειδή**, για τη διαχειριστική περίοδο 01.01-31.12.2010 το μεγαλύτερο μέρος των καταβολών της προσφεύγουσας προς των εκδότη των φορολογικών στοιχείων τον ..... φαίνεται να συντελέσθηκε μέσω καταθέσεων μετρητών σε τραπεζικό λογαριασμό του τελευταίου στην Ε.Τ.Ε. Συγκεκριμένα έλαβαν χώρα οι ακόλουθες καταθέσεις: 01/02/2010 ποσό 50.000,00€ με κατάθεση μετρητών, 11/02/2010 ποσό 30.000,00€ με κατάθεση μετρητών, 25/02/2010 ποσό 7.000,00€ με μεταφορά από το λογαριασμό όψεως της προσφεύγουσας, 19/03/2010 ποσό 10.000,00€ με μεταφορά από το λογαριασμό όψεως της προσφεύγουσας, 26/04/2010 ποσό 7.500€ με κατάθεση μετρητών, 19/05/2010 ποσό 50.000,00€ με κατάθεση μετρητών, 25/05/2010 ποσό 30.000,00€ με κατάθεση μετρητών και 21/12/2010 ποσό 38.000,00€ με κατάθεση μετρητών. Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω οι καταβολές αφορούσαν πολύ μεγάλα ποσά που έγιναν σε πολύ μικρό χρονικό διάστημα (σε πέντε μήνες πληρωμές ύψους 184.500,00€). Το δε μεγαλύτερο μέρος των καταθέσεων στον τραπεζικό λογαριασμό .....ήτοι ποσό 205.500,00€ έγινε με μετρητά. Τούτο συνάδει με τις διαπιστώσεις της από 31/12/2012 έκθεσης ελέγχου της ..... που αφορά στο ..... στην οποία αναφέρεται ότι επιχειρήθηκε να δοθεί νομιμοφάνεια και αληθοφάνεια στις συναλλαγές μέσω της εξόφλησής των φορολογικών στοιχείων με καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς, οι οποίες στην πλειονότητα των περιπτώσεων γίνονταν με μετρητά. Η συμπεριφορά αυτή αντίκειται στα συναλλακτικά ήθη, καθώς η φυσική μεταφορά μεγάλων χρηματικών ποσών στα καταστήματα των τραπεζών και ακολούθως η κατάθεσή τους σε τραπεζικούς λογαριασμούς ενέχει σοβαρούς κινδύνους για τα πρόσωπα που τη διενεργούν, ενώ συνήθης πρακτική των επιχειρήσεων είναι η μεταφορά χρηματικών ποσών από δικούς τους λογαριασμούς σε λογαριασμούς των αντισυμβαλλομένων.

**Επειδή**, για τη διαχειριστική περίοδο 01.01-31.12.2011:

- Μέρος των συναλλαγών της προσφεύγουσας με τον ..... φαίνεται να εξοφλήθηκε μέσω των επιταγών με αριθμό ..... αξίας 11.256,50€, ..... αξίας 11.256,50€, ..... αξίας 13.850,88€, ..... αξίας 7.620,33€, ..... αξίας 14.000,00€, της Τράπεζας Κύπρου, το αντίτιμο των οποίων έλαβε από την Τράπεζα σε μετρητά ο ..... «.....», πλην της με αριθμό ..... αξίας 13.850,88€ επιταγής.
- Μέρος των συναλλαγών της προσφεύγουσας με τον ..... φαίνεται να εξοφλήθηκε μέσω των επιταγών με αριθμό ..... αξίας 15.000,00€, ..... αξίας 11.000,00€, ..... αξίας 14.000,00€, ..... αξίας 14.000,00€, ..... αξίας 16.000,00€, ..... αξίας 22.000,00€ της Τράπεζας Κύπρου, το αντίτιμο της οποίας εισπράχθηκε σε μετρητά από τη

....., υπάλληλο του ..... «.....» χωρίς ωστόσο στο σώμα της επιταγής να υπάρχει η σφραγίδα του .....και να αποδεικνύεται ότι η εξόφληση αφορούσε σε συναλλαγές του τελευταίου με την προσφεύγουσα.

