



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός Απόφασης: 1458/18-07-2017

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313333254

Αριθ. fax: 2313333258

Ηλεκτρονική δ/νση: ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

Url: www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/12-04-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ1140Β/27-04-2017).

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», διακριτικό τίτλο «.....» και Α.Φ.Μ.:, κατά των ακόλουθων οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.:

α. Με αριθμό/...-...-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) για την πρώτη υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 2000 – 2001 (08/06/2000 – 31/12/2001).

β. Με αριθμό/...-...-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) για τη διαχειριστική περίοδο 2002 (01/01/2002 – 31/12/2002).

γ. Με αριθμό/...-...-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) για το οικονομικό έτος 2002 (πρώτη υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδος 2000 – 2001).

δ. Με αριθμό/...-...-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) για το οικονομικό έτος 2003 (διαχειριστική περίοδος 2002).

ε. Με αριθμό/...-...-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) για την πρώτη υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 2000 – 2001.

στ. Με αριθμό/...-...-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) για τη διαχειριστική περίοδο 2002.

ζ. Με αριθμό/...-...-2016 Πράξης Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγρ. 1 του Ν.2523/1997) για την πρώτη υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 2000 – 2001.

η. Με αριθμό/...-...-2016 Πράξης Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) για τη διαχειριστική περίοδο 2002.

5. Τις οκτώ (8) ως άνω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οι οποίες εκδόθηκαν σε βάρος της ανωτέρω προσφεύγουσας εταιρείας.

6. Την από .../.../2017 Αντίκρουση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, με την οποία εισηγείται την απόρριψή της.
7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Να σημειωθεί ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είχε περαιώσει τα επίμαχα οικονομικά έτη 2002 και 2003 (διαχειριστικές περιόδους 2000 – 2001 (πρώτη υπερδωδεκάμηνη) και 2002, αντίστοιχα) με τακτικό φορολογικό έλεγχο, βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ.1037/01-03-2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, που είχε διενεργηθεί από τ... τότε

Επί της από .../.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:**, η οποία ασκήθηκε εμπρόθεσμα και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1.

Με την με αριθμό/...-...-2016 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για την πρώτη υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 2000 – 2001, επιβλήθηκε, σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, συνολικό πρόστιμο του Κ.Β.Σ. 20.542,93 €, επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό επανέλεγχο της εν λόγω Δ.Ο.Υ. στην προσφεύγουσα, διαπιστώθηκε ότι η τελευταία είχε υποπέσει στις παραβάσεις του Κ.Β.Σ. που αφορούσαν στη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της των ακόλουθων τριών (3) φορολογικών στοιχείων δαπανών, συνολικής καθαρής αξίας 35.000.000 δρχ. (102.714,60 €) πλέον Φ.Π.Α. 18% 6.300.000 δρχ. (18.488,63 €), τα οποία κρίθηκαν από τον επανέλεγχο εικονικά ως προς τη συναλλαγή:

α. Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών (ΤΠΥ) Νο...../...-...-2001, άνευ σειράς, καθαρής αξίας 12.500.000 δρχ. (36.683,79 €) πλέον Φ.Π.Α. 18% 2.250.000 δρχ. (6.603,08 €), έκδοσης τ... «.....» με **Α.Φ.Μ.:, για παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών προς την προσφεύγουσα εταιρεία, το οποίο κρίθηκε από τον επανέλεγχο μερικώς εικονικό ως προς τη συναλλαγή, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η εικονική αξία.**

β. ΤΠΥ Νο...../...-...-2001, άνευ σειράς, καθαρής αξίας 12.500.000 δρχ. (36.683,79 €) πλέον Φ.Π.Α. 18% 2.250.000 δρχ. (6.603,08 €), έκδοσης τ... «.....» με **Α.Φ.Μ.:, για παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών προς την προσφεύγουσα εταιρεία, το οποίο κρίθηκε από τον επανέλεγχο μερικώς εικονικό ως προς τη συναλλαγή, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η εικονική αξία.**

γ. ΤΠΥ Νο...../...-...-2001, άνευ σειράς, καθαρής αξίας 10.000.000 δρχ. (29.347,03 €) πλέον Φ.Π.Α. 18% 1.800.000 δρχ. (5.282,47 €), έκδοσης της εταιρείας «.....» με **Α.Φ.Μ.:, για παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών προς την προσφεύγουσα εταιρεία, το οποίο κρίθηκε από τον επανέλεγχο μερικώς εικονικό ως προς τη συναλλαγή, με εικονική αξία 5.000.000 δρχ. (14.673,52 €) που αντιστοιχεί στο ήμισυ της καθαρής αξίας του τιμολογίου.**

Η ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας των τριών (3) ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων δαπανών, συνιστά, εκ μέρους της, παράβαση, σε ισάριθμες περιπτώσεις, των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρου 2 παράγραφος 1 άρθρου 12 παράγραφος 1 και άρθρου 18 παράγραφος 2 πρώτο εδάφιο και παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του άρθρου 19 παράγραφος 4 πρώτο εδάφιο του Ν.2523/1997

που επισύρει την κύρωση – πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περιπτώσεις β) και γ) του Ν.4337/2015, ως ακολούθως:

Συνολικό πρόστιμο του Κ.Β.Σ.:

— Άρθρο 7 παράγραφος 3 περίπτωση γ) του Ν.4337/2015:

(36.683,79 € + 36.683,79 €) x 20% = 73.367,58 € x 20% = 14.673,52 €.

