



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23.05.2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1047

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 26/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ. και της Α.Φ.Μ. ως νόμιμης εκπροσώπου και αλληλεγγύως υπεύθυνης, κατά της υπ' αριθ./28.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου/2005-31/12/2006, της υπ' αριθ./28.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 -

διαχειριστικής περιόδου/2005-31/12/2006, της υπ' αριθ./28.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου/2005-31/12/2006 και της υπ' αριθ./28.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 παρ. 1 του Ν. 2523/1997, όπως ισχύει με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου/2005-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./28.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου/2005-31/12/2006, την υπ' αριθ./28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 - διαχειριστικής περιόδου/2005-31/12/2006, την υπ' αριθ./28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου/2005-31/12/2006 και την υπ' αριθ./28.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 παρ. 1 του Ν. 2523/1997, όπως ισχύει με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου/2005-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 26/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ. και της Α.Φ.Μ. ως νόμιμης εκπροσώπου και αλληλεγγύως υπεύθυνης, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα 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 επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου/2005-31/12/2006, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο 3.530,00€, λόγω λήψης και καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία τριών (3) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, χωρίς να είναι δυνατόν να προσδιορισθεί η εικονική αξία, συνολικής καθαρής αξίας 17.650,00 € πλέον Φ.Π.Α. 3.353,50 €, κατά παράβαση των άρθρων 2 παρ. 1, 12 και 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 10 του Ν. 2523/1997, ως ισχύει με το άρθρο 7 παρ. 3γ του Ν. 4337/2015.

Με την υπ' αριθ./28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 - διαχειριστικής περιόδου/2005-31/12/2006 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 6.074,48 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 7.289,37 €, δη σύνολο φόρου 13.363,85 €, λόγω λήψης και καταχώρισης στα τηρούμενα βιβλία της των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, που ως

αποτέλεσμα είχε την απόρριψη των βιβλίων της ως ανακριβών και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της.

Με την υπ' αριθ./28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου/2005-31/12/2006 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 3.353,65€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 4.024,38€, δη σύνολο φόρου 7.378,03€, λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον Φ.Π.Α. εκροών του Φ.Π.Α. των ληφθέντων μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ./28.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 παρ. 1 του Ν. 2523/1997 όπως ισχύει με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017 διαχειριστικής περιόδου/2005-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 1.676,75 €, δη το 50% του Φ.Π.Α. των ληφθέντων μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων που εξέπεσε ή δεν αποδόθηκε.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητούν την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παράνομη η πρόσκληση επίδειξης βιβλίων και στοιχείων λόγω αυθαίρετης σύντμησης από τη φορολογική αρχή των προθεσμιών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013.
- Μη νόμιμη κοινοποίηση των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων.
- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για αίτημα επίδειξης βιβλίων και στοιχείων χρήσης 2006, καθώς και κοινοποίησης φύλλων ελέγχου.
- Παράνομη εφαρμογή του αρ. 32 του Κ.Φ.Ε. περί εξωλογιστικού προσδιορισμού.
- Πλημμελής αιτιολογία για το χαρακτηρισμό των επίδικων τιμολογίων ως εικονικών.

Επιπρόσθετα η μοναδική εταιρός και διαχειρίστρια της προσφεύγουσας εταιρίας επικαλείται έλλειψη ευθύνης από την πλευρά της.

Ως προς τον ισχυρισμό των προσφευγουσών περί μη νόμιμης πρόσκλησης επίδειξης βιβλίων και στοιχείων, λόγω αυθαίρετης σύντμησης των προθεσμιών του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013.

Επειδή, στο άρθρο 14 παρ. 1 και 2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο

φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων».

Επειδή, η προθεσμία που ορίζεται στο άρθρο 14 του Ν. 4174/2013 είναι ενδεικτική και όχι αποκλειστική και τούτο αποδεικνύεται από το γεγονός ότι ο φορολογούμενος δύναται βάσει των διατάξεων του αρθρ. 14 παρ. 1 και 2 του Ν. 4174/2013 να ζητήσει επέκταση της προθεσμίας των πέντε ημερών, εφόσον αποδείξει τη συνδρομή των εκ του νόμου τιθέμενων προϋποθέσεων.

