



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18/05/2018  
Αριθμός Απόφασης: 982

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη  
Ταχ. Κώδικας : 54630  
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου  
Τηλέφωνο : 2313-333245  
Fax : 2313-333258  
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr  
Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις :**

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**

**3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»**

**4. Τη με ημερομηνία ..... -2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ....., που εδρεύει στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού ..... και εκπροσωπείται νόμιμα κατά : α) των με αριθμ. .... /2017, ..... /2017 και ..... /2017 αποφάσεων επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2010-31/12/2010,**

01/01/2011-31/12/2011 και 01/01/2012-31/12/2012, αντίστοιχα, β) της με αριθμ. .... /2017 (με αριθμ. πράξης Ελεγχis ..... /2017) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010), γ) της με αριθμ. .... /2017 (με αριθ. πράξης Ελεγχis ..... /2017) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, δ) της με αριθμ. .... /2017 (με αριθ. πράξης Ελεγχis ..... /2017) πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 και ε) της με αριθμ. .... /2017 (με αριθ. πράξης Ελεγχis ..... /2017) πράξης ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 του ν. 1882/1990, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από ..... /2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- 1) Με την αριθμ. .... /2017 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 -31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 137.040,00 €, καθότι έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία, για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 342.600,00 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 §1, 12§1, 18§9 & 30§4γ' του Π.Δ. 186/1992, που επισύρουν τις κυρώσεις κατά τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. β' του ν. 4337/2015.
- 2) Με την αριθμ. .... /2017 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 -31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 120.540,00 €, καθότι έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία, για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 301.350,00 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 §1, 12§1, 18§9 & 30§4γ' του Π.Δ. 186/1992, που επισύρουν τις κυρώσεις κατά τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. β' του ν. 4337/2015.

- 3) Με την αριθμ. .... /2017 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 -31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 60.616,00 €, καθότι έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία, για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές συνολικής καθαρής αξίας 151.540,00 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 §1, 12§1, 18§9 & 30§4γ' του Π.Δ. 186/1992, που επισύρουν τις κυρώσεις κατά τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. β' του ν. 4337/2015.
- 4) Με την αριθμ. .... /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 -31/12/2010), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 82.224,00 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 98.668,80 €, ήτοι, συνολικό ποσό 180.892,80 €, υπό το βάρος της ανακρίβειας των βιβλίων της, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων και την προσφυγή σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της, κατ'εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/1994.
- 5) Με την αριθμ. .... /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 94.742,03 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 113.690,44 €, ήτοι, συνολικό ποσό 208.432,47 €, υπό το βάρος της ανακρίβειας των βιβλίων της, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές, και την προσφυγή σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της, κατ'εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2γ' του άρθρου 30 του ν. 2238/1994 του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2859/2000.
- 6) Με την αριθμ. .... /2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017), διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 -31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 38.036,00 €, καθότι έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία και εξέπεσε μη νόμιμα Φ.Π.Α. εισροών που ανέρχεται στο ύψος των 76.072,00 €, γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017.
- 7) Με την αριθμ. .... /2017 πράξη ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 του ν. 1882/90, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 -31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 76.072,00 €, καθότι έλαβε και καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της, εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 342.600,00 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 76.072,00 €, για τα οποία η προσφεύγουσα υποχρεούται στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας, εφόσον αυτός δεν αποδόθηκε από τον εκδότη των στοιχείων αυτών.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια διενέργειας ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 και 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994, δυνάμει της αριθμ. .... - 2017 εντολής ελέγχου, η οποία εκδόθηκε με αφορμή το με αριθ. πρωτ. .... -2016 (..... /20-12-2016) έγγραφο της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης. Σύμφωνα με το ως άνω έγγραφο, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. διενήργησε έλεγχο στην εταιρία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ..... και με αντικείμενο την παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών, από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι αυτή, ουδέποτε απέκτησε πραγματική υπόσταση, δυνάμενη να πραγματοποιήσει οποιεσδήποτε συναλλαγές και συνεπώς τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε και εξέδωσε κρίθηκαν εικονικά. Μεταξύ των επιχειρήσεων που συναλλάχθηκαν με την ανωτέρω εκδότρια εταιρία ήταν και η εταιρία με την επωνυμία «.....». Κατόπιν τούτου και μετά τον έλεγχο των βιβλίων της προσφεύγουσας, τα οποία τέθηκαν σε ηλεκτρονική μορφή, προέκυψε ότι αυτή καταχώρησε σε αυτά, εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, και συγκεκριμένα :

| ΧΡΗΣΗ | ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ | ΑΞΙΑ Φ.Π.Α. |
|-------|------------------|-----------------------|-------------|
| 2010  | 19               | 342.600,00            | 76.072,00   |
| 2011  | 7                | 301.350,00            | 69.310,50   |
| 2012  | 3                | 151.540,00            | 34.854,20   |