— Άρθρο 7 παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015:

14.673,52 € x 40% = 5.869,41 €.

Δηλαδή, **συνολικό πρόστιμο του Κ.Β.Σ.: 14.673,52 € + 5.869,41 € = 20.542,93 €.**

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/.....-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) εδράζεται στις διαπιστώσεις και στο πόρισμα του επανελέγχου, όπως καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2016 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) της Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα εταιρεία.

2.

Με την με αριθμό/.....-2016 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2002, επιβλήθηκε, σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, **συνολικό πρόστιμο του Κ.Β.Σ. 27.000,00 €, επειδή**, από τον διενεργηθέντα φορολογικό επανέλεγχο της εν λόγω Δ.Ο.Υ. στην προσφεύγουσα, διαπιστώθηκε ότι η τελευταία είχε υποπέσει, κατά την ανωτέρω διαχειριστική περίοδο, στις παραβάσεις του Κ.Β.Σ. που αφορούσαν στη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της των ακόλουθων **τριών (3) φορολογικών στοιχείων δαπανών, συνολικής καθαρής αξίας 105.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18% 18.900,00 €, τα οποία κρίθηκαν από τον επανέλεγχο εικονικά ως προς τη συναλλαγή:**

α. ΤΠΥ Νο...../.....-2002, άνευ σειράς, καθαρής αξίας 37.500,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18% 6.750,00 €, έκδοσης τ... «.....» με Α.Φ.Μ.:, για παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών προς την προσφεύγουσα εταιρεία, το οποίο κρίθηκε από τον επανέλεγχο **μερικώς εικονικό ως προς τη συναλλαγή, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η εικονική αξία.**

β. ΤΠΥ Νο...../.....-2002, άνευ σειράς, καθαρής αξίας 37.500,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18% 6.750,00 €, έκδοσης τ... «.....» με Α.Φ.Μ.:, για παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών προς την προσφεύγουσα εταιρεία, το οποίο κρίθηκε από τον επανέλεγχο **μερικώς εικονικό ως προς τη συναλλαγή, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η εικονική αξία.**

γ. ΤΠΥ Νο...../.....-2002, άνευ σειράς, καθαρής αξίας 30.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18% 5.400,00 €, έκδοσης της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ.:, για παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών προς την προσφεύγουσα εταιρεία, το οποίο κρίθηκε από τον επανέλεγχο **εικονικό για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της.**

Η ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας των τριών (3) ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων δαπανών, συνιστά, εκ μέρους της, παράβαση, σε ισάριθμες περιπτώσεις, των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρου 2 παράγραφος 1 άρθρου 12 παράγραφος 1 και άρθρου 18 παράγραφος 2 πρώτο εδάφιο και παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του άρθρου 19 παράγραφος 4 πρώτο εδάφιο του Ν.2523/1997

που επισύρει την κύρωση – πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περιπτώσεις β) και γ) του Ν.4337/2015, ως ακολούθως:

Συνολικό πρόστιμο του Κ.Β.Σ.:

— Άρθρο 7 παράγραφος 3 περίπτωση γ) του Ν.4337/2015:

(37.500,00 € + 37.500,00 €) x 20% = 75.000,00 € x 20% = 15.000,00 €.

— Άρθρο 7 παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015:

30.000,00 € x 40% = 12.000,00 €.

Δηλαδή, **συνολικό πρόστιμο του Κ.Β.Σ.: 15.000,00 € + 12.000,00 € = 27.000,00 €.**

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/.....-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) εδράζεται στις διαπιστώσεις και στο πόρισμα του επανελέγχου, όπως καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2016 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) της Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα εταιρεία.

3.

Με την με αριθμό/.....-2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για το οικονομικό έτος 2002 (πρώτη υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδος 2000 – 2001), επιβλήθηκε, σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, διαφορά κύριου φόρου 33.015,41 € και πρόσθετος φόρος επί της διαφοράς (120%) λόγω ανακρίβειας

39.618,49 €, ήτοι **συνολικός φόρος 72.633,90 €**, επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό επανέλεγχο της εν λόγω Δ.Ο.Υ. στην προσφεύγουσα, διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές συνολικής αξίας **30.000.000 δρχ. (88.041,09 €)**, προερχόμενες από δαπάνες ισόποσης συνολικής καθαρής αξίας που αφορούσαν στη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας των τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων δαπανών που αναφέρθηκαν στο με αριθμό 1 στοιχείο στη σελίδα 2 της παρούσας.

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (N.2238/1994) εδράζεται στις διαπιστώσεις, στο πόρισμα και στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του επανελέγχου, όπως καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2016 Έκθεση Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (N.2238/1994) της Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα εταιρεία.

4.

