



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13/02/2017

Αριθμός απόφασης: 500

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8- ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333237

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : 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 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)

γ. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου

Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., όπως εκπροσωπείται νόμιμα από την καταστατική της διαχειρίστρια, Α.Φ.Μ., κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.: α) υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, β) υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005, γ) υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, δ) υπ' αρ. οριστικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, ε) υπ' αρ. οριστικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 &στ) υπ' αρ. οριστικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

✓ Με την με αριθμό **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της

προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 18.810,00€, πλέον 22.572,00€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό **41.382,00€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004, κατόπιν επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων εισροών καθώς και του αντίστοιχου φόρου, μετά την αφαίρεση της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων, που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση την υπό κρίση περίοδο.

- ✓ Με την με αριθμό **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 40.452,82€, πλέον 48.543,38€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό **88.996,20€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 – 31/12/2005, κατόπιν επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων εισροών καθώς και του αντίστοιχου φόρου, μετά την αφαίρεση της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων, που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση την υπό κρίση περίοδο.
- ✓ Με την με αριθμό **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 51.514,04€, πλέον 61.816,84€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό **113.330,88€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006, κατόπιν επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων εισροών καθώς και του αντίστοιχου φόρου, μετά την αφαίρεση της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων, που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση την υπό κρίση περίοδο.
- ✓ Με την υπ' αρ. **Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) άρθρου 6 του Ν. 2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ύψους **56.430,00€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997, δη το τριπλάσιο του Φ.Π.Α. των εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία η επιχείρηση έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, διενεργώντας με τον τρόπο αυτό έκπτωση στον φόρο εκροών της.
- ✓ Με την υπ' αρ. **Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) άρθρου 6 του Ν. 2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ύψους **121.358,46€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 – 31/12/2005, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997, δη το τριπλάσιο του Φ.Π.Α. των εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία η επιχείρηση έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, διενεργώντας με τον τρόπο αυτό έκπτωση στον φόρο εκροών

της.

- ✓ Με την υπ' αρ. **Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) άρθρου 6 του Ν. 2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ύψους **153.388,20€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997, δη το τριπλάσιο του Φ.Π.Α. των εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία η επιχείρηση έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, διενεργώντας με τον τρόπο αυτό έκπτωση στον φόρο εκροών της.

Οι ανωτέρω φόροι και πρόστιμα καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα εταιρία κατόπιν μερικού ελέγχου των διαχειριστικών περιόδων 2003 έως και 2008, δυνάμει της υπ' αρ.-**2015 εντολής ελέγχου** (σε αντικατάσταση της υπ' αρ.-2012 εντολής) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Η υπό κρίση υπόθεση ελέγχθηκε βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ 1037/2005 και ΠΟΛ 1081/2005 λόγω ύπαρξης δελτίων πληροφοριών (αρ. πρωτ.-2014 της, 13039/30-08-2010,12-2012 του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης& αρ. πρωτ.-2011 του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης) για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, ορισμένα από τα οποία έχουν ήδη αξιοποιηθεί ως προς τον Κ.Β.Σ. με την έκδοση των σχετικών αποφάσεων επιβολής προστίμου (Α.Ε.Π./2012).