Σύμφωνα με το πόρισμα των από ..... /2017 σχετικών εκθέσεων Κ.Β.Σ., εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α άρθρου 6 ν. 2523/1997, της Δ.Ο.Υ. ...., οι διαπιστωθείσες πιο πάνω παρατυπίες και παραβάσεις ήταν μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά δεδομένα των βιβλίων της, κατά τη χρήση 2010 και ανέρχονται σε ποσοστό 31,07 % επί των ακαθαρίστων εσόδων (342.600,00/1.102.617,63) και σε ποσοστό 31,89% επί των συνολικών δαπανών – εξόδων (342.600,00/1.074.161,88), δεν οφείλονται δε, σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη αλλά σε πρόθεση για απόκρυψη φορολογητέας ύλης και ως εκ τούτου, τα βιβλία κρίθηκαν ανακριβή, κατ'εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 3, 4, 6 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992. Υπό το βάρος της ανακρίβειας αυτής, τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν με εξωλογιστικό τρόπο και σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30,32 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.).

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ..... -2018 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για τη χρήση 2010.

2. Ανεπαρκής αιτιολογία των προσβαλλόμενων εκθέσεων κατά παράβαση του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας – Εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των συναλλαγών.

### **Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί παραγραφής της χρήσης 2010**

**Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, 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 τις διατάξεις των **παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

**Επειδή**, στο άρθρο **68 παρ 2 του Ν.2238/1994**, ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής

συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

**Επειδή**, 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**, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 57 του ν. 2859/2000**, 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, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.....»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις 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.»

**Επειδή**, με την ΠΟΛ. 1052/2007, παρασχέθηκαν διευκρινήσεις αναφορικά με την εφαρμογή της τροποποιηθείσας με το άρθρο 13 του ν. 3522/2006 διατάξης της περ. της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : «Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής. Διευκρινίζεται ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία. Η έναρξη ισχύος της ανωτέρω διάταξης ορίζεται, σύμφωνα με την περίπτωση ιγ΄ του άρθρου 39 του νόμου αυτού, από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22/12/2006)».

**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 άρθρου 68 του ν. 2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι : «*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..... 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**, ακολούθως 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**, με την απόφαση 2932/2017 του ΣτΕ ορίζεται ότι :«...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, 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 δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών».

**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, 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 δημοσίευσής 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 φορολογούμενου.

**Επειδή** με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990, ορίζεται ότι : « Όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφ' όσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων.»

**Επειδή** βάσει των ανωτέρω, και δεδομένου ότι για το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010) έχει υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, και εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. έτους 2010(χωρίς από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτών).

Επειδή εν προκειμένω, εκδόθηκε η με αριθμ. .... -2017 εντολή για τη διενέργεια μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α., προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, άρθρου 8 παρ. 12 ν. 1882/1990, για τη χρήση 2010 και διαπίστωσης ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) για τις χρήσεις 2010-2012, δυνάμει του με αριθμ. πρωτ. .... -2016 ( με αριθμ. πρωτ.104918/20-12-2016 εισερχόμενο της Δ.Ο.Υ. ....) εγγράφου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση με την επωνυμία «.....» εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία σε πλήθος επιχειρήσεων μεταξύ των οποίων και προς την προσφεύγουσα επιχείρηση. Επειδή το ανωτέρω πληροφοριακό δελτίο παραλήφθηκε εντός του χρόνου της κανονικής παραγραφής, δε δύναται να ληφθεί ως συμπληρωματικό στοιχείο για τη χρήση 2010, ώστε το οικονομικό αυτό έτος να εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994.