Με την με αριθμό/...-...-2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (N.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για το οικονομικό έτος 2003 (διαχειριστική περίοδος 2002), επιβλήθηκε, σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, **διαφορά κύριου φόρου 34.125,00 €** και **πρόσθετος φόρος επί της διαφοράς (120%) λόγω ανακρίβειας 40.950,00 €**, ήτοι **συνολικός φόρος 75.075,00 €**, επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό επανέλεγχο της εν λόγω Δ.Ο.Υ. στην προσφεύγουσα, διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές συνολικής αξίας **105.000,00 €**, προερχόμενες από δαπάνες ισόποσης συνολικής καθαρής αξίας που αφορούσαν στη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας των τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων δαπανών που αναφέρθηκαν στο με αριθμό 2 στοιχείο στη σελίδα 3 της παρούσας.

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (N.2238/1994) εδράζεται στις διαπιστώσεις, στο πόρισμα και στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του επανελέγχου, όπως καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2016 Έκθεση Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (N.2238/1994) της Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα εταιρεία.

5.

Με την με αριθμό/...-...-2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (N.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για την πρώτη υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 2000 – 2001, επιβλήθηκε, σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, **κύριος φόρος 18.488,63 €** και **πρόσθετος φόρος (120%) λόγω ανακρίβειας 22.186,36 €**, ήτοι **συνολικός φόρος 40.674,99 €**, επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό επανέλεγχο της εν λόγω Δ.Ο.Υ. στην προσφεύγουσα, διαπιστώθηκε ότι η τελευταία είχε συμψηφίσει Φ.Π.Α. συνολικής αξίας **6.300.000 δρχ. (18.488,63 €)**, προερχόμενο από φορολογητέες δαπάνες που αφορούσαν στη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της των τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων δαπανών, συνολικής καθαρής αξίας **35.000.000 δρχ. (102.714,60 €)** πλέον Φ.Π.Α. 18% **6.300.000 δρχ. (18.488,63 €)**, τα οποία αναφέρθηκαν στο με αριθμό 1 στοιχείο στη σελίδα 2 της παρούσας.

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (N.2859/2000) εδράζεται στις διαπιστώσεις και στο πόρισμα του επανελέγχου, όπως καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2016 Έκθεση Επανελέγχου Φ.Π.Α. (N.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα εταιρεία.

6.

Με την με αριθμό/...-...-2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (N.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2002, επιβλήθηκε, σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, **κύριος φόρος 18.900,00 €** και **πρόσθετος φόρος (120%) λόγω ανακρίβειας 22.680,00 €**, ήτοι **συνολικός φόρος 41.580,00 €**, επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό επανέλεγχο της εν λόγω Δ.Ο.Υ. στην προσφεύγουσα, διαπιστώθηκε ότι η τελευταία είχε συμψηφίσει Φ.Π.Α. συνολικής αξίας **18.900,00 €**, προερχόμενο από φορολογητέες δαπάνες που αφορούσαν στη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της των τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων δαπανών, συνολικής καθαρής αξίας **105.000,00 €** πλέον Φ.Π.Α. 18%

18.900,00 €, τα οποία αναφέρθηκαν στο με αριθμό 2 στοιχείο στη σελίδα 3 της παρούσας.
Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) εδράζεται στις διαπιστώσεις και στο πόρισμα του επανελέγχου, όπως καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2016 Έκθεση Επανελέγχου Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα εταιρεία.

7.

Με την με αριθμό/...-2016 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για την πρώτη υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 2000 – 2001, επιβλήθηκε, σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, ειδικό πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 55.465,89 €, επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό επανέλεγχο της εν λόγω Δ.Ο.Υ. στην προσφεύγουσα, διαπιστώθηκε ότι η τελευταία είχε συμψηφίσει Φ.Π.Α. συνολικής αξίας 6.300.000 δρχ. (18.488,63 €), προερχόμενο από φορολογητέες δαπάνες που αφορούσαν στη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της των τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων δαπανών, συνολικής καθαρής αξίας 35.000.000 δρχ. (102.714,60 €) πλέον Φ.Π.Α. 18% 6.300.000 δρχ. (18.488,63 €), τα οποία αναφέρθηκαν στο με αριθμό 1 στοιχείο στη σελίδα 2 της παρούσας.

Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν την κύρωση – ειδικό πρόστιμο (τριπλάσιο) που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997, ως ακολούθως:

Συνολικό Ειδικό πρόστιμο ΦΠΑ (τριπλάσιο):

$(6.603,08 € + 6.603,08 € + 5.282,47 €) \times 3 = 18.488,63 € \times 3 = 55.465,89 €.$

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-2016 Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) εδράζεται στις διαπιστώσεις και στο πόρισμα του επανελέγχου, όπως καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2016 Έκθεση Ελέγχου Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) της Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα εταιρεία.

8.

Με την με αριθμό/...-2016 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2002, επιβλήθηκε, σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, ειδικό πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 56.700,00 €, επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό επανέλεγχο της εν λόγω Δ.Ο.Υ. στην προσφεύγουσα, διαπιστώθηκε ότι η τελευταία είχε συμψηφίσει Φ.Π.Α. συνολικής αξίας 18.900,00 €, προερχόμενο από φορολογητέες δαπάνες που αφορούσαν στη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της των τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων δαπανών, συνολικής καθαρής αξίας 105.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18% 18.900,00 €, τα οποία αναφέρθηκαν στο με αριθμό 2 στοιχείο στη σελίδα 3 της παρούσας.

Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν την κύρωση – ειδικό πρόστιμο (τριπλάσιο) που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997, ως ακολούθως:

Συνολικό Ειδικό πρόστιμο ΦΠΑ (τριπλάσιο):

$(6.750,00 € + 6.750,00 € + 5.400,00 €) \times 3 = 18.900,00 € \times 3 = 56.700,00 €.$

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-2016 Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) εδράζεται στις διαπιστώσεις και στο πόρισμα του επανελέγχου, όπως καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2016 Έκθεση Ελέγχου Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) της Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα εταιρεία.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, με την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

1.

Οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές. Τα υπό κρίση ληφθέντα φορολογικά στοιχεία εξοφλήθηκαν στο σύνολό τους. Η προσφεύγουσα καλόπιστα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που αφορούσαν σε λήψη υπηρεσιών αναγνωρισμένων από τον έλεγχο, οι οποίες της παρασχέθηκαν πραγματικώς.

2.

Τόσο στις Πληροφοριακές Εκθέσεις τ... για τους εκδότες «.....» και «.....» και για την προσφεύγουσα, όσο και στις από/..../2016 οικείες Εκθέσεις Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) και Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994) και Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα, υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας που να τεκμηριώνει τις εκδοθείσες και προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της εν λόγω Δ.Ο.Υ.. Η δε Φορολογική Διοίκηση φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας.

3.

Το δικαίωμα – αξίωση του Δημοσίου για κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων υπόκειται σε πενταετή παραγραφή που εκπνέει κατά την 31/12/2007 για την πρώτη υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 2000 – 2001 και κατά την 31/12/2008 για τη διαχειριστική περίοδο 2002. Ακόμη, όμως και στην περίπτωση που ήθελε κριθεί ότι η παραγραφή είναι δεκαετής, λήγουσα κατά την 31/12/2012 και κατά την 31/12/2013, αντίστοιχα, για τις εν λόγω διαχειριστικές περιόδους και πάλι το δικαίωμα – αξίωση του Δημοσίου έχει υποπέσει σε παραγραφή, δεδομένου ότι δεν είχε λάβει χώρα νόμιμη κοινοποίηση των πράξεων έως την λήξη της δεκαετούς παραγραφής.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1 (αντικείμενο Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) (ΦΕΚ84Α/26-05-1992), όπως ισχύουν για τα επίδικα οικονομικά έτη 2002 και 2003 (διαχειριστικές περίοδοι 2000 – 2001 (πρώτη υπερδωδεκάμηνη) και 2002, αντίστοιχα), στον εν λόγω Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών αναφορικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 2 παρ. 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για τα επίδικα οικονομικά έτη 2002 και 2003 (διαχειριστ. περίοδοι 2000 – 2001 (πρώτη υπερδωδεκάμηνη) και 2002, αντίστοιχα), ορίζονται οι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013) ορίζεται το πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται η πράξη προσδιορισμού φόρου και τα είδη αυτής, τα οποία η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) απαριθμούνται οι εκτελεστοί τίτλοι για την είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου.

Ως προς τον πρώτο και τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας εταιρείας:

Ο πρώτος και ο δεύτερος προβαλλόμενος λόγος της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι και αναπόδεικτοι, σύμφωνα με το σκεπτικό που αναπτύσσεται ακολούθως:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 (αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία) παράγραφος 4 πρώτο εδάφιο του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ179Α/11-09-1997), όπως ισχύουν για τα επίδικα οικονομικά έτη 2002 και 2003 (διαχειριστικές περιόδους 2000 – 2001 (πρώτη υπερδωδεκάμηνη) και 2002, αντίστοιχα), ορίζεται ότι

«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (εγκλήματα φοροδιαφυγής) παράγραφος 5 πρώτο εδάφιο του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«5. 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 στην Φορολογική Διοίκηση. ».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγρ. 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι «9. 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, με τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγρ. 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι «2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.».

Επειδή, σύμφωνα με την κείμενη νομολογία, η κρίση περί της εικονικότητας μίας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η Φορολογική Διοίκηση και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/1995).

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου ή εικονικού δελτίου αποστολής, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αφορά είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι, όμως, όπως απεικονίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή του δελτίου αποστολής, η Φορολογική Διοίκηση βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει φορολογικά στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή – Δ.Ο.Υ. (οπότε, ο λήπτης βαρύνεται, πλέον, να αποδείξει το αληθές της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά τον χρόνο της, ότι, δηλαδή, είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου επιτηδευματία – εκδότη του φορολογικού στοιχείου), είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν ήταν δυνατό να ήταν σε θέση να διενεργήσει και να διεκπεραιώσει την επίμαχη συναλλαγή (οπότε και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει το αληθές της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως απεικονίζεται στο φορολογικό στοιχείο) (ΣτΕ 506/2012, 1184/2010, 1553/2003, 1264/2003).

Επειδή, κατά πάγια νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων και του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 1823/1994, 1643/1994, 141/1993, 3727/1990, 1662/1979), δαπάνη επιχείρησης δεν αναγνωρίζεται από την Φορολογική Διοίκηση ως εκπεστέα, εφόσον η τελευταία διαθέτει

συγκεκριμένα στοιχεία από τα οποία είναι δυνατό να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι **η δαπάνη αυτή είναι εικονική**, δηλαδή είτε ότι δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι, όμως, για τον παραγωγικό σκοπό της επιχείρησης, αλλά για άλλο μη παραγωγικό σκοπό (**Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1029/17-02-2006 περί δαπανών που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία**).