Επειδή, στις 4/12/2017 κοινοποιήθηκε στη νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας επιχείρησης το με αριθμό πρωτ./4-12-2017 αίτημα παροχής πληροφοριών με το οποίο ζητήθηκε να τεθούν στη διάθεση της φορολογικής αρχής που διενεργούσε τον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία που σχετίζονται με τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από την εκδότρια επιχείρηση με Α.Φ.Μ. για τη χρήση 2006. Με το εν λόγω αίτημα τέθηκε προθεσμία δύο (2) ημερών για την προσκόμιση των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, παρά τη διήμερη προθεσμία που τέθηκε στην προσφεύγουσα η τελευταία είχε τη δυνατότητα να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία στη φορολογική αρχή σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου, αλλά ωστόσο δεν προέβη στην ενέργεια αυτή ούτε κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, η ίδια η νόμιμος εκπρόσωπος της επιχείρησης η οποία άσκησε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι δεν είχε στην κατοχή της τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης προκειμένου να τα θέσει στην διάθεση του ελέγχου, και τούτο αποτελεί έναν από τους προβαλλόμενους λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός των προσφευγουσών απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό των προσφευγουσών περί μη νόμιμης κοινοποίησης των προσωρινών πράξεων προσδιορισμού φόρων και προστίμων.

Επειδή, στο άρθρο 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:

.....
δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική

Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπρόσωπο»

Επειδή, στην παρ. Δ περ. 13 της ΠΟΛ 1249/1.12.2014 «Παροχή οδηγιών σχετικά με την τήρηση νομότυπων διαδικασιών κοινοποίησης α) των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, β) της ατομικής ειδοποίησης καταβολής οφειλής - υπερημερίας των άρθρων 47 του ν. 4174/2013 και 7 του ν.δ. 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.), γ) της ατομικής ειδοποίησης του άρθρου 4 του ν.δ. 356/1974 (Κ.Ε.Δ.Ε.)» ορίζεται ότι:

«13. Τονίζεται ιδιαίτερα ότι για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση, η οποία πρέπει να μνημονεύει : τον τόπο και το χρόνο που διενεργήθηκε η πράξη (επίδοση ή θυροκόλληση), το ονοματεπώνυμο και την ιδιότητα του οργάνου που διενέργησε την πράξη καθώς και εκείνων που συνέπραξαν ή παραστάθηκαν κατά τη διενέργειά της, την παραγγελία προς επίδοση, σαφή προσδιορισμό, από απόψεως χρόνου εκδόσεως και περιεχομένου, του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά, την ημέρα και την ώρα της επίδοσης, το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα (π.χ. αντίκλητος) με την οποία το παρέλαβε, καθώς και τους λόγους που προκάλεσαν τη Θυροκόλληση».

Επειδή, οι υπ' αρ./06-12-2017 προσωρινές πράξεις προστίμου Κ.Β.Σ., διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α., καθώς και προστίμου Φ.Π.Α. (αρ. 6 Ν. 2523/1997) μετά του συνημμένου Σημειώματος Διαπιστώσεων με α/α/06-12-2017 επιδόθηκαν στις 06/12/2017 στο σύνολο υιό της νομίμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας εταιρείας (λόγω απουσίας της) στην οικία της επί της οδού, σύμφωνα με τις σχετικές εκθέσεις επίδοσης της φορολογικής αρχής, όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4174/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός των προσφευγουσών απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό των προσφευγουσών για παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου να αιτηθεί την επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων χρήσης 2006 και να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου.

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, 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. 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 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, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «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 εκκαθαριστική

δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, 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 με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

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

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 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 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 ιδίου νόμου πενταετία.** Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. ».

