



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Καλλιθέα 29 / 09 / 2016

Αριθμός Απόφασης 3298

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604564
Fax : 213 1604567

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. Της υπ' αριθμ. 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».
- γ. Της αριθμ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-13 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».
- δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

4. Την από .../05/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης ΑΕ, με αντικείμενο εργασιών την πώληση Διαφημιστικού Χώρου, με ΑΦΜ:, με έδρα την Αθήνα επί της οδού αριθ., κατά των:

- από .../04/2016 και αριθμ.,,,, και Οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου **εισοδήματος**, οικον. ετών **2006, 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011** αντίστοιχα, της υπ' αριθμ. Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δικαιωμάτων οικ. έτους **2009**, καθώς και τις υπ' αριθμ., και Οριστικών πράξεων επιβολής **προστίμου φόρου εισοδήματος** οικ. ετών **2009, 2010 και 2011** αντίστοιχα,
- από .../04/2016 και αριθμ.,,,, και Οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού **Φ.Π.Α**, χρήσεων **2005, 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010** αντίστοιχα, καθώς και των υπ' αριθμ.,,,, και Οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου **ΦΠΑ**, χρήσεων **2005, 2006, 2007, 2008 και 2009** αντίστοιχα,
- από **13/04/2016** και αριθμ.,,,,, και Οριστικών πράξεων **προστίμου ΚΒΣ-ΚΦΑΣ**, χρήσεων **2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 και 2016** αντίστοιχα,

που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.Π και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, καθώς και τις από .../04/2016 εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος, ΦΠΑ, Παρακρατουμένων φόρων, ΚΒΣ-ΚΦΑΣ** και **ν.4174/2013** της ίδιας Υπηρεσίας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από .../05/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης **ΑΕ**, με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **18/04/2016**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεσ-τε τα ακόλουθα:

A. ΚΒΣ – ν. 4174/2013

Όπως προκύπτει από το πόρισμα των από .../04/2016 εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ, ν. 4174/2013, η προσφεύγουσα:

A.1 Δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία, τα στοιχεία και τα παραστατικά των εγγράφων, τα οποία ζητήθηκαν από τη φορολογική Αρχή (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ) με τις υπ' αριθμ./15 και/2015 προσκλήσεις της, οι οποίες κοινοποιήθηκαν νόμιμα, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 13, 14, 23-25 του ν. 4174/2013,

A.2 Δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία στις χρήσεις **2009** και **2010** για υπηρεσίες ενοικίασης σε διάφορους δήμους (Αγ. Ι. Ρέντη, Πειραιά, Ιωαννίνων, Ηρακλείου, Καβάλας, Πατρών, Γλυφάδας, Χαϊδαρίου) προς την επιχείρηση **ΑΕ** με ΑΦΜ, η οποία εξέδωσε τιμολόγια αγοράς λόγω άρνησης έκδοσης από την προσφεύγουσα και τα οποία κοινοποίησε στη ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών με το υπ' αριθμ./....01.11 έγγραφό της, κατά παράβαση των διατάξεων της § 1 του άρθρου 2, της § 1 του άρθρου 12 και της περιπτ. α' της § 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.). Ειδικότερα, η **ΑΕ** εξέδωσε τα παρακάτω τιμολόγια, λόγω άρνησης έκδοσης από την προσφεύγουσα:

Αριθμός τιμολογίου	Αφορούν χρήση 2009	Αφορούν χρήση 2010	Σύνολο τιμολογίου
.../31.12.2010		62.219,32	62.219,32
.../31.12.2010	253.784,21	54.193,35	307.977,56
.../31.12.2010	20.608,16		20.608,16
.../31.12.2010	36.011,54		36.011,54
.../31.12.2010	251.756,25		251.756,25
.../31.12.2010	172.361,24		172.361,24
Σύνολο	734.521,40	116.412,67	850.934,07