Επειδή, με τις διατάξεις της **Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ.1005/14-01-2005** (ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ: ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ, ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ, ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΣΤΕ, Δικαιολογητικά δαπανών, περίπτωση 4) ορίζεται ότι **«4. Για να αφαιρεθεί μία δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως πρέπει η δαπάνη αυτή να καλύπτεται με αποδεικτικό στοιχείο προβλεπόμενο από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, στην περίπτωση που επιβάλλεται από τον Κώδικα αυτό η έκδοση τέτοιου στοιχείου για τη συγκεκριμένη δαπάνη. (ΣΤΕ 6004/1996).».**

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 32 παράγραφος 1 περίπτωση β) του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) (ΦΕΚ248Α/07-11-2000)** ορίζεται ότι **«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο κατέχει: β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.».**

Επειδή από σχετική νομολογία του **Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ 117/2013)** **«..... το δικαστήριο που δικάζει υπόθεση σχετική με φόρο προστιθέμενης αξίας δεσμεύεται ως προς την ύπαρξη της παράβασης του Κ.Β.Σ. και δύναται να κρίνει, κατ' αρχήν, παρεμπιπτόντως το ζήτημα εάν υπάρχει ή όχι παράβαση του Κ.Β.Σ.»**, ενισχύεται ο παρακολουθηματικός χαρακτήρας των δύο φορολογιών, υπό την έννοια ότι οι παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) δεσμεύουν την φορολογία του Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) εφόσον αφορούν στην ίδια διαχειριστική περίοδο, προσδίδοντας κατ' αυτόν τον τρόπο ισχύ δεδικασμένου.

Επειδή, τα **πρόστιμα του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)** αποτελούν διοικητικές κυρώσεις, για την επιβολή των οποίων δεν απαιτείται ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί μόνον η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκείμενης υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (**ΣΤΕ 2074/1982**).

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 7 παράγραφος 3 περιπτώσεις β) και γ) του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ129Α/17-10-2015)** ορίζεται ότι **«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:**
β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.
γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997**, όπως ισχύουν για τις επίδικες διαχειριστικές περιόδους 2000 – 2001 (πρώτη υπερδωδεκάμηνη) και 2002, ορίζεται ότι **«1. Στον Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στον φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις**

περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα εάν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμα αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση.».

Επειδή, στ... είχε διενεργήσει τακτικό φορολογικό έλεγχο στ... «.....» με **Α.Φ.Μ.:**, για τα οικονομικά έτη 2002 – 2006 (διαχειριστικές περιόδους 2001 – 2005, αντίστοιχα), με την ολοκλήρωση του οποίου συντάχθηκε, μεταξύ άλλων, η από .../.../2012 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), από τις διαπιστώσεις και το πόρισμα της οποίας προέκυψε ότι ... εν λόγω υπήρξε, στις ελεγχθείσες διαχειριστικές περιόδους, κατά συρροή εκδότης... εκατοντάδων εικονικών ΤΠΥ προς εκατοντάδες λήπτριες επιχειρήσεις, συνολικής καθαρής αξίας εκατομμυρίων ευρώ, για υποτιθέμενη παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών. Μεταξύ των εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι τα τέσσερα (4) επίδικα ΤΠΥ που η προσφεύγουσα εταιρεία ζήτησε, αποδέχτηκε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2000 – 2001 (πρώτη υπερδωδεκάμηνη) και 2002. Η δε προαναφερθείσα Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) τ... ανωτέρω διαβιβάστηκε αρμοδίως στ... τότε/....., οποί... διενήργησε προληπτικό φορολογικό έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρεία προς αξιοποίηση της διαβιβασθείσας Έκθεσης. Στα πλαίσια του ελέγχου αυτού, συνέταξε την από .../.../2016 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) για την προσφεύγουσα, την οποία διαβίβασε αρμοδίως στη Δ.Ο.Υ. με το με αριθμό πρωτοκόλλου/...-...-2016 έγγραφο. Η εν λόγω Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), η οποία περιέχει συμπληρωματικά στοιχεία – κατά τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 περίπτωση α) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και του άρθρου 49 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) – σε βάρος της προσφεύγουσας αναφορικά με τα τέσσερα (4) επίδικα ΤΠΥ που έλαβε από τ... ανωτέρω, αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των από .../.../2016 οικείων Εκθέσεων Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) και Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994) και Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ., για τα επίδικα οικονομικά έτη 2002 και 2003 (διαχειριστικές περιόδους 2000 – 2001 (πρώτη υπερδωδεκάμηνη) και 2002, αντίστοιχα) της προσφεύγουσας. Στις εν λόγω από .../.../2016 οικείες Εκθέσεις Ελέγχου και Επανελέγχου της Δ.Ο.Υ. παρατίθενται εκτενώς, επαρκώς και λεπτομερώς οι λόγοι που στοιχειοθετούν και αποδεικνύουν την εικονικότητα των τεσσάρων (4) επίδικων φορολογικών στοιχείων που ... «.....» εξέδωσε προς την προσφεύγουσα.