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, με την ΠΟΛ. 1125/2004 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 327/2004 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπ. Οικονομίας και Οικονομικών, σύμφωνα με την οποία έγινε ομόφωνα δεκτό ότι σε περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ) ή πράξη, προκειμένου περί Φ.Π.Α., εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής, δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις κατά τις διατάξεις των άρθρων 68 παράγρ. 2, περίπ. β' του Ν. 2238/94 και 49, παράγρ. 3 του Ν. 2859/2000.

Επειδή με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγρ.1 και της παραγρ. 6 του άρθρου 28 του ν.3697/2008 (ΦΕΚ Α' 194/25-9-2008) ορίζεται ότι:

1. Οι διατάξεις του Κεφαλαίου Α' " Περαιώση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων " του ν.3259/2004 (ΦΕΚ 149 Α') , όπως ισχύουν, τροποποιούνται, αντικαθίστανται και συμπληρώνονται ως ακολούθως :

.....

6. Οι διατάξεις της παραγράφου 1, καθώς και η περαίωση των υποθέσεων κατά τα άρθρα 1 έως 11 του Ν. 3259/2004, με βάση και τις μεταβολές που επέρχονται σύμφωνα με τις παραγράφους 1, 2 και 3, ισχύουν από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Επειδή, με τις διατάξεις του πρώτου και δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 9 της ΠΟΛ. 1130/02-10-2008 Εγκυκλίου του Υπ. Οικονομικών (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 - 11 του Ν. 3259/2004 σχετικά με την περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, όπως αυτές ισχύουν ύστερα από το Ν. 3697/2008) ορίζεται ότι:

5. *Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων, κατά το άρθρο 7, που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται.*

Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του ν. 3259/2004 (ΦΕΚ Α' 149), ορίζονται:

5. Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμπληφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 5 περ. η' του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν πρόκειται για υποθέσεις που έχουν ήδη ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις προσδιορισμού του φόρου στη φορολογία εισοδήματος και στο Φ.Π.Α. ή για υποθέσεις που έχουν περαιωθεί ως προς τις φορολογίες αυτές με οποιονδήποτε τρόπο, με εξαίρεση τις περιπτώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και 39 παρ. 3 του Ν. 1642/1986.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία έχει περαιώσει το οικονομικό έτος 2007 με την αποδοχή του με αριθμ./2008 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης βάσει του ν.3697/2008 , συνολικού ποσού οφειλής 39.963,68 €, το οποίο καταβλήθηκε με δόσεις και εξοφλήθηκε ολοσχερώς στις 6/10/2009.

Επειδή, από το από 16-12-2015 Υπηρεσιακό σημείωμα της Δ.Ο.Υ. που αφορούσε την εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων επιχείρηση με την επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ. προέκυπτε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων στη χρήση 2006 έκδοσης της ανωτέρω επιχείρησης.

Το εν λόγω Υπηρεσιακό Σημείωμα που περιήλθε σε γνώση του προϊσταμένου της φορολογικής αρχής στις 16/12/2015 και βάσει του οποίου εκδόθηκε και η με αριθμ./28-12-2015 εντολή ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων, στοιχείων, εισοδήματος, Φ.Π.Α., λοιπών φόρων για την προσφεύγουσα εταιρεία, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο υπό την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν. 4174/2013, καθιστώντας την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ., φόρου εισοδήματος, φόρου και προστίμου Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο2005-31.12.2006 δεκαετή, δη έως τις 31/12/2017.

Επειδή, κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις 28/12/2017 το (δεκαετές) δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων και προστίμων για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006 (οικονομικό έτος 2007) δεν είχε παραγραφεί και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό των προσφευγουσών για παράνομη εφαρμογή του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) περί εξωλογιστικού προσδιορισμού.

Επειδή, στο άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ Α 84) ορίζεται ότι:

2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

.....
"4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

.....
γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

.....
στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων -εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικό στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτό αφορούν .

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

.....
Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 7 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «**Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: ... α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ. β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ... Κατ'**

εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: ... Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: α) β) γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 8 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

Επειδή, στο άρθρο 14 παρ. 1 και 2. Του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων».

Επειδή, στο άρθρο 21 παρ. 2 Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι:

«2. Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται «στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου».