**Επειδή** περαιτέρω, από το νομικό πλαίσιο που ισχύει ως προς την ειδική χρηματική κύρωση του άρθρου 8, παρ. 12, ν. 1882/90 και την υφιστάμενη δικαστηριακή νομολογία προκύπτει ότι η εν λόγω κύρωση αφορά σε καταλογισμό Φ.Π.Α. η επιβολή του οποίου είναι παρεπόμενη της έκδοσης αυτοτελών πράξεων προσδιορισμού του φόρου και βασίζεται σε αυτές καθώς ο προσδιορισμός της ειδικής χρηματικής κύρωσης λαμβάνει χώρα σύμφωνα με το Φ.Π.Α. που εξέπεσε ο λήπτης εικονικών - πλαστών φορολογικών στοιχείων, τον οποίο δεν απέδωσε ο εκδότης αυτών. Επομένως, η απόφαση επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ.12 του ν.1882/1990 συναρτάται ευθέως με την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ (ΔΕΦΑΘ 5521/2013).

**Επειδή** η ειδική χρηματική κύρωση της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990, αφενός, δεν ορίζεται στο νόμο ως πρόστιμο ή φόρος, αφετέρου δε, δεν υπάρχει ειδική διάταξη που να ορίζει το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή της. Περαιτέρω, όμως, το γεγονός ότι είναι παρεπόμενη της πράξης προσδιορισμού του Φ.Π.Α. και ήδη με το άρθρο 2, περίπτωση β' και ε', του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται ότι εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του κάθε **χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη της οποίας, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περιπτώσεων α' (Φορολογία Εισοδήματος) και β' (Φ.Π.Α.), άγει στο συμπέρασμα ότι σε περίπτωση παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει Φ.Π.Α. σε βάρος του εκδότη ή του λήπτη έχει παραγραφεί και το δικαίωμα για την επιβολή της κύρωσης αυτής.** Επομένως, για την έκδοση πράξης χρηματικής κύρωσης μη απόδοσης Φ.Π.Α. που εκδόθηκε μετά από την έκδοση πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την έκδοσή της ισχύουν οι προθεσμίες περί παραγραφής που ορίζει το άρθρο 57 του ν.2859/00 (πρβλ ΔΕΦ.ΘΕΣΣΑΛ.1390/2017, 1566/2017)

Σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν παραμείνουμε στα έτη ελέγχου πριν την ισχύ του Κ.Φ.Δ., για την κύρωση του άρθρου 8 παρ. 12 Ν.1882/1990 ακολουθούμε τις διατάξεις της παραγραφής του εκάστοτε ισχύοντος Κ.Φ.Π.Α. ως παρεπόμενης της πράξης προσδιορισμού του Φ.Π.Α., ήτοι είτε του άρθρου 52 Ν.1642/1986 είτε του άρθρου 57 Ν.2859/2000.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την έκδοση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Κ.Β.Σ. , Φ.ΠΑ. και προστίμου Φ.Π.Α., επιβολής χρηματικής κύρωσης της παρ. 12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 για το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010), γίνεται αποδεκτός.

**Ως προς τον ισχυρισμό περί ανεπαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων εκθέσεων ελέγχου και εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των συναλλαγών.**

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 «*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 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσον 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 το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 «*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**, περαιτέρω σύμφωνα με το άρθρο 145 παρ. 1 ΚΔΔ, η φορολογική αρχή έχει το αντικειμενικό βάρος της απόδειξης και φέρει πλήρως τις συνέπειες της μη απόδειξης των γεγονότων στα οποία στηρίζονται οι ισχυρισμοί της. Προς τούτο, σύμφωνα με την απόφαση του Σ.Τ.Ε. 116/2013 αρκεί, κατ'αρχήν ο έλεγχος να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιησεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

**Επειδή**, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ'αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ'αρχήν, ν'αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν'αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ'τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν'αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (ΣΤΕ 506/2012).

**Επειδή**, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣΤΕ 875/2012, ΣΤΕ 1295/1999).

Εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι η εκδότρια εταιρία με την επωνυμία «.....» ήταν κατά τις επίδικες χρήσεις, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό

την έννοια ότι διέθετε ΑΦΜ , είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην όμως, από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν είναι δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές. Ειδικότερα, όπως αναλυτικά καταγράφεται στις διαπιστώσεις ελέγχου της από 12/12/2017 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ....., η εκδότρια επιχείρηση :

1. Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον μεγάλο όγκο παροχής υπηρεσιών διαφήμισης που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της. Το γεγονός αυτό προέκυψε από αλληλογραφία με το ΙΚΑ, το οποίο βεβαίωσε πως η εν λόγω επιχείρηση ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό.
2. Στερούνταν έδρας - επαγγελματικής εγκατάστασης, καθώς ο φερόμενος ως ιδιοκτήτης του επαγ. χώρου, στον οποίο φερόταν να λειτουργεί η επιχείρηση, κατέθεσε ενόρκως πως ουδέποτε ενοίκιασε τον επαγγελματικό χώρο στην ελεγχόμενη επιχείρηση.
3. Από έλεγχο στο taxis προέκυψε πως ουδέποτε δηλώθηκε άλλη επαγγελματική εγκατάσταση της επιχείρησης. ;
4. Ουδέποτε προσκόμισε τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία που της ζητήθηκαν, παρα την επίδοση έγγραφης πρόσκλησης και την επίδοση Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήσης προς ακρόαση για μη ανταπόκριση σε αίτημα της φορολογικής αρχής για παροχή στοιχείων, προκειμένου να γίνει δυσχερέστερο το έργο του ελέγχου.
5. Από έλεγχο στο taxis προέκυψε ότι η επιχείρηση δεν εκπληρώνει τις φορολογικές της υποχρεώσεις καθώς δεν έχει υποβάλει καμία δήλωση φορολογίας εισοδήματος, συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών, καθώς και εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. στη χρήση 2010.  
Έχουν υποβληθεί εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 01/07/2011-30/06/2012 και 01/07/2012-30/06/2013 (μηδενική). Επιπλέον έχουν υποβληθεί περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για όλες τις χρήσεις οι οποίες ήταν πιστωτικές και οι μοναδικές χρεωστικές ήταν για το μήνα 12/2010 που υποβλήθηκε εκπρόθεσμα στις 20/04/2011 με χρεωστικό υπόλοιπο 417,34€ και το μήνα 02/2011 που υποβλήθηκε εκπρόθεσμα στις 20/04/2011 με χρεωστικό υπόλοιπο 1.084,93€. Συνεπώς η επιχείρηση η οποία εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αξίας 4.378.844,60€, απέδωσε στο δημόσιο Φ.Π.Α. αξίας 1.502,27€ και μηδενικό φόρο εισοδήματος.
6. Δεν υπήρξε πραγματική εξόφληση των συναλλαγών μέσω τραπεζικών ιδρυμάτων καθώς τα χρήματα που κατέθεταν για εξόφληση των συναλλαγών κατέληγαν σε λογαριασμούς των ιδίων ή η είσπραξη τους γίνονταν από τρίτα πρόσωπα ή τρίτες επιχειρήσεις.
7. Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων προέκυψε ότι στην τριετία 2010-2012 η ελεγχόμενη επιχείρηση εμφανίζεται να έλαβε φορολογικά στοιχεία αξίας 181.540,17€ και να έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία αξίας 4.378.397,29€, γεγονός το οποίο συνιστά πλήρη αναντιστοιχία μεταξύ αγορών και πωλήσεων.
8. Η επιχείρηση συμμετέχει σε κύκλωμα που μοίραζε εικονικά φορολογικά στοιχεία ανάλογα με τις ανάγκες των ληπτριών επιχειρήσεων.

9. Επιχειρήσεις που έχουν εκδώσει φορολογικά στοιχεία στην επιχείρηση «..... με Α.Φ.Μ. ....», έχουν υποπέσει σε παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, όπως προέκυψε από έλεγχο στο σύστημα taxis.

10. Από αλληλογραφία με ορισμένους από τους φορείς διαφημίσεων (ποδοσφαιρικές ανώνυμες εταιρείες και κάλαθοσφαιρικές ανώνυμες εταιρείες) διαπιστώθηκε πως δεν έχουν συνεργαστεί με την επιχείρηση «..... με Α.Φ.Μ. ....».