Η επιχείρηση προέβη στην περαίωση των χρήσεων 2003-2009 με το υπ' αριθμ.2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3888/10, με το οποίο της επιβλήθηκε φόρος συνολικού ποσού 123.908,32€, για τις χρήσεις από 2003 μέχρι και 2009. Το ανωτέρω ποσό δεν εξοφλήθηκε στις προβλεπόμενες προθεσμίες και ως εκ τούτου οι ανωτέρω χρήσεις θεωρούνται ως μη περαιωθείσες και ανέλεγκτες. Ειδικά για τα εικονικά στοιχεία εκδόσεως, ΑΦΜ, η προσφεύγουσα εταιρία κατέθεσε το από 30.11.2010 ειδικό σημείωμα της παρ. 6 αρ. 12 του ν. 3888/2010 κατά τα προβλεπόμενα στις εν λόγω διατάξεις, με το οποίο δήλωσε την λήψη των επίμαχων εικονικών στοιχείων, ενόψει υπαγωγής της στην περαίωση του ν. 3888/2010. Προσδιορίστηκε φόρος εισοδήματος 21.433,50€, εκ του οποίου καταβλήθηκε ποσό 5.286,70€, ενώ το υπόλοιπο παρέμεινε ανεξόφλητο.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί, άλλως και όλως επικουρικώς, να μεταρρυθμιστεί προς το ευνοϊκότερο οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1. Παραγραφή της αξιώσεως του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. για τις ένδικες χρήσεις 2004, 2005, 2006 & 2007,

σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρ. 84 του Ν. 2238/1994, άρθρο 9§5 Ν 2523/97 και άρθρο 57 του Ν. 2859/00.

2. **Έλλειψη αιτιολογίας – παραβίαση των διατάξεων του άρθρ. 28 παρ. 2 και 64 ΚΦΔ.** Στην έκθεση ελέγχου δεν υπάρχει η παραμικρή αιτιολογία ως προς την καταλογιζόμενη σε βάρος της εταιρίας παράβαση της λήψης εικονικών τιμολογίων και ουδόλως εξαιτομικεύεται η αποδιδόμενη εν προκειμένω παραβατική συμπεριφορά. Επιπρόσθετα, η φορολογική αρχή προέβη μεν σε γενικές και ειδικές επαληθεύσεις βάσει των βιβλίων και στοιχείων που προσκόμισε η εταιρεία, καταλήγοντας ωστόσο στην αναπιολόγητη κρίση περί εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων.
3. **Εσφαλμένη και μη νόμιμη η εν προκειμένω αποδιδόμενη παράβαση της λήψης εικονικών τιμολογίων σε όλες τις επιμέρους περιπτώσεις – Αντιστροφή του βάρους απόδειξης.** Οι επίμαχες συναλλαγές ήταν στο σύνολό τους υπαρκτές, ενώ, δεν γνώριζε, ούτε αποδεχόταν τυχόν εικονικότητα ως προς το πρόσωπο των εν λόγω εκδοτών, τελώντας σε απολύτως καλή πίστη. Εξ αντιδιαστολής, ο υπό κρίση έλεγχος εσφαλμένα και μη νόμιμα, κατά τα προεκτεθέντα, καταλόγισε σε βάρος της εταιρίας τις επίμαχες παραβάσεις και ειδικότερα, κατόπιν μη νόμιμης αντιστροφής του βάρους απόδειξης, αλλά και αυθαίρετων, συμπερασματικών κρίσεων.
4. **Παραβίαση των διατάξεων των άρθρων 30,32 του ν. 2238/1994 και άρθρ. 30 π.δ. 186/92, όπως ίσχυαν, περί διενέργειας εξωλογιστικού προσδιορισμού- Αναπιολόγητες κρίσεις & έλλειψη νόμιμης βάσης.** Η φορολογική αρχή δεν αιτιολογεί την κρίση της περί ανέφικτου λογιστικού προσδιορισμού. Αναφορικά με την χρήση 2004 οι διαπιστωθείσες παραβάσεις δεν είναι μεγάλης έκτασης (3,62% επί των ακαθαρίστων εσόδων). Η φορολογική αρχή χρησιμοποίησε λανθασμένο ΜΣΚΚ.
5. **Εσφαλμένος υπολογισμός του οφειλόμενου φόρου για τις χρήσεις 2004, 2005 & 2006, λόγω παραβίασης των διατάξεων του άρθρου 12§6 ν. 3888/10 και παρ. 2 ΠΟΛ 1066/2011.** Η παράλειψη συμψηφισμού από μέρους του ελέγχου οδήγησε σε εσφαλμένο υπολογισμό του φερόμενου ως οφειλόμενου φόρου κατά την έκδοση των αντίστοιχων πράξεων.
6. **Εσφαλμένη έκδοση και υπολογισμός των ειδικών προστίμων Φ.Π.Α. λόγω παραβίασης των διατάξεων του άρθρου 6§1 ν. 2523/97, άρθρο 55§2 περ. δ' και 72§48 ν. 4174/2013, καθώς και άρθρο 7 ν. 4337/2015.** Ο έλεγχος όφειλε εξαρχής – ήτοι κατά την έκδοση των οικείων οριστικών προσδιορισμών- να υπολογίσει τα ειδικά πρόστιμα Φ.Π.Α. στο 50% του φερόμενου ως οφειλόμενου Φ.Π.Α.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό:

