



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333267

ΦΑΞ : 2313 - 333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Θεσσαλονίκη, 4/5/2018

Αριθμός απόφασης: 886

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **.../2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «... » με **ΑΦΜ:** ... κατά **α)** της με αριθ. ... **/2017** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2005, **β)** της με αριθ. ... **/2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2005 και **γ)** της με αριθ. ... **/2017** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθ. 6 Ν.2523/1997 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2005 του Προϊσταμένου της ... και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ... , των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «... » με **ΑΦΜ:** ... , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με τη με αριθ. ... /2017 πράξη επιβολή προστίμου άρθρου 7 §§ 3, 5 του Ν.4337/15 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2005 του Προϊσταμένου της ... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **13.000,00€**, λόγω λήψης τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων παροχής υπηρεσιών) ως εξής:

Αριθμός & Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	Αξία ΦΠΑ	Συνολική Αξία
...2005	12.000,00	2.280,00	14.280,00
...2005	12.500,00	2.375,00	14.875,00
...2005	8.000,00	1.520,00	9.520,00
ΣΥΝΟΛΑ	32.500,00	6.175,00	38.675,00

για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 32.500,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «... » - Α.Φ.Μ.:... , δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $32.500,00 \times 40\% = 13.000,00\text{€}$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 7 παρ.3 περ. β' του Ν.4337/15. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ... με τον Α.Χ.Κ.../2017.

2. Με τη με αριθ. ... /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2005 του Προϊσταμένου της ... καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ 6.175.00€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 7.410.00€, δηλαδή σύνολο φόρου **13.585.00€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ που αναλογούσε στα προαναφερθέντα τρία (3) ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ... με τον Α.Χ.Κ.../2017.
3. Με τη με αριθ. ... /2017 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρ. 6 Ν.2523/1997 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2005 του Προϊσταμένου της ... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **3.087,51€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει των παραπάνω τριών (3) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας **32.500,00€** πλέον ΦΠΑ **6.175,00€** σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε, $6.175,00\text{€} \times 50\% = 3.087,51\text{€}$. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ... με τον Α.Χ.Κ.../2017.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από ... /2017 εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/92, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ άρθρ. 6 του Ν.2523/97 της ... σε εκτέλεση της με αρ. ... /2016 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ... /2016 πληροφοριακό δελτίο της ... (που στάλθηκε στη Διεύθυνση

Ελέγχων με αρ. πρωτ. εξ.:... /2016) στο οποίο αναφέρεται ότι από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στη «... » με Α.Φ.Μ.:... διαπιστώθηκε ότι αυτή είναι λήπτης και εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Οι διαπιστώσεις του ανωτέρω ελέγχου εκτίθενται αναλυτικά στην από ... /2017 με αριθ.... /2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ - ΚΦΑΣ- ΕΛΠ της ίδιας Δ.Ο.Υ..

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

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου για την υπό κρίση χρήση 2005 έχει παραγραφεί λόγω της ΣΤΕ 1738/2017.
2. Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και τα υπό κρίση τιμολόγια δεν κρίθηκαν εικονικά σε προγενέστερο τακτικό έλεγχο που είχε διενεργηθεί από το ΠΕΚ ... για τη χρήση 2005.

Αναφορικά με τον προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013** (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, 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, 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, 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 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, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ.1 και 2 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 Φ.Π.Α.** ορίζεται ότι «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ'εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση, ..., γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000** ορίζεται ότι: «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, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (**ΔΕΦ Αθ 4574/2013, 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 την **ΠΟΛ. 1194/2017** παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. ».

Επειδή, 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, ερμηνευόμενων ενόψει των ανωτέρω εκτεθέντων ως προς τις πηγάζουσες από την αρχή της ασφάλειας δικαίου απαιτήσεις, η πρόβλεψη στο νόμο ότι με την πάροδο ορισμένου χρονικού διαστήματος παραγράφεται η αξίωση του Δημοσίου για τη βεβαίωση και επιβολή συγκεκριμένου φόρου συνιστά ουσιαστικό στοιχείο της οικείας φορολογικής ενοχής κατά την παράγραφο 1 του ως άνω άρθρου 78 (ΣτΕ Ολ. 3174/2014).