Επειδή, από τον Προϊστάμενο τ... τότε/..... είχε εκδοθεί η με αριθμό/2013 εντολή προληπτικού φορολογικού ελέγχου για την προσφεύγουσα εταιρεία, σε αντικατάσταση της προηγηθείσας εντολής με αριθμό/2011, λόγω μετάθεσης του αρμοδίου υπαλλήλου – ελεγκτή. Στα πλαίσια της με αριθμό/2011 εντολής ελέγχου είχαν συνταχθεί **δύο (2) Εκθέσεις Ελεγκτικών Ενεργειών** για την προσφεύγουσα, εκ των οποίων η μία αφορούσε στις συναλλαγές της με τ... «.....» με **Α.Φ.Μ.:** και η άλλη στις συναλλαγές με τ... εταιρεία «.....» με **Α.Φ.Μ.:**

Επειδή, διενήργησε προληπτικό φορολογικό έλεγχο στ... εταιρεία «.....»

.....» με **Α.Φ.Μ.:**, στα πλαίσια του οποίου συνέταξε την από/..../2016 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992), την οποία διαβίβασε αρμοδίως στη Δ.Ο.Υ. με το με αριθμό πρωτοκόλλου/....-2016 έγγραφο. Η εν λόγω Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ., στην οποία αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι η ανωτέρω εταιρεία εξέδωσε προς την προσφεύγουσα τα δύο (2) επίδικα εικονικά φορολογικά στοιχεία – τα οποία συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία σε βάρος της προσφεύγουσας – αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των από/..../2016 οικείων Εκθέσεων Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) και Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994) και Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ., για τα επίδικα οικονομικά έτη 2002 και 2003 (διαχειριστικές περίοδοι 2000 – 2001 (πρώτη υπερδωδεκάμηνη) και 2002, αντίστοιχα) της προσφεύγουσας. Στις εν λόγω από/..../2016 οικείες Εκθέσεις Ελέγχου και Επανελέγχου της Δ.Ο.Υ. παρατίθενται εκτενώς, επαρκώς και λεπτομερώς οι λόγοι που στοιχειοθετούν και αποδεικνύουν την εικονικότητα των δύο (2) επίδικων φορολογικών στοιχείων που «.....» εξέδωσε προς την προσφεύγουσα.

Επειδή, δεκάδες επιχειρήσεις – επιτηδεύματιες που είχαν λάβει Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών από τ... «.....» με **Α.Φ.Μ.:**, κατά τις διαχειριστικές περιόδους από το 2001 έως το 2009, συνολικής καθαρής αξίας εκατοντάδων χιλιάδων ευρώ, υπέβαλαν, οικειοθελώς και αυτοβούλως, στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., Ειδικά Σημειώματα Δήλωσης Εικονικών Τιμολογίων, με βάση τις ευνοϊκότερες διατάξεις του άρθρου 12 παράγραφος 6 του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ175Α/2010), δηλώνοντας ως εικονικά τα ληφθέντα από τ... εν λόγω φορολογικά στοιχεία, είτε για το σύνολο της αξίας τους είτε για μέρος αυτής που ανερχόταν τουλάχιστον στο 80% της αξίας.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας εταιρείας:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 (μεταβατικές διατάξεις) παράγραφος 11 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«11. 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 στις 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 την 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.».

Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 5 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι «5. 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 την 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.».

Με τις διατάξεις δε του άρθρου 68 παράγραφος 2 περίπτωση α) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) (ΦΕΚ151Α/1994), όπως ισχύουν για τα επίδικα οικονομικά έτη 2002 και 2003 (διαχειριστικές περίοδοι 2000 – 2001 (πρώτη υπερδωδεκάμηνη) και 2002, αντίστοιχα), ορίζεται ότι

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εάν: 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) γ).....»», σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 4 περίπτωση β) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για τα επίδικα οικονομικά έτη 2002 και 2003 (διαχειριστικές περιόδους 2000 – 2001 (πρώτη υπερδωδεκάμηνη) και 2002, αντίστοιχα), με τις οποίες ορίζεται ότι «4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων και πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:
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.

.....»». Ακόμα, με τις διατάξεις του άρθρου 49 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι

«3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, εάν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος από αυτόν που προσδιορίστηκε με την αρχική πράξη ή εάν η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.»

σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 57 παράγραφος 2 περίπτωση γ) του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), με τις οποίες ορίζεται ότι

«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:

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγρ. 3 του άρθρου 49.».

Στην υπό κρίση υπόθεση, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 περίπτωση α) σε συνδυασμό με εκείνες του άρθρου 84 παράγραφος 4 περίπτωση β) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και του άρθρου 49 παράγραφος 3 σε συνδυασμό με εκείνες του άρθρου 57 παράγραφος 2 περίπτωση γ) του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), περί δεκαετούς παραγραφής, η αξίωση του Δημοσίου για την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων καταλογισμού και επιβολής φόρων και προστίμων που αφορούν στο επίμαχο οικονομικό έτος 2002 (πρώτη υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδος 2000 – 2001), παραγραφόταν το πρώτον κατά την 31/12/2012.