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72§11 του **N. 4174/13**: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».
- **Επειδή**, στο άρθρο 9§5 του **N.2523/97** ρητά ορίζεται ότι: «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».
- **Επειδή**, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 του **N.2859/2000 (Φ.Π.Α.)** ορίζονται τα εξής: «1. 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 12 παρ. 7 του **N. 3888/2010** ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011.»
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του **N. 4002/2011** ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012.»
- **Επειδή**, σύμφωνα με το δεύτερο άρθρο του **N. 4098/2012** ορίζεται ότι: «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.»

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 22 του **N. 4203/2013** «..Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη μέλη της Ε. Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 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.
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 22 του **N. 4337/2015**: «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 τη 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».
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72§3 του **v.4174/2013** σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.
- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, ο προϊστάμενος τηςεξέδωσε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης την υπ' αρ.2012 εντολή ελέγχου (η οποία εν συνεχεία αντικαταστάθηκε από τη εντολή με αρ.-2015), καθιστώντας την υποκείμενη σε έλεγχο για τις διαχειριστικές περιόδους 2003 έως και 2008. Με τον τρόπο αυτό για τις εν λόγω

διαχειριστικές περιόδους παρατάθηκε το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρων & προστίμων έως τις 31/12/2016.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό:

- **Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....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.».
- **Επειδή**, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».
Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του ίδιου νόμου: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».
- **Επειδή**, στο 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**, νομολογιακά έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣτΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027).

- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η από/2016 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. τηςυιοθετεί πλήρως τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα που εξάγονται τόσο από την έκθεση ελέγχου της, αναφορικά με τον εκδότη εικονικών τιμολογίων «.....- Α.Φ.Μ. όσο και από την έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε., σχετικά με τον εκδότη «.....- Α.Φ.Μ. Οι εν λόγω εκθέσεις αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους, για τους οποίους τα υπό κρίση φορολογικά κρίθηκαν εικονικά από τον έλεγχο, καλύπτοντας την υποχρέωση της φορολογικής αρχής περί επαρκούς αιτιολογίας, αποτελούν δε αναπόσπαστο μέρος της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί ελλιπούς αιτιολογίας απορρίπτεται ως αθεμελίωτος..

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό:

- **Επειδή**, σύμφωνα με άρθρο **19 παρ. 4 του Ν.2523/1997** 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 **18§9 του ΠΔ 186/92**: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου».
- **Επειδή**, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής,

δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012).