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, αλλά και σύμφωνα με τη με αρ. 1634/94 απόφαση του ΣτΕ σύμφωνα με την οποία «Το γεγονός ότι η εταιρεία και η επιχείρηση που εξέδωσε το τιμολόγιο είναι εικονική (δεν έχει πραγματική υπόσταση), αρκεί κατ' αρχήν για την απόδειξη και την εικονικότητα ίου φερόμενου ως εκδοθέντος από την εταιρεία αυτή τιμολογίου...», η ελεγχόμενη επιχείρηση χαρακτηρίστηκε ως εκδότρια και λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες στο σύνολο τους συναλλαγές.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά τις επίδικες χρήσεις, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν δεν διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό, ότι οι συναλλαγές που περιγράφονται στα επίδικα τιμολόγια είναι πραγματικές, καθόσον προκύπτει η νόμιμη και πλήρης εξόφληση τους μέσω κατάθεσης σε τραπεζικό λογαριασμό, πρέπει να απορριφθεί επίσης ως αβάσιμος, δεδομένου ότι η νόμιμη και πλήρης εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων δεν αρκεί από μόνη της να θεμελιώσει την πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Ομοίως, ως αβάσιμος επίσης, πρέπει να απορριφθεί ο ισχυρισμός περί καλής πίστης, καθότι, δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών ενώ, η ευθύνη και η συμμετοχή της στη λήψη και αποδοχή των εικονικών φορολογικών στοιχείων αποδεικνύεται από τα εξής στοιχεία:

1. Το ύψος της αξίας των συναλλαγών όπως περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία, προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, διότι δεν πρόκειται για μεμονωμένη περίπτωση, αλλά έκδοση και αποδοχή κατ' επανάληψη.

2. Οι επαναλαμβανόμενες πράξεις προϋποθέτουν κατά τεκμήριο άμεση και επαναλαμβανόμενη προσωπική επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων και επομένως έπρεπε να γνωρίζει η ελεγχόμενη για την εικονικότητα των στοιχείων που έλαβε.

3. Η αξία των φορολογικών στοιχείων και ο αριθμός των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν, καταδεικνύουν ότι η αποδοχή και καταχώρηση στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση μεταξύ των εκδοτών και της λήπτριας των στοιχείων, ελεγχόμενης επιχείρησης.

Ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μη στοιχειοθέτησης της παράβασης και συνδρομής καλής πίστης τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Τη μερική αποδοχή της από ..... /2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ....., και συγκεκριμένα:

#### **Α)Την αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής καθώς και την ακύρωση των κάτωθι πράξεων:**

α) της με ..... /2017 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010 -31/12/2010,

β) της με αριθμ. .... /2017 (με αριθμ. πράξης Elenxis ..... /2017) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010),

γ) της με αριθμ. .... /2017 (με αριθ. πράξης Elenxis ..... /2017) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010,

δ) της με αριθμ. .... /2017 (με αριθ. πράξης Elenxis ..... /2017) πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 1),

ε) της με αριθμ. .... /2017 (με αριθ. πράξης Elenxis ..... /2017) πράξης ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 του ν. 1882/1990, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010,

λόγω παραγραφής και

**Β. Την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, καθώς και την επικύρωση των με αριθμ. .... /2017 πράξεων επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2011 -31/12/2011 και 01/01/2012 -31/12/2012, αντίστοιχα**

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενου ποσού / προστίμου με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Α. Ως προς τον Κ.Β.Σ.**

| Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 ν. 4337/2015                          | Βάσει Ελέγχου | Βάσει Απόφασης |
|-------------------------------------------------------------|---------------|----------------|
| Υπ'αρ. .... -2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2010 | 137.040,00    | 0,00           |
| Υπ'αρ. .... -2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2011 | 120.540,00    | 120.540,00     |
| Υπ'αρ. .... -2017 διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2012 | 60.616,00     | 60.616,00      |

**Β. Ως προς τις λοιπές φορολογίες**

| Είδος φορολογίας                      | πράξη             | Διαχειριστική περίοδος | Βάσει ελέγχου |                 | Βάσει απόφασης |                 |
|---------------------------------------|-------------------|------------------------|---------------|-----------------|----------------|-----------------|
|                                       |                   |                        | Κύριος Φόρος  | Πρόσθετος Φόρος | Κύριος Φόρος   | Πρόσθετος Φόρος |
| εισόδημα                              | ..... /2017       | 01/01/2010-31/12/2010  | 82.224,00     | 98.668,80       | 0,00           | 0,00            |
| Φ.Π.Α.                                | ..... /2017       | 01/01/2010-31/12/2010  | 94.742,03     | 113.690,44      | 0,00           | 0,00            |
| Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997 | ..... /18-12-2017 | 01/01/2010-31/12/2010  | 38.036,00     |                 | 0,00           |                 |
| Χρηματική κύρωση                      | ..... /18-12-2017 | 01/01/2010-31/12/2010  | 76.072,00     |                 | 0,00           |                 |

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ**

**Σημείωση:**

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.