Επειδή, με τη με αριθμό πρωτ. Δ15Α 1076425 ΕΞ 2014/13-5-2014: Χρόνος διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων ορίζεται ότι:

«5. Συνεπώς τα βιβλία και τα στοιχεία των χρήσεων 2006 και 2007, υποθέσεων, για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι τις 31.12.2013 εντολή ελέγχου, διαφυλάσσονται μέχρι τις 31.12.2015, αφού τότε λήγει, για τις χρήσεις αυτές, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων, μπορούν όμως αυτά να καταστραφούν πριν την ημερομηνία αυτή, εφόσον διενεργηθεί

έλεγχος και τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης ή αποσβεστεί ολοσχερώς αυτή λόγω εξόφλησης.»

Επειδή, με τη με αριθμό πρωτ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1137542 ΕΞ 2016/21-10-2015: « Χρόνος διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων» ορίζεται 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, στην προκειμένη περίπτωση και με βάση τα προαναφερθέντα, καίτοι κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο (εισοδήματος και Φ.Π.Α.) και πρόστιμα (Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α.) δεν είχε παραγραφεί, εμπίπτοντας στις διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής (λόγω συμπληρωματικού στοιχείου), ωστόσο η υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας για διαφύλαξη των βιβλίων της, εφόσον είχε περαιώσει βάσει του Ν. 3697/2008 εξοφλώντας ολοσχερώς το φόρο περαίωσης στις 06/10/2009 εξέλιπε μετά την πάροδο πενταετίας δη στις 31/12/2012. Σε κάθε περίπτωση δεν επιβλήθηκε από τον έλεγχο πρόστιμο για τη μη διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων που ζητήθηκαν.

Επειδή, συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα επιχείρηση και συνακόλουθα η προσφεύγουσα νόμιμη εκπρόσωπός της δεν ανταποκρίθηκαν στο υπ' αρ./04-12-2017 αίτημα της φορολογικής αρχής για παροχή πληροφοριών και προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ήταν υποχρεωμένη να διαφυλάξει τα βιβλία και στοιχεία της για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 24.03.2005-31.12.2006, με αποτέλεσμα η μη διαφύλαξη να μη δύναται να δικαιολογήσει από μόνη της την απόρριψη των βιβλίων ως ανεπαρκών και την προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό βάσει του άρθρου 30 παρ. 4 στ του Π.Δ. 186/1992.

Επειδή, η συνολική αξία των ληφθέντων μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων (17.650,00€) αντιπροσωπεύει μόλις το 0,44% των ακαθαρίστων εσόδων (3.996.367,99€), ποσοστό που δεν θεωρείται ότι επηρεάζει σημαντικά τα αποτελέσματα της υπό κρίση περιόδου και ως εκ τούτου δεν μπορεί να δικαιολογήσει την απόρριψη των βιβλίων ως ανακριβών και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων βάσει των παραγράφων 4γ, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992.

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1052/2007 παρ. 6 στην περίπτωση έκδοσης φύλλου ελέγχου λόγω νέων στοιχείων αυτό θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση δεν έχουμε διενέργεια αρχικού ελέγχου αλλά έλεγχο κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων, όπου με βάση την ΠΟΛ 1052/07 το φύλλο ελέγχου μπορεί

να περιλαμβάνει φορολογητέα ύλη που προκύπτει μόνο από τα συμπληρωματικά στοιχεία. Κατά συνέπεια, δεν δικαιολογείται η προσφυγή της φορολογικής αρχής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ως αποτέλεσμα της μη προσκόμισης των βιβλίων & στοιχείων, δίχως υποχρέωση διαφύλαξης κατά το χρόνο διενέργειας του ελέγχου, σε συνδυασμό με το ότι το ποσοστό της αποκρυβείας ύλης κρίνεται ως μη σημαντικό, βάσει του άρθρου 30§7 του Π.Δ. 186/92. Συνεπώς, η φορολογική αρχή όφειλε να εκδώσει νέα πράξη λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα της δήλωσης σε συνδυασμό με τα νέα συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή να προσθέσει στα καθαρά κέρδη βάσει δήλωσης την αποκρυβείσα ύλη των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης κρίσης των βιβλίων ως ανακριβών και εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων γίνεται αποδεκτός.

Τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρίας για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο κρίνονται, δια της παρούσης, επαρκή και ακριβή τα δε καθαρά κέρδη και ο οφειλόμενος φόρος προσδιορίζονται ως εξής:

Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης	14.013,42€
Αποκρυβείσα ύλη (μη έκδοση φορολογικών στοιχείων)	17.650,00€
Τελικά καθαρά φορολογητέα κέρδη χρήσης 2007	31.663,42€

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά απόφασης - δήλωσης
Φόρος	Φορολογητέα κέρδη	14.013,42	143.869,24	31.663,42	17.650,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	4.484,29	46.038,16	10.132,29	5.648,00
Τέλη χαρτοσήμου κερδών					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Μείον φόρος περαίωσης			-39.963,68	-39.963,68	-39.963,68
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			7.289,37	0	0
Πρόσθετος φόρος, τελη χαρτ. & εισφ. εκπρόθεσμου					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	5.317,09	13.363,85	0	0
	για επιστροφή				

Ως προς τον ισχυρισμό των προσφευγουσών περί πλημμελούς αιτιολογίας της κρίσης των επίδικων τιμολογίων ως εικονικών

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, 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, 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, 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 949, 950/2012, 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, 876/2002, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από την από 22/11/2017 Έκθεση Ελέγχου επί Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. για την εκδότρια εταιρεία με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., προέκυψε ότι η ελεγχόμενη

α) Δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τον όγκο των φερόμενων συναλλαγών που αναγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, για διανομές διαφημιστικών εντύπων, προωθητικές ενέργειες, έρευνα αγοράς, παροχή συμβουλών και διαφημιστικών προτάσεων, σχεδιασμό φακέλων, εντύπων, προτάσεων εταιρικού εντύπου, σελιδοποίηση βιβλίων, επεξεργασία φωτογραφικού υλικού, παρουσίαση εκπαιδευτικού υλικού, επιμέλεια και κατασκευή μακετών, παραγωγή διαφημιστικών εντύπων, εντός και εκτός επειδή:

- 1) Δεν διέθετε το απαραίτητο προσωπικό και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο των διανομών που αναγράφεται στα εκδοθέντα Τ.Π.Υ. και σε διαφορετικές, μέσα στην ίδια μέρα πόλεις. Επίσης δεν προσκομίστηκαν και δεν επιδείχθηκαν στον έλεγχο αποδείξεις ναύλων, διοδίων, καυσίμων εκτός
- 2) Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό, καθώς και εξειδικευμένο τεχνικό προσωπικό, απαραίτητα για την παροχή και εκτέλεση του είδους των υπηρεσιών διαφήμισης που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε.
- 3) Όπως προέκυψε από τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου και από τις δηλώσεις τρίτων στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του αρ. 20 του Π.Δ. 186/92, δεν πραγματοποίησε αφενός αγορές που να αφορούν πρώτες ύλες, αναλώσιμα (π.χ. χαρτί, μελάνια εκτύπωσης κλπ) και αφετέρου δαπάνες παραγωγής (π.χ. για κατασκευή μακετών).

- 4) Δεν προκύπτει από πουθενά ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση είχε έδρα κατά το διάστημα από 31.03.04 έως και 11.04.07 και από 30.11.10 έως και τη διακοπή εργασιών 31.12.13.
- 5) Στην ένορκη κατάθεση και των δύο ομόρρυθμων εταίρων στο Σ.Δ.Ο.Ε. αναφέρεται ότι η συμμετοχή τους ήταν μόνο ονομαστική και όχι ουσιαστική. Τη διαχείριση είχε ο γιος της και σύζυγος της ο οποίος ήταν εμφανής ή σιωπηρός διαχειριστής και άλλων συνδεδεμένων συγγενικών επιχειρήσεων, με το ίδιο αντικείμενο εργασιών (π.χ. Α.Φ.Μ., Α.Φ.Μ., Α.Φ.Μ., Α.Φ.Μ.)
- 6) Τα περισσότερα τιμολόγια που έχει εκδώσει και λάβει έχουν συνολική αξία μικρότερη των 15.000,00€ και φέρεται να εξοφλούνται με μετρητά κατά την έκδοσή τους (συνηθισμένη πρακτική σε συναλλαγές εικονικών τιμολογίων), ειδικά μετά την 01/05/2002, λόγω της εφαρμογής των διατάξεων του αρ. 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 που όριζε ότι «για την απόδειξη της συναλλαγής από τον λήπτη του φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000,00€ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, για συναλλαγές που διενεργούνται από την 20-03-2002 και μετά».