- **Επειδή**, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣΤΕ 1126/2010).
- **Επειδή**, η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών. Τα αναφερόμενα από την προσφεύγουσα επιχείρηση περί πραγματικών συναλλαγών δεν αποτελούν ισχυρά αποδεικτικά μέσα που δύνανται να λειτουργήσουν επαρκώς σύμφωνα με το παραπάνω νομολογιακό πλαίσιο. Αντιθέτως, όσον αφορά τα εικονικά τιμολόγια, εκδόσεως της επιχείρησης- Α.Φ.Μ., επισημαίνεται ότι η προσφεύγουσα στις2011, αξιοποιώντας το ευεργέτημα των διατάξεων του αρθ. 12§6 του Ν. 3888/10, προσήλθε οικειοθελώς στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., καταθέτοντας το ειδικό σημείωμα τιμολογίων του ανωτέρω άρθρου και δηλώνοντας τα εν λόγω τιμολόγια ως εικονικά.
- **Επειδή**, οι εκθέσεις ελέγχου τόσο τηςόσο και του Σ.Δ.Ο.Ε., οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της έκθεσης ελέγχου της, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στη εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων. Τα πορίσματα δε είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο μη καταλείποντας αμφιβολίες ως προς την πραγματοποίηση ή μη των επίμαχων συναλλαγών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί μη στοιχειοθέτησης της εικονικότητας εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης είναι αβάσιμος και απορρίπτεται.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό:

- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **30 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992** ορίζεται ότι: «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»

- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992** ορίζεται ότι: «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, **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) 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: ... ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.»
- **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**, σύμφωνα με το άρθρο **48§3 του Ν. 2859/00** ορίζεται ότι: «Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **5§2 της ΠΟΛ 1037/2005** ορίζεται ότι: «Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης στις φορολογίες αυτές διενεργούνται οι απαραίτητες κατά περίπτωση

επαληθεύσεις και εφαρμόζονται οι οικείες ανά φορολογία διατάξεις. Τα ακαθάριστα έσοδα ή οι αγορές που δηλώθηκαν ή προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία ή προσδιορίζονται από τον έλεγχο για τη φορολογία εισοδήματος, λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες».

- **Επειδή**, από την οικεία έκθεση ελέγχου όσον αφορά τις χρήσεις 2004, 2005 & 2006, προκύπτουν τα ακόλουθα:
 - 1) Τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 - 31/12/2004 η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε είκοσι ένα (21) εικονικά φορολογικά στοιχεία με συνολική καθαρή αξία 104.500,00€, η οποία αντιστοιχεί σε ποσοστό 5,28% επί των ακαθαρίστων εσόδων της οικείας χρήσης (1.978.158,24€).
 - 2) Τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 - 31/12/2005 η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε είκοσι τρία (23) εικονικά φορολογικά στοιχεία με συνολική καθαρή αξία 212.908,40€, η οποία αντιστοιχεί σε ποσοστό 9,13% επί των ακαθαρίστων εσόδων της οικείας χρήσης (2.332.741,98€).
 - 3) Τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 - 31/12/2006 η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε τριάντα ένα (31) εικονικά φορολογικά στοιχεία με συνολική καθαρή αξία 269.102,65€, η οποία αντιστοιχεί σε ποσοστό 8,68% επί των ακαθαρίστων εσόδων της οικείας χρήσης (3.100.883,40€).
- **Επειδή**, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων αντιπροσωπεύει ποσοστό σημαντικό σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης. Συνεπώς, καλύπτεται η προϋπόθεση που θέτει ο νόμος, αναφορικά με την προσφυγή της διοίκησης σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, η οποία είναι η μεγάλη έκταση των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων που διαπίστωσε ο έλεγχος σε συνάρτηση με τα οικονομικά δεδομένα αυτής. Εξάλλου, η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για την προσφεύγουσα επιχείρηση δεν αποτελεί μια μεμονωμένη πράξη αλλά επαναλαμβανόμενη διαδικασία, που σκοπό είχε την φοροδιαφυγή. *Ως εκ τούτου, ορθώς η φορολογική διοίκηση προσδιόρισε εξωλογιστικώς τα αποτελέσματα για τις χρήσεις 2004-2005-2006.*
- **Επειδή**, αναφορικά με τον επιμέρους ισχυρισμό της προσφεύγουσας επιχείρησης, περί εφαρμογής μη ορθού Μ.Μ.Σ.Κ. από τον έλεγχο, αυτός απορρίπτεται ως ατεκμηρίωτος για τους ακόλουθους λόγους. Από τα βιβλία της επιχείρησης δεν προκύπτει σαφής διάκριση μεταξύ των πωλήσεων που αφορούν οικοδομικά υλικά σε σχέση με αυτές που αφορούν υδραυλικά είδη και είδη υγιεινής. Επιπρόσθετα, η επιχείρηση στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, που υπέβαλε για τις χρήσεις 2004, 2005 & 2006 δήλωσε στο συνοδευτικό έντυπο Ε3 το σύνολο των πωλήσεων της με Μ.Σ.Σ.Κ 10%, τον οποίο εφάρμοσε και ο έλεγχος. Η προσκόμιση εκ μέρους της επιχείρησης, στο πλαίσιο της ενδικοφανούς προσφυγής, ενδεικτικά ορισμένων τιμολογίων