Αντίστοιχα, η αξίωση του Δημοσίου για την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων καταλογισμού και επιβολής φόρων και προστίμων που αφορούν στο επίδικο οικονομικό έτος 2003 (διαχειριστική περίοδος 2002), παραγραφόταν το πρώτον κατά την 31/12/2013.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου δεύτερο (παράταση προθεσμίας παραγραφής) παράγραφος 1 του Ν.4098/2012 (ΦΕΚ249Α/2012) ορίζεται ότι

«1. Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31/12/2012, παρατείνεται μέχρι 31/12/2013.».

Επιπροσθέτως, με τις διατάξεις του άρθρου 37 παράγραφος 5 του Ν.4141/2013 (ΦΕΚ81Α/2013), ορίζεται ότι

«Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας Εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο (2) ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει την 31/12/2013 και μετά.»

όπως τα ανωτέρω εξειδικεύονται με τις ερμηνευτικές εγκυκλίους ΠΟΛ.1232/2013 και ΠΟΛ.1260/2013 του Υπουργείου Οικονομικών.

Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι

«Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών που λήγουν στις 31/12/2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από την λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του

παρόντος) ή θα εκδοθούν **μέχρι τις 31/12/2015** εισαγγελικές παραγγελίες, **εντολές ελέγχου**, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική Αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.».

Στην υπό κρίση υπόθεση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε κατά την .../.../2016 την με αριθμό/.../...../...-...-2016 εντολή φορολογικού επανελέγχου για τα οικονομικά έτη 2002 και 2003 (διαχειριστικές περίοδοι 2000 – 2001 (πρώτη υπερδωδεκάμηνη) και 2002, αντίστοιχα) της προσφεύγουσας, σε αντικατάσταση της με αριθμό/...-...-2013 εντολής επανελέγχου του Προϊσταμένου τ... τότε για την προσφεύγουσα, λόγω κατάργησης του εν λόγω ελεγκτικού κέντρου. Η έκδοση των ανωτέρω εντολών επανελέγχου έγινε γνωστή στους νόμιμους εκπροσώπους της προσφεύγουσας, κατά την .../11/2013 η εντολή τ... τότε και με νόμιμη κοινοποίηση των με αριθμούς πρωτ.-...../...-...-2016 Προσκλήσεων, μέσω συστημένης αλληλογραφίας των ΕΛ.ΤΑ., η εντολή της Δ.Ο.Υ. Η δε οκτώ (8) προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εδραζόμενες επί των από .../.../2016 τεσσάρων (4) οικείων Εκθέσεων Ελέγχου και Επανελέγχου της εν λόγω Δ.Ο.Υ., εκδόθηκαν κατά την .../.../2016.

Επειδή, οι προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου δεύτερο παράγραφος 1 του Ν.4098/2012 αναφέρονται **ρητά και περιοριστικά** σε πράξεις επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών και **ουδόλως** σε πράξεις επιβολής προστίμων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) ή του Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997). Δεδομένου δε του γεγονότος ότι οι διατάξεις των νόμων είναι στενώς ερμηνευτές, συνάγεται ότι οι παρατάσεις που χορηγούνται με τις εν λόγω διατάξεις δεν καταλαμβάνουν τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. (ΣτΕ 1623/2016, 7μελές). Συγκεκριμένα, όπως έκρινε το ΣτΕ, λόγω της επιβαλλόμενης, από τη συνταγματική αρχή της ασφάλειας του δικαίου, σαφήνειας και προβλεψιμότητας των ρυθμίσεων περί της προθεσμίας παραγραφής και της στενής ερμηνείας των εξαιρετικού χαρακτήρα ρυθμίσεων περί παρατάσεως αυτής, για τον καταλογισμό παραβάσεων των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας και, περαιτέρω, για την επιβολή στον παραβάτη σχετικών κυρώσεων, όπως τα πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ., **δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η κατά την παράγραφο 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στην φορολογία εισοδήματος, αφορά και σε διατάξεις περί παρατάσεως της προθεσμίας παραγραφής**, όπως οι προαναφερθείσες του Ν.4098/2012, οι οποίες ουδόλως αναφέρονται σε επιβολή προστίμων για παραβάσεις του Κ.Β.Σ.. Το ίδιο ισχύει και για τα πρόστιμα του Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997).

Συνεπώς, ο τρίτος προβαλλόμενος λόγος της προσφεύγουσας πρέπει να γίνει **αποδεκτός μόνον** ως προς τις προσβαλλόμενες με αριθμούς/...-...-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και/...-...-2016 Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) για την πρώτη υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 2000 – 2001, οι οποίες πρέπει **να ακυρωθούν λόγω παραγραφής**, διότι, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου δεύτερο παράγραφος 1 του Ν.4098/2012, η προθεσμία της κατά το πρώτον δεκαετούς παραγραφής (συμπληρωματικά στοιχεία) της εν λόγω διαχειριστικής περιόδου έληγε την 31/12/2012 και παρατάθηκε έως την 31/12/2013 **μόνον για την κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών και όχι προστίμων**.

Ως προς δε τις υπόλοιπες έξι (6) προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ο τρίτος προβαλλόμενος λόγος της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος και αναπόδεικτος, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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, με τις διατάξεις του άρθρου 28 παράγρ. 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι
«2. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστικά 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, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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, με τις διατάξεις του άρθρου 171 παράγραφοι 1 και 4 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) (ΦΕΚ97Α/1999) 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 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 ελεγχόμενου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη.».