β) εξέδωσε κατά τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2006-31.12.2006 δεκατέσσερα (14) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία των οποίων η εικονική αξία δε μπορεί να προσδιορισθεί, συνολικής καθαρής αξίας εκατόν πενήντα χιλιάδων επτακόσια πενήντα πέντε ευρώ και σαράντα λεπτών (150.755,40€). Μεταξύ των ληπτών των εν λόγω φορολογικών στοιχείων περιλαμβάνεται και η προσφεύγουσα, η οποία είχε λάβει και καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία της, κατά τη χρήση 2006, τρία (3) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της εικονικής αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 17.650,00 € πλέον Φ.Π.Α. αξίας 3.353,50€.

Οι από 28/12/2017 Εκθέσεις Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), εισοδήματος, Φ.Π.Α., προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα εταιρία, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, υιοθετούν τα πορίσματα του ανωτέρω ελέγχου.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός περί πλημμελούς αιτιολογίας της εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων δεν γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον ισχυρισμό της νομίμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας ότι η ίδια δε φέρει καμία ευθύνη, καθώς δεν αναμείχθηκε στη διοίκηση και διαχείριση της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 101 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«1. Στο φόρο υπόκεινται:

.....

ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 115 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«2. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά το χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους».

Επειδή, βάσει της 584/2011 απόφασης του ΣτΕ, «Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, **εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή**, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 § 3 του ν. 3220/2004, ορίζεται ότι: «Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη».

Επειδή, με βάση την ΠΟΛ 1091/2013 με την οποία κοινοποιήθηκε η υπ' αρ. 525/2012 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), αφού έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ορίζεται ότι:

«Στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υποχρέου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, **εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές.**»

Επειδή, συγκεκριμένα, από τις προαναφερόμενες σαφείς διατάξεις προκύπτει, εξ αντιδιαστολής, ο κανόνας, ότι σε κάθε περίπτωση που τα εν λόγω πρόσωπα δεν αποδείξουν είτε ενώπιον της φορολογικής αρχής είτε ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων (σε περίπτωση ασκήσεως προσφυγής) ότι είναι παντελώς αμέτοχα στη συγκεκριμένη εικονική συναλλαγή, αυτά