A.3 Ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της στις χρήσεις **2005, 2006, 2007, 2008** και **2009 εικονικά στο σύνολό τους** φορολογικά στοιχεία, από την επιχείρηση **ΑΕ** με **ΑΦΜ:**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 §1, 12 §1 και 18 §§2,9 του Π.Δ 186/1992 (ΚΒΣ), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 4 του ν. 2523/1997, τα οποία είναι:

Χρήση	Πλήθος τιμολογίων	Καθαρή Αξία
2005	16	2.716.368,00
2006	28	1.365.177,27
2007	3	341.849,00
2008	2	304.000,00
2009	1	78.000,00
Σύνολο	50	4.805.394,27

Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν από τη φορολογική Αρχή (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ) ως **εικονικά**, για τους κατωτέρω λόγους:

- ✓ Η ΑΕ στη χρήση 2003 κρίθηκε από το ΣΔΟΕ ως **εκδότης** και **λήπτης** εικονικών στο σύνολό τους τιμολογίων μεγάλης αξίας,
- ✓ Η προσφεύγουσα έχει ήδη κριθεί από το ΣΔΟΕ στη χρήση 2003 ως λήπτρια εικονικών στο σύνολό τους τιμολογίων μεγάλης αξίας 5.388.511€ από την ΑΕ.
- ✓ Η ΑΕ φέρεται από μαρτυρίες περιοίκων να μη λειτουργήσει ποτέ στη νέα έδρα της επί της οδού αριθ – Αθήνα από το 2005 και μετά.
- ✓ Ο, Πρόεδρος τηςΑΕ από 11/2002 ως 12/2009, δήλωσε ότι ήταν τυπικά μόνο Πρόεδρος της και δε συμμετείχε σε καμιά από τις δραστηριότητές της.
- ✓ Η ΑΕ δεν έχει υποβάλλει σχεδόν καθόλου δηλώσεις ΦΠΑ, ΦΜΥ κλπ, ιδιαίτερα από το 2005 ως σήμερα.
- ✓ Η προσφεύγουσα δεν υπέβαλλε εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ χρήσεων 2008, 2009, 2010 και οριστικές δηλώσεις ΦΜΥ χρήσεων 2008, 2009, 2010, δήλωση ΦΑΠ για τα ακίνητα που υπήρχαν την 1.1.2010.
- ✓ Η προσφεύγουσα ήταν σχεδόν ο αποκλειστικός πελάτης της ΑΕ.

Μετά τα ανωτέρω, ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ εξέδωσε τις κατωτέρω πράξεις:

Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Διαχ/κή Περίοδος	Πρόσπμο	Σύνολο Προστίμου	Ανάλυση	Βεβαίωση
..... /04/2016	Κ.Β.Σ (ΠΔ 186/1992)	2005	1.086.547,20 €	1.086.547,20 €	(2.716.368,00 € x 40%)	Α.Χ.Κ
..... /04/2016	Κ.Β.Σ (ΠΔ 186/1992)	2006	546.070,91 €	546.070,91 €	(1.365.177,27 € x 40%)	Α.Χ.Κ
..... /04/2016	Κ.Β.Σ (ΠΔ 186/1992)	2007	136.739,60 €	136.739,60 €	(341.849,00 € x 40%)	Α.Χ.Κ
..... /04/2016	Κ.Β.Σ (ΠΔ 186/1992)	2008	121.600,00 €	121.600,00 €	(304.000,00 € x 40%)	Α.Χ.Κ
..... /04/2016	Κ.Β.Σ (ΠΔ 186/1992)	2009	31.200,00 €		(78.000,00 € x 40%)	Α.Χ.Κ
			183.630,35 €	214.830,35 €	(734.521,40 € x 25%)	
..... /04/2016	Κ.Β.Σ (ΠΔ 186/1992)	2010	29.103,17 €	29.103,17 €	(116.412,67 € x 25%)	Α.Χ.Κ
..... /04/2016	N. 4174/2013	2016	2.500,00 €	2.500,00 €		Α.Χ.Κ
Σύνολο				2.137.391,23 €		