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, οι οποίες δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου (ΣΤΕ 2056/1994).

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 169 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ότι η συνταχθείσα και θεωρηθείσα από την Φορολογική Διοίκηση έκθεση φορολογικού ελέγχου αποτελεί δημόσιο έγγραφο και, εξ αυτού, αποτελεί πλήρη απόδειξη των όσων αναφέρονται σε αυτήν (ΣΤΕ 478/1998).

Επειδή, τόσο οι Πληροφοριακές Εκθέσεις τ...
..... του Υπουργείου Οικονομικών για τ...ς εκδότης... «.....
.....» με Α.Φ.Μ.: και «.....
.....» με Α.Φ.Μ.: και για την προσφεύγουσα εταιρεία, όσο και οι από .../.../2016 οικείες Εκθέσεις Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) και Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994) και Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ., για τα επίδικα οικονομικά έτη 2002 και 2003 (διαχειριστικές περίοδοι 2000 – 2001 (πρώτη υπερδωδεκάμηνη) και 2002, αντίστοιχα) της προσφεύγουσας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, αποτελούν την αιτιολογία τους, η οποία είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Οι δε διαπιστώσεις του φορολογικού επανελέγχου της Δ.Ο.Υ. ως προς την εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων δαπανών, όπως διατυπώνονται στις από/.../2016 οικείες Εκθέσεις Ελέγχου και Επανελέγχου, κρίνονται βάσιμες και γίνονται αποδεκτές.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης/..../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:**, ως ακολούθως:

1.

Την ακύρωση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με αριθμούς/....-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και/....-2016 Πράξης Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) για την πρώτη υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 2000 – 2001, λόγω παραγραφής.

2.

Την επικύρωση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με αριθμούς/....-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) για τη διαχειριστική περίοδο 2002,/....-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) για το οικονομικό έτος 2002 (πρώτη υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδος 2000 – 2001),/....-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) για το οικονομικό έτος 2003 (διαχειριστική περίοδος 2002),/....-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) για την πρώτη υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 2000 – 2001,/....-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) για τη διαχειριστική περίοδο 2002 και/....-2016 Πράξης Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.1523/1997) για τη διαχειριστική περίοδο 2002.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας –
Καταλογιζόμενα ποσά προστίμων και φόρων με βάση την παρούσα Απόφαση:**

**1. Οικονομικό έτος 2002 [πρώτη υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδος 2000 – 2001
(08/06/2000 – 31/12/2001)]**

A.

Η με αριθμό/....-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

Μηδέν (0).

B.

Η με αριθμό/....-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

Διαφορά κύριου φόρου Εισοδήματος:	33.015,41 €
<u>Πρόσθετος φόρος Εισοδήματος επί της διαφοράς (120%) λόγω ανακρίβειας:</u>	<u>39.618,49 €</u>
<u>Συνολικός φόρος Εισοδήματος για καταβολή:</u>	<u>72.633,90 €</u>

Γ.

Η με αριθμό/...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

Κύριος Φ.Π.Α.:	18.488,63 €
Πρόσθετος Φ.Π.Α. (120%) λόγω ανακρίβειας:	22.186,36 €
<u>Συνολικός Φ.Π.Α. για καταβολή:</u>	<u>40.674,99 €</u>

Δ.

Η με αριθμό/...-2016 Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

Μηδέν (0).

2. Οικονομικό έτος 2003 [διαχειριστική περίοδος 2002 (01/01/2002 – 31/12/2002)]

Α.

Η με αριθμό/...-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

α.

Πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση γ) του Ν.4337/2015, δηλαδή: $(37.500,00 € + 37.500,00 €) \times 20\% = 75.000,00 € \times 20\% = 15.000,00 €$.

β.

Πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015, δηλαδή: $30.000,00 € \times 40\% = 12.000,00 €$.

Επομένως, συνολικό πρόστιμο του Κ.Β.Σ.: $15.000,00 € + 12.000,00 € = 27.000,00 €$.

Β.

Η με αριθμό/...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

Διαφορά κύριου φόρου Εισοδήματος:	34.125,00 €
Πρόσθετος φόρος Εισοδήματος επί της διαφοράς (120%) λόγω ανακρίβειας:	40.950,00 €
<u>Συνολικός φόρος Εισοδήματος για καταβολή:</u>	<u>75.075,00 €</u>

Γ.

Η με αριθμό/...-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

Κύριος Φ.Π.Α.:	18.900,00 €
Πρόσθετος Φ.Π.Α. (120%) λόγω ανακρίβειας:	22.680,00 €
<u>Συνολικός Φ.Π.Α. για καταβολή:</u>	<u>41.580,00 €</u>

Δ.

Η με αριθμό/...-...-2016 Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

Συνολικό ειδικό πρόστιμο Φ.Π.Α. (τριπλάσιο) βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997, δηλαδή:

$$(6.750,00 \text{ €} + 6.750,00 \text{ €} + 5.400,00 \text{ €}) \times 3 = 18.900,00 \text{ €} \times 3 = \underline{\underline{56.700,00 \text{ €}}}.$$

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στην προσφεύγουσα εταιρεία.

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

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.