- Μέρος των συναλλαγών της προσφεύγουσας με τον .....φαίνεται να εξοφλήθηκε μέσω των επιταγών με αριθμό ..... αξίας 7.500,00€, ..... αξίας 7.500,00€, ..... αξίας 7.500,00€, της τράπεζας Eurobank Ergasias A.E, χωρίς ωστόσο από τα προσκομιζόμενα φωτοαντίγραφα του σώματος των επιταγών να αποδεικνύεται η εξόφλησή τους και χωρίς ο .....να αναφέρεται ως δικαιούχος της.
- Από το δε προσκομιζόμενο φωτοαντίγραφο της με αριθμό ..... επιταγής της τράπεζας Eurobank Ergasias A.E αξίας 9.000,00€ με δικαιούχο τον ..... δεν προκύπτει η εξόφλησή της , καθώς δεν υπάρχει σχετική βεβαίωση από την τράπεζα.
- Το μεγαλύτερο μέρος των συναλλαγών της προσφεύγουσας με τον .....φαίνεται να εξοφλήθηκε μέσω των επιταγών της Eurobank Ergasias A.E με εκδότη την προσφεύγουσα και χρέωση του λογαριασμού όψεώς της, οι οποίες εκδόθηκαν σε διαταγή του ..... ο οποίος ως τελευταίος και μοναδικός ενδιάμεσος κομιστής έλαβε την αξία των ακόλουθων επιταγών: ...../24-03-2011 αξίας 42.000,00, ...../21-04-2011 αξίας 50.000,00€, ...../19-05-2011 αξίας 50.000,00€, ...../15-06-2011 αξίας 50.000,00€ ...../13-07-2011 αξίας 50.000,00€, ...../12-09-2011 αξίας 36.187,50€, ...../21-11-2011 αξίας 812,50€, ...../07-11-2011 αξίας 36.000,00€, ...../31-01-2012 αξίας 4.750,00€, ...../30-04-2012 αξίας 9.000,00€, ...../30-06-2012 αξίας 5.000,00€, ...../30-11-2011 αξίας 6.250,00€, ..... αξίας 28.024,62€. Το αντίτιμο όλων των ανωτέρω αναφερόμενων επιταγών πλην της με αριθμό ...../30-06-2012 αξίας 5.000,00€, φαίνεται να εισπράχθηκε από το .....σε μετρητά. Επειδή το γεγονός της λήψης της αξίας των επιταγών σε μετρητά αντίκειται στα συναλλακτικά ήθη, καθώς η φυσική μεταφορά (μεγάλων) χρηματικών ποσών από τα καταστήματα των τραπεζών ενέχει σοβαρούς κινδύνους για τα πρόσωπα που τη διενεργούν, ενώ συνήθης πρακτική αποτελεί η μεταφορά χρημάτων απευθείας σε τραπεζικούς λογαριασμούς. Συνάδει δε με τις διαπιστώσεις της από 31/12/2012 έκθεσης ελέγχου της ..... που αφορά στο .....στην οποία αναφέρεται ότι επιχειρήθηκε να δοθεί νομιμοφάνεια και αληθοφάνεια στις συναλλαγές μέσω της εξόφλησής των φορολογικών στοιχείων δια μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων με φυσική μεταφορά μεγάλων ποσών μετρητών η οποία γινόταν με στόχο την παραπλάνηση των ελεγκτικών αρχών μέσω της ανακύκλωσης των χρημάτων.

**Επειδή**, οι επίμαχες συναλλαγές ορθώς κρίθηκαν μερικώς εικονικές με βάση τις από 28/12/2017 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της εικονικής αξίας των φορολογικών στοιχείων, καθώς από τα επεξεργασθέντα τραπεζικά έγγραφα προέκυψαν καταθέσεις χρηματικών ποσών προς τον ....., καθώς και εξοφλήσεις

μέσω επιταγών έκδοσης της προσφεύγουσας λόγω του γεγονότος όμως ότι η συντριπτική πλειοψηφία των καταθέσεων διενεργούνταν σε μετρητά, ενώ και η αξία των επιταγών που χρησιμοποιούνταν ως μέσα πληρωμής λαμβάνονταν από το .....επίσης σε μετρητά μετά την εμφάνισή τους προς πληρωμή στα πιστωτικά ιδρύματα, συμπεριφορές που διευκολύνουν την ανακύκλωση των χρημάτων, ενώ δεν μπορεί αδιαμφισβήτητα να εξαχθεί το συμπέρασμα για τα ακριβή χρηματικά ποσά που αντιπροσωπεύουν το πραγματικό ύψος των συναλλαγών.

Κατά συνέπεια ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της υπ' αριθ. .... /24.01.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ .....,

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

**Διαχειριστική περίοδος: 01.01-31.12.2008**

**Υπ' αριθ. .... /28.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008**

|          |            |
|----------|------------|
| Πρόστιμο | 14.500,00€ |
|----------|------------|

**Διαχειριστική περίοδος: 01.01-31.12.2009**

**Υπ' αριθ. .... /28.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009**

|          |            |
|----------|------------|
| Πρόστιμο | 40.500,00€ |
|----------|------------|

**Διαχειριστική περίοδος: 01.01-31.12.2010**

**Υπ' αριθ. .... /28.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010**

|          |            |
|----------|------------|
| Πρόστιμο | 53.750,00€ |
|----------|------------|

**Διαχειριστική περίοδος: 01.01-31.12.2011**

**Υπ' αριθ. .... /28.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011**

|          |            |
|----------|------------|
| Πρόστιμο | 33.750,00€ |
|----------|------------|

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.