πώλησης και αγοράς ειδών υγιεινής, δεν επαρκεί, έτσι ώστε να συναχθεί ασφαλές συμπέρασμα σχετικά με το ύψος των εν λόγω πωλήσεων σε συνάρτηση με τα συνολικά έσοδα της επιχείρησης.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί μη νόμιμου εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων κρίνεται ότι προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται.

Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό:

- **Επειδή**, η παράγραφος **2 του άρθρου 7 του Ν. 3888/2010** ορίζει ότι: «2. Για την περαίωση κάθε ανέλεγκτης υπόθεσης Φ.Π.Α.: α)..... β) γ) δ) Το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει από την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. της τελευταίας περαιούμενης χρήσης προσauξάνει το ποσό της οφειλής όπως αυτή προκύπτει με βάση την περαίωση της χρήσης αυτής, εφόσον η εν λόγω χρήση ή έστω μία από τις τέσσερις (4) προηγούμενες χρήσεις βαρύνεται με παράβαση Κ.Β.Σ. ή άλλο επιβαρυντικό στοιχείο που επαυξάνει το φόρο ή με αποκρυσταίνουσα φορολογητέα ύλη. Ειδικά στις περιπτώσεις που το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει δηλώθηκε προς επιστροφή, η επιστροφή δεν διενεργείται και αν αυτή έχει ήδη διενεργηθεί κατά ένα μέρος ή στο σύνολό της, το σχετικό ποσό αποδίδεται από τον υπόχρεο στο Δημόσιο με έκτακτη δήλωση, χωρίς κυρώσεις, εντός μηνός από την ημερομηνία καταβολής του ποσού της παραγράφου 3 του άρθρου 9. Αν το ποσό αυτό δεν αποδοθεί μέσα στην προθεσμία αυτή εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις».
- **Επειδή**, η παράγραφος **7 του άρθρου 5 του Ν. 3888/2010** ορίζει ότι «7. Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται στο Δημόσιο, κατ' εφαρμογή των ρυθμίσεων του παρόντος Κεφαλαίου, δεν αναζητούνται, ούτε συμψηφίζονται, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 9».
- **Επειδή**, η παράγραφος **3 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010** ορίζει ότι «3. Ο επιτηδευματίας που επιθυμεί να ρυθμιστούν οι ανέλεγκτες υποθέσεις του σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, υποχρεούται να καταβάλλει το είκοσι τοις εκατό (20%) του ποσού της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από πεντακόσια (500) ευρώ, εκτός αν το ποσό της συνολικής οφειλής είναι κατώτερο από το ποσό αυτό. Η καταβολή από τον επιτηδευματία του αναφερόμενου στο προηγούμενο εδάφιο ποσού συνεπάγεται την ανεπιφύλακτη και αμετάκλητη αποδοχή του περιεχομένου του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, καθώς και των όρων και των προϋποθέσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου για την περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων, η οποία και επέρχεται με την εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Η κατά το πρώτο εδάφιο καταβολή δεν μπορεί να γίνει μετά την ημερομηνία που

καθορίζεται με την υπουργική απόφαση που εκδίδεται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 13. Μετά την παρέλευση της ημερομηνίας αυτής δεν επιτρέπεται η υπαγωγή φορολογικών υποθέσεων στις ρυθμίσεις του παρόντος Κεφαλαίου.»