υπόκεινται στις κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις, ανεξάρτητα από τη συντρέχουσα παράλληλη ευθύνη του υποκρυπτόμενου προσώπου. Είναι προφανές, ότι ο νομοθέτης της εν λόγω διάταξης θέλησε την απαλλαγή του φερόμενου ως εκδότη (εικονικού προσώπου) και την αποκλειστική ευθύνη του υποκρυπτόμενου μόνο στις περιπτώσεις που, συνεπεία της τέλεσης αξιόποινης πράξης (π.χ. κλοπής, υπεξαγωγής εγγράφων, απάτης, πλαστογραφίας), αφαιρέθηκαν από το (εικονικά φερόμενο) φορολογούμενο τα βιβλία και στοιχεία ή χρησιμοποιήθηκαν παρά τη θέλησή του κατ' άλλο τρόπο (ΣτΕ 4347/2001 7μελ., 3158/2007, 361/2009, 963/2012), και όχι στις περιπτώσεις που, έχοντας υποβάλει στη φορολογική αρχή δήλωση έναρξης εργασιών και θεωρήσει σχετικά βιβλία και στοιχεία, τα παρέδωσε στη συνέχεια οικειοθελώς για ελεύθερη χρήση σε τρίτο πρόσωπο ή εν γνώσει του χρησιμοποιήθηκαν αυτά από τρίτο πρόσωπο. Διότι, στις περιπτώσεις αυτές, έχει συμμετοχή στις εικονικές συναλλαγές και διατηρεί στο ακέραιο, έναντι της φορολογικής αρχής, την ευθύνη για τις παραβάσεις σχετικά με την εικονικότητα των στοιχείων, υποκείμενος στις κυρώσεις που προβλέπονται για τις σχετικές παραβάσεις, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι τυχόν δεν αναμείχθηκε περαιτέρω στις δραστηριότητές της επιχείρησης, την οποία αφορούν τα εν λόγω βιβλία και στοιχεία. Και αυτό ανεξάρτητα από την ευθύνη του υποκρυπτόμενου αληθινού φορέα της επιχείρησης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 (Βάρος απόδειξης) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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 την υπ' αριθμό2005 συμβολαιογραφική πράξη της συμβολαιογράφου η οποία καταχωρήθηκε νόμιμα στο βιβλίο του Πρωτοδικείου με αύξοντα αριθμό δημοσίευσης2005 και ΑΜ και εν συνεχεία δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ ΑΕ-ΕΠΕ03.2005, συστάθηκε η της οποίας μοναδική εταίρος, διαχειριστής και εκπρόσωπος ορίστηκε η

Επειδή, στη με αριθμό/2018 απόφαση του μονομελούς Πρωτοδικείου με την οποία διατάσσεται η επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης επιχείρησης, πιθανολογήθηκε απλώς ότι η προσφεύγουσα δε διέθετε διαχειριστική εξουσία και ότι εκτελούσε επί της ουσίας χρέη και καθήκοντα υπαλλήλου.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύει με προσκομισθέντα στοιχεία ότι ήταν παντελώς αμέτοχη στη διοίκηση της επιχείρησης παρά μόνο προβάλλει ισχυρισμούς οι οποίοι ωστόσο δεν τεκμηριώνονται με απτές αποδείξεις.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας νομίμου εκπροσώπου περί έλλειψης ευθύνης της απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. ...

5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1003/03.01.2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: « **1.** Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη

Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: **α)** δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, **β)** είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, **γ)** πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58^Α παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2018 ορίζεται ότι: «...για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58,58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ./28.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου/2005-31/12/2006, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

– Υπ' αριθμ./28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

διαχειριστικής περιόδου/2005-31/12/2006:

Διαφορά φόρου: 3.353,65 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ^Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	4.024,38€	1.676,83€	1.297,53€	2.974,36€	2.974,36€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./26.01.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» Α.Φ.Μ. και της νομίμου εκπροσώπου αυτής και αλληλεγγύως υπεύθυνης Α.Φ.Μ. και ειδικότερα:

α) την επικύρωση της υπ' αρ./28-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου/2005-31/12/2006.

β) την τροποποίηση της υπ' αρ./28.12.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007.

γ) την επικύρωση της υπ' αριθ./28.12.2017 οριστικής πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου/2005-31/12/2006.

και δ) την επικύρωση της υπ' αριθ./28.12.2017 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με άρθρο 79 ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου/2005-31/12/2006.

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

Υπ' αριθ./28.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 – ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου/2005-31/12/2006

Πρόστιμο	3.530,00€
----------	-----------

Υπ' αριθ./28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	6.074,48€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	7.289,37€	0,00€

Σύνολο φόρου για καταβολή	13.363,85€	0,00€
---------------------------	------------	-------

Υπ' αριθ./28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου/2005-31/12/2006 (τροποποίηση αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου 49)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	3.353,65€	3.353,65€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	4.024,38€	
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του ν.4174/2013		1.676,83€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		1.297,53€
Σύνολο φόρου για καταβολή	7.378,03€	6.328,01€

Υπ' αριθ./28.12.2017 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με άρθρο 79 ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου/2005-31/12/2006

Πρόστιμο	1.675,75€
----------	-----------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής

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.