Ως ουσιαστικό δε στοιχείο της φορολογικής ενοχής, η διάρκεια της παραγραφής πρέπει να καθορίζεται εκ των προτέρων, ενώ μεταβολή της με την πρόβλεψη επιμηκύνσεως είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η φορολογική υποχρέωση. Κατά συνέπεια, διάταξη νόμου περί παρατάσεως χρόνου παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της

δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους, είναι ανίσχυρη, ως αντικείμενη στην απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας δικαίου και στις εξειδικεύουσες αυτήν ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο ανωτέρω συνταγματικές διατάξεις, για τον λόγο ότι θα τροποποιούσε κατά τον τρόπο αυτό αναδρομικά εις βάρος των φορολογουμένων το νομοθετικό καθεστώς που ίσχυε κατά τον χρόνο στον οποίο ανάγονται οι φορολογικές τους υποχρεώσεις όσον αφορά ουσιαστικό στοιχείο των εν λόγω υποχρεώσεων.

Με την εν λόγω απόφαση και συγκεκριμένα με τις σκέψεις 8, 9 και 10 αυτής, κρίθηκε ότι οι παρατάσεις παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν.3513/2006, 29 του ν.3697/2008, 10 του ν.3790/2009 και 82 του ν.3842/2010 είναι αντισυνταγματικές, καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους», ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, σύμφωνα με τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣΤΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν. 3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου 2 παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣΤΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών (ΣΤΕ 2932/2017).

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. **2642/2017 Πρακτικό της Ολομέλειας του ΝΣΚ**, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟΛΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, ήτοι του άρθρου 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογουμένου.

Επειδή, περαιτέρω, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278)** Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και την εκδοθείσα σε συνέχεια αυτής ΠΟΛ. 1154/04-10-2017 του ιδίου, περί

παροχής οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, προτεραιοποιήθηκε η διενέργεια ελέγχων και μεταξύ άλλων, προβλέφθηκε η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και επιβολής προστίμων για τις χρήσεις για τις οποίες, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε συνδυασμό με τη με αριθ. 1738/2017 Απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ, το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή. Διευκρινίσθηκε δε ότι τα ανωτέρω τυγχάνουν εφαρμογής και για τις εκκρεμείς, ενώπιον της Δ.Ε.Δ., υποθέσεις.

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

Επειδή, για το **οικονομικό έτος 2006 - διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2005** υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα, δήλωση φορολογίας εισοδήματος Ν.Π. στις .../2006(χωρίς από το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή αυτής) και εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ στις .../2006.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτει ότι από το ΠΕΚ ... διενεργήθηκε τακτικός έλεγχος στην προσφεύγουσα βάσει της με αριθμό .../2007 εντολής ελέγχου για τις χρήσεις 2003, 2004 και 2005. Ο έλεγχος, για τη χρήση του 2005, έκρινε τα βιβλία ανακριβή και προσδιόρισε τα αποτελέσματα στη φορολογία εισοδήματος εξωλογιστικά (αριθμός έκθεσης .../09).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το με αρ. πρωτ. ... /2016 πληροφοριακό δελτίο της ... εστάλη στη Διεύθυνση Ελέγχων για να το διαβιβάσει με τη σειρά της σε όλες τις Δ.Ο.Υ. της επικράτειας ενώ παράλληλα αποτέλεσε εσωτερικό έγγραφο της ίδιας για τη διενέργεια ελέγχων σε αντισυμβαλλόμενους λήπτες φορολογικών στοιχείων έκδοσης της επιχείρησης «... » αρμοδιότητάς της. Το εν λόγω πληροφοριακό δελτίο που συντάχθηκε από τη ... αναφέρει ότι από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση «... » με ΑΦΜ:... για τις χρήσεις 2003 – 2011 διαπιστώθηκε ότι είναι λήπτης και εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων με αντισυμβαλλόμενους σε όλη την ελληνική επικράτεια.