- **Επειδή**, με την **ΠΟΛ 1066/2011** του Β' τμήματος της Διεύθυνσης Ελέγχων δόθηκαν διευκρινήσεις όσον αφορά την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου στ' του άρθρου 13 του ν.3888/2010. Συγκεκριμένα ορίζονται τα εξής: «1. Σε ανέλεγκτες κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ν.3888/2010 υποθέσεις για τις οποίες το Εκκαθαριστικό Σημείωμα της παραγράφου 1 του άρθρου 9 έχει γίνει αποδεκτό σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου και δεν έχει επέλθει περαίωση λόγω μη εξόφλησης της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, η μη καταβολή τουλάχιστον δύο ληξιπρόθεσμων δόσεων των οικείων ποσών φόρων που προκύπτουν από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα, έχει ως αποτέλεσμα οι υποθέσεις αυτές να είναι ελεγκτές και το συνολικό ποσό φόρων κατά οικονομικό έτος και φορολογικό αντικείμενο που προκύπτει από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα συμψηφίζεται με το αντίστοιχο συνολικό ποσό φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων που θα προκύψει από τον τακτικό (οριστικό) φορολογικό έλεγχο που θα διενεργηθεί.
2. Για τους επιτηδευματίες της παραγράφου 6 του άρθρου 12 του ν.3888/2010 δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου αυτής, **εφόσον δεν έχουν καταβληθεί δύο ληξιπρόθεσμες δόσεις**. Τα ποσά που ήδη έχουν βεβαιωθεί συμψηφίζονται με τα ποσά που προκύπτουν από τον φορολογικό έλεγχο».
- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα επιχείρηση αποδέχθηκε το υπ' αρ.2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν. 3888/10 συνολικού ποσού 123.908,32€ για τις χρήσεις 2003 έως και 2009, χωρίς ωστόσο να καταβάλει το σύνολο του ως άνω ποσού στις προβλεπόμενες προθεσμίες. Κατόπιν τούτου ορθώς οι ανωτέρω χρήσεις θεωρήθηκαν ως μη περαιωθείσες και ελεγκτές. Ο έλεγχος, ωστόσο, κατ' εφαρμογή της παρ. 1 της ΠΟΛ 1066/2011, όφειλε να συμψηφίσει το συνολικό ποσό φόρων κατά οικονομικό έτος και φορολογικό αντικείμενο που προέκυψε από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα με το αντίστοιχο συνολικό ποσό φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων που προέκυψε από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο. Συγκεκριμένα, όσον αφορά τον φόρο προστιθέμενης αξίας , όφειλε να συμψηφίσει ποσό ύψους 384,64€ στην διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006.
- **Επειδή**, από τις διατάξεις του άρθρου 12§6 του ν. 3888/10 προκύπτει σαφώς ότι επί της συνολικής αξίας, προ Φ.Π.Α. των δηλωθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων υπολογίζεται και εν συνεχεία βεβαιώνεται φόρος εισοδήματος, ο οποίος δύναται να συμψηφισθεί **μόνο με φόρο ιδίου αντικειμένου, ήτοι φόρο εισοδήματος**.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός περί συμψηφισμού του φόρου που βεβαιώθηκε στα πλαίσια εφαρμογής

του ν. 3888/10 γίνεται εν μέρει αποδεκτός σε ότι αφορά τον φόρο προστιθέμενης αξίας, ο οποίος βεβαιώθηκε στο πλαίσιο της περαίωσης του ν. 3888/10 και αφορά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006.

Αναφορικά με τον έκτο ισχυρισμό:

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 30 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος».
- **Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1210/06.09.2013 ορίζεται ότι: «... Με την περίπτωση δ) της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ΚΦΔ προβλέπεται ότι, όσον αφορά το ΦΠΑ, όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο 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 ΦΠΑ, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά, ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι (αφορά κυρίως τους αγρότες του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ). Η νέα διάταξη στην ουσία αντικαθιστά την προηγούμενη του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, στην περίπτωση που οι ανωτέρω παραβάσεις διαπράττονται από 26.7.2013 και εφεξής. ...»
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 6 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α'179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.»
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο 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 αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

- **Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 48 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωσή του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα.»
- **Επειδή,** στην προκειμένη περίπτωση, οι παραβάσεις της λήψεως εικονικών τιμολογίων αφορούν διαχειριστικές περιόδους προ εφαρμογής του ν. 4174/2013 (2004-2005-2006), έχουν δε εφαρμογή όπως αναλύεται ανωτέρω όσον αφορά το πρόστιμο του Φ.Π.Α. το άρθρο 6 του ν. 2523/1997, εφόσον δεν υποβλήθηκε στην φορολογική αρχή ανέκκλητη δήλωση από τον προσφεύγοντα περί υπαγωγής του στις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2δ του ν. 4174/2013,

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί εσφαλμένης έκδοσης και υπολογισμού των ειδικών προστίμων Φ.Π.Α. απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την εν μέρει αποδοχή της υπ' αρ.ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», **Α.Φ.Μ.**, όσον αφορά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006, με παράλληλη τροποποίηση της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προκύπτει από το συμπηφισμό του ποσού Φ.Π.Α. ύψους 384,64€ που έχει ήδη βεβαιωθεί στο πλαίσιο εφαρμογής του ν. 3888/10.

**ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ–
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ**

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2004 – 31/12/2004

	<u>ΔΗΛΩΣΗΣ</u>	<u>ΕΛΕΓΧΟΥ</u>	<u>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</u>	<u>ΔΙΑΦΟΡΑ</u> <u>ΑΠΟΦΑΣΗΣ -</u> <u>ΕΛΕΓΧΟΥ</u>
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας	0,00€	18.810,00€	18.810,00€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας		22.572,00€	22.572,00€	0,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ Φ.Π.Α.	0,00€	41.382,00€	41.382,00€	0,00€

Πρόστιμο άρθρου 6 του Ν. 2523/97	56.430,00€
---	-------------------

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005

	<u>ΔΗΛΩΣΗΣ</u>	<u>ΕΛΕΓΧΟΥ</u>	<u>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</u>	<u>ΔΙΑΦΟΡΑ</u> <u>ΑΠΟΦΑΣΗΣ -</u> <u>ΕΛΕΓΧΟΥ</u>
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας	0,00€	40.452,82€	40.452,82€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας		48.543,38€	48.543,38€	0,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ Φ.Π.Α.	0,00€	88.996,20€	88.996,20€	0,00€

Πρόστιμο άρθρου 6 του Ν. 2523/97	121.358,46€
---	--------------------

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2006 – 31/12/2006

	<u>ΔΗΛΩΣΗΣ</u>	<u>ΕΛΕΓΧΟΥ</u>	<u>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</u>	<u>ΔΙΑΦΟΡΑ</u> <u>ΑΠΟΦΑΣΗΣ -</u> <u>ΕΛΕΓΧΟΥ</u>
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας	-384,64€	51.514,04€	51.514,04€	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας		61.816,84€	61.816,84€	0,00€
Μείον ποσό Φ.Π.Α. που βεβαιώθηκε με το υπ' αρ.-10 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3888/10			-384,64€	-384,64€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ Φ.Π.Α.	-384,64€	113.330,88€	112.946,24€	-384,64€

Πρόστιμο άρθρου 6 του Ν. 2523/97	153.388,20€
---	--------------------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα εταιρία.

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση :

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