Την ίδια μέρα στις .../2016 συντάχθηκε από τη ... το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου της «... » στο οποίο αναφέρονται συγκεκριμένα και αναλυτικά οι διαπιστωθείσες παραβάσεις για την παραπάνω εταιρεία ως εκδότρια και κατά συνέπεια για τους αντισυμβαλλόμενούς της ως λήπτες των εικονικών φορολογικών στοιχείων. Επομένως, στις .../2016, ο Προϊστάμενος της ... είχε σαφή εικόνα και στοιχεία όσον αφορά τους αντισυμβαλλόμενους της «... » αρμοδιότητάς της ... , ενώ σημειώνεται ότι στην από ... /2017 έκθεση ΚΒΣ - ΚΦΑΣ- ΕΛΠ της ίδιας φορολογικής αρχής, η κρίση του ελέγχου δεν έχει μεταβληθεί, σε σχέση με το ανωτέρω σημείωμα διαπιστώσεων όπου καταγράφονται αναλυτικά οι διαπιστωθείσες παραβάσεις.

Κατά συνέπεια, το με αρ. πρωτ. ... πληροφοριακό δελτίο που συντάχθηκε από τον Προϊστάμενο της ... στις .../2016, συνιστά το νέο - συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994, του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013 και ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής για την εν λόγω χρήση καθίσταται δεκαετής βάσει των διατάξεων των άρθρων 84

παρ. 4β του Ν.2238/1994 και 57 παρ. 2γ του Ν.2859/2000 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997.

Επειδή, αναφορικά με το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή προστίμου ΚΒΣ για τη χρήση 2005 και εφόσον το συμπληρωματικό στοιχείο περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της ... στις .../2016, δη πέραν του αρχικού (πενταετούς) χρόνου παραγραφής της **χρήσης 2005**, αλλά εντός του τελευταίου έτους της δεκαετούς παραγραφής (.../2016), αυτή παρατάθηκε κατά ένα έτος έως τις **31/12/2017** σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ 2 του Ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997, ενώ το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2005** σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 2 του Ν.2859/2000 παρήλθε στις **31/12/2016** (δεκαετής παραγραφή).

Επειδή, κατά το χρόνο έκδοσης στις ... /2017 των προσβαλλόμενων πράξεων για τη διαχειριστική περίοδο **1/1-31/12/2005**, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ δεν είχε παραγραφεί με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997, της παραγράφου 4 του άρθρου 84, της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 καθώς και της παρ. 6 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 ενώ το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ παραγράφηκε με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 57, της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 και σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο γίνεται εν μέρει αποδεκτός για τις προσβαλλόμενες πράξεις ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης του έτερου προβαλλόμενου ισχυρισμού ως προς αυτές και απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος για την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7§§3,5 του Ν.4337/15.

Ως προς το δεύτερο λόγο περί πραγματικών συναλλαγών καθώς τα επίμαχα τιμολόγια δεν κρίθηκαν εικονικά από προγενέστερο τακτικό φορολογικό έλεγχο

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

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «*...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. ... Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο*

το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. ...».

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92** «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσόμενων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει*».

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

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

εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της ... απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων από την προσφεύγουσα επιχείρηση τιμολογίων, την οποία αιτιολόγησε ερειδόμενος στο με αρ. πρωτ. ... /2016 πληροφοριακό δελτίο του Προϊσταμένου της ίδιας φορολογικής αρχής και τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της από ... /2017 και με αριθ.... /2017 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ - ΚΦΑΣ- ΕΛΠ για την επιχείρηση «... » Η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, πλήρως, σαφώς και εμπειριστατωμένα στην από ... /2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ... συγκεκριμένα στις σελίδες 5 - 8 και συνοπτικά από τους παρακάτω λόγους:

- ✓ Από τον τακτικό έλεγχο του ΠΕΚ ... στην προσφεύγουσα στη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2005 δεν αναγνωρίσθηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το ποσό των 32.500,00€ που αφορά την συντήρηση μηχανολογικού εξοπλισμού από την τεχνική εταιρεία «... » και καταλογίσθηκε ως λογιστική διαφορά επειδή στα παραπάνω εκδοθέντα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών: α) Δεν υπήρχε επαρκής προσδιορισμός των παρασχεθεισών υπηρεσιών, παρά μόνο η αόριστη και ασαφής περιγραφή «συντήρηση μηχανολογικού εξοπλισμού» β) η έκδοση τριών διαδοχικών Τ.Π.Υ. εντός τεσσάρων ημερών με ποσά 14.280,00€, 14.875,00€, 9.520,00€, δηλαδή κάτω του ορίου των 15.000,00€ έκαστο ώστε να μην υποχρεούται η ελεγχόμενη να εκδώσει βάσει των διατάξεων του ΚΒΣ δίγραμμη επιταγή και η εξόφλησή τους τοις μετρητοίς, δεν αποδεικνύει την πραγματοποίηση της συναλλαγής, γ) δεν υπήρχε παραπομπή στα Τ.Π.Υ. σε κάποια σύμβαση, μεταξύ των συμβαλλομένων όπως ορίζει το άρθρο 12 παρ. 11 του Π.Δ. 186/92 για την περίπτωση πολλαπλών συναφών υπηρεσιών (συντήρηση μηχανολογικού εξοπλισμού), που να επιβεβαιώνει την ανάληψη και πραγματοποίηση των εργασιών.
- ✓ Σύμφωνα με την από ... /2017 και με αρ.... /2017 έκθεση ΚΒΣ - ΚΦΑΣ- ΕΛΠ της ... όπου λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται οι παραπάνω ελεγκτικές διαπιστώσεις ελέγχου του ΠΕΚ ..., ο έλεγχος αποφαινεται ότι η «... » εξέδωσε στην προσφεύγουσα τα παρακάτω εικονικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2005-31/12/2005

Αριθμός & Ημερομηνία ΤΠΥ	Καθαρή Αξία	Αξία ΦΠΑ	Συνολική Αξία
...2005	12.000,00	2.280,00	14.280,00
...2005	12.500,00	2.375,00	14.875,00
...2005	8.000,00	1.520,00	9.520,00
ΣΥΝΟΛΑ	32.500,00	6.175,00	38.675,00

Επειδή, σύμφωνα με τη με αρ.... /2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ - ΚΦΑΣ- ΕΛΠ της ... , τα φορολογικά

στοιχεία που εξέδωσε η «... », στις χρήσεις 2003 έως και 2011, μεταξύ των οποίων και τα εκδοθέντα στοιχεία προς την προσφεύγουσα, κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθώς εν όψει των επαγγελματικών της δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής της υποδομής, του συνόλου των αγορών της καθώς και του προσωπικού που απασχόλησε, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με τους αντισυμβαλλόμενούς της , και κατά συνέπεια και με την προσφεύγουσα. Συγκεκριμένα:

- ✓ δεν πραγματοποίησε τόσες αγορές α' και β' υλών, όσες δήλωσε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του αρθ. 20 ΠΔ 186/92, (οι αγορές που ελέγχθηκαν κρίθηκαν εικονικές σε ποσοστό 98% και πλέον)
- ✓ καταχώρησε στις παραπάνω συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ανύπαρκτες δαπάνες χωρίς παραστατικά,
- ✓ σε πολλές περιπτώσεις εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 15.000,00€ ή των 3.000,00€ (ανάλογα με το όριο ανά χρήση) μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. για υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, τα οποία τιμολόγια εξοφλούνταν με μετρητά,
- ✓ ο νόμιμος εκπρόσωπος της επιχείρησης «... » ... δήλωσε στους ελεγκτές του ΣΔΟΕ ΠΔ. ... ότι λόγω αδυναμίας φορέων του Δημοσίου να τον εξοφλήσουν, τα ποσά που του όφειλε το Δημόσιο ανεγράφησαν στη χρήση 2003 ως δαπάνες, με σκοπό την εμφάνιση μειωμένων ανείσπρακτων εσόδων,
- ✓ δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία ή στοιχεία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων,
- ✓ από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών βάσει εισαγγελικής εντολής, διαπιστώθηκε ότι και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπεζής, οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, ενώ γινόταν ανακύκλωση χρημάτων,
- ✓ ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης «... », προσήλθαν οικειοθελώς στις αρμόδιες ΔΟΥ και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών του άρθρου 12 Ν.3888/2010,
- ✓ σε όσες περιπτώσεις η περιγραφή των υπηρεσιών ή πώληση αγαθών των φορολογικών στοιχείων συνάδει με τη δραστηριότητα της, δηλαδή την κατασκευή μερών και εξαρτημάτων για μηχανοκίνητα οχήματα, λιανικό εμπόριο καινούριων και μεταχειρισμένων επιβατηγών μηχανοκίνητων οχημάτων, χονδρικό εμπόριο μεταχειρισμένων φορτηγών αυτοκινήτων, κατασκευή αυτοκινήτων οχημάτων ειδικής χρήσης, η ... δε διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή για την τιμολόγηση έργων, αναλογικά με τις δαπάνες της. Κάθε άλλη δραστηριότητα που δεν ήταν συμβατή με τη δική της, δεν θα ήταν δυνατόν να πραγματοποιηθεί, αφού δε διέθετε τον κατάλληλο πάγιο εξοπλισμό, ειδικευμένο προσωπικό και δεν πραγματοποίησε αγορές ανάλογων υλικών,

- ✓ στις χρήσεις 2003 - 2011 φαίνεται ότι απασχολεί προσωπικό σύμφωνα με τις καταστάσεις ΙΚΑ και τις δηλώσεις ΦΜΥ, το οποίο όμως από χρήση σε χρήση μειώνεται. Από τις καταστάσεις του ΙΚΑ ... (Αρ. πρωτ. .../2016) προκύπτει ο αριθμός των εργαζομένων ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
ΑΡ.ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ	45	46	36	23	23	19	5	3	2

- ✓ σε όλες τις χρήσεις παρότι ο αριθμός των απασχολούμενων μειώνεται, τα ακαθάριστα έσοδα αυξάνονται, ειδικά στις χρήσεις 2006, 2007 και 2008. Στη χρήση 2004 με το ίδιο απασχολούμενο προσωπικό με τη χρήση 2003 τα ακαθάριστα έσοδά της διπλασιάζονται. Στη χρήση δε 2009, με 5 άτομα προσωπικό από τα οποία τα δύο είναι υπάλληλοι γραφείου δηλώνει ακαθάριστα έσοδα 22.086.305,39€, στη χρήση 2010 με προσωπικό που δεν δηλώθηκε, αφού δεν υποβλήθηκε δήλωση Φ.Μ.Υ., δηλώνει ακαθάριστα έσοδα 14.278.330,40€ και στη χρήση 2011 κατά την οποία επίσης δεν δηλώθηκε απασχολούμενο προσωπικό, δηλώνει ακαθάριστα έσοδα 8.204.954,57€.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση των συναλλαγών και να επιβεβαιώνει τον σχετικό ισχυρισμό της, ο οποίος **απορρίπτεται ως έωλος και αβάσιμος**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. ... – .../2018 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «... » με **ΑΦΜ**: ... και συγκεκριμένα:

- ✓ την **ακύρωση α)** της με ... /2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και **β)** της με αριθ. ... /2017 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρ. 6 Ν.2523/1997 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2005 του Προϊσταμένου της ... **λόγω παραγραφής**.
- ✓ την **επικύρωση** της με αριθ. ... /2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρ.7§§3,5 Ν.4337/15 του Προϊσταμένου της

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2005 - 31/12/2005

Η με αριθ. ... /2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθ.7§§3,5 Ν.4337/15

	Ποσό
Πρόστιμο	13.000,00

Η με ... /2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.
ΦΠΑ	6.175,00	0,00
Πρόσθετος φόρος	7.410,00	0,00
Καταλογιζόμενο ποσό	13.585,00	0,00

Η με αριθ. ... /2017 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθ. 6 Ν.2523/1997

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.
Πρόστιμο	3.087,51	0,00

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

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

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

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

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΚΑΤΕΡΙΝΑ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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