Β. Φορολογία Εισοδήματος

Όπως προκύπτει από το πόρισμα της από .../04/2016 έκθεσης ελέγχου φορολογίας **Εισοδήματος**, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη:

- Την διαπιστωθείσα παράβαση της **μη επίδειξης βιβλίων** των χρήσεων 2005 – 2010
- Τις διαπιστωθείσες παραβάσεις της **λήψης εικονικών ως προς τη συναλλαγή** φορολογικών στοιχείων ιδιαιτέρως μεγάλης αξίας που αφορούν τις χρήσεις 2005, 2006, 2007, 2008 και 2009,
- Τις διαπιστωθείσες παραβάσεις της **μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων** ιδιαιτέρως μεγάλης αξίας στις χρήσεις 2009 και 2010,
- Τις διατάξεις του άρθρου 30 §§ 4, 6 και 7 του Π.Δ 186/1992,
- Τις διατάξεις των άρθρων 30, 31 και 32 του Ν. 2238/1994
- Το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης που είναι η παροχή υπηρεσιών διαφήμισης, καθώς και η εκτύπωση διαφημιστικών καταλόγων, αφισών κλπ, για τα οποία προβλέπονται Σ.Κ.Κ από τους πίνακες του Υπουργείου Οικονομικών:

κωδικός	Επάγγελμα	Σ.Κ.Κ
3204	Τυπογραφείο κοινό	14%
8304	Επιχειρήσεις διαφημίσεων γενικά	10%

- Το είδος και το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων εκάστης εκ των ελεγχόμενων χρήσεων καθώς και το ύψος των εξόδων, όπως καταγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις της,
- Το ύψος των συναλλαγών αγορών και πωλήσεων της που δήλωσε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 του ΚΒΣ, σε συνδυασμό με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις όπως δηλώθηκαν από τους προμηθευτές και πελάτες της αντίστοιχα,
- Τις ιδιαίτερες συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης

Έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία των διαχειριστικών περιόδων **1/1-31/12/2005, 1/1-31/12/2006, 1/1-31/12/2007, 1/1-31/12/2008, 1/1-31/12/2009** και **1/1-31-12-2010** ως **ανακριβή**, απέρριψε τα βιβλία και τα στοιχεία, και **προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994, λόγω αδυναμίας διενέργειας οποιωνδήποτε ελεγκτικών επαληθεύσεων καθώς και του λογιστικού ελέγχου των φορολογικών της υποχρεώσεων, προσαυξάνοντας τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα πλέον των αποκρουβέντων κατά **8%**.

Τα αποκρουβέντα έσοδα στις χρήσεις **2009** και **2010** λόγω μη έκδοσης στοιχείων στην επιχείρηση ΑΕ, προσδιορίστηκαν στο ποσό των **734.521,40€** και **116.412,67€** αντίστοιχα, και για τη χρήση **2008** λόγω της είσπραξης αποζημίωσης από την ΣΑ, προσδιορίστηκαν στο ποσό των **4.704.200€**.

Υστερα από τα παραπάνω, τα ακαθάριστα έσοδα του ελέγχου να διαμορφώθηκαν ως ακολούθως:

Ακαθάριστα έσοδα / χρήση	Σ.Κ.Κ. 8304	Σ.Κ.Κ. 3204	Αποκρουβέντα έσοδα ΣΚΚ 8304	Προσαύξηση Εσόδων 8%	Λοιπά Έσοδα	Σύνολο εσόδων ελέγχου
1/1-31/12/2005	37.365.057,97 €	12.739.884,54 €		4.008.395,40 €	233.650,79 €	54.346.988,70 €
1/1-31/12/2006	34.403.628,89 €	12.749.032,32 €		3.772.212,90 €	76.735,30 €	51.001.609,41 €
1/1-31/12/2007	32.099.359,09 €	10.635.544,23 €		3.418.792,27 €	1.639.930,00 €	47.793.625,59 €
1/1-31/12/2008	22.954.145,88 €	7.535.481,17 €	4.704.200,00 €	2.815.506,16 €	1.097.590,00 €	39.106.923,21 €
1/1-31/12/2009	6.567.567,06 €	10.948.313,05 €	734.521,40 €	1.460.032,12 €	999.548,54 €	20.709.982,17 €
1/1-31/12/2010	1.659.094,72 €	1.572,84 €	116.412,67 €	142.166,42 €	85.918,95 €	2.005.165,60 €

Στη συνέχεια έγινε **λογιστικός και εξωλογιστικός προσδιορισμός των κερδών** ήτοι:

Κατέστη **αντικειμενικά αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων** από τα βιβλία και τα στοιχεία, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν επέδειξε αυτά, έγινε όμως προσδιορισμός λογιστικών αποτελεσμάτων με την προσθήκη στα δηλωθέντα κέρδη των αποκρουβέντων εσόδων και των εμφανών λογιστικών διαφορών που προέρχονται από τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως ακολούθως:

Διαχειριστική Περίοδος	Δήλωθέντα κέρδη	Αποκρουβέντα έσοδα	Λήψη εικονικών στοιχείων	Σύνολο Λογ. Διαφ. Ελέγχου	Καθ. αποτ/τα Λογ. Προσδ/μού Ελέγχου	Ακαθάριστα έσοδα	Σ.Κ.Κ λογ. Προσδ/μού
1/1-31/12/2005	3.775.401,46 €		2.716.368,00 €	2.716.368,00 €	6.491.769,46 €	53.054.961,30 €	12,24%
1/1-31/12/2006	3.707.099,58 €		1.365.177,27 €	1.365.177,27 €	5.072.276,85 €	48.594.573,78 €	10,44%
1/1-31/12/2007	1.978.301,12 €		341.849,00 €	341.849,00 €	2.320.150,12 €	44.716.682,32 €	5,19%
1/1-31/12/2008	2.834.784,49 €	4.704.200,00 €	304.000,00 €	5.008.200,00 €	7.842.984,49 €	36.595.417,05 €	21,43%
1/1-31/12/2009	1.364.258,31 €	734.521,40 €	78.000,00 €	812.521,40 €	2.176.779,71 €	19.327.950,05 €	11,26%
1/1-31/12/2010	-345.409,65 €	116.412,67 €		116.412,67 €	-228.996,98 €	1.862.999,18 €	-12,29%

Κατά τον **εξωλογιστικό προσδιορισμό των κερδών**, τα καθαρά κέρδη προέκυψαν από το γινόμενο των προσδιορισθέντων από τον έλεγχο ακαθαρίστων εσόδων, με τον Σ.Κ.Κ βάσει πινάκων, προσαυξημένο κατά **80%**, ήτοι: του Σ.Κ.Κ: 3204: **25,2%** [14% + (14% x 80%)] και του Σ.Κ.Κ: 8304: **18%** [10% + (10% x 80%)] και μετά την προσθήκη των εσόδων του λογαριασμού 76 (έσοδα συμμετοχών, χρεογράφων και πιστωτικών τόκων), προέκυψαν τα εξωλογιστικά καθαρά κέρδη του ελέγχου και συγκεκριμένα:

Διαχειριστική Περίοδος	1/1-31/12/2005	1/1-31/12/2006	1/1-31/12/2007	1/1-31/12/2008	1/1-31/12/2009	1/1-31/12/2010
Ακαθάριστα Έσοδα Εμπορίας	13.759.075,30 €	13.768.954,91 €	11.486.387,77 €	8.138.319,66 €	11.824.178,09 €	1.698,67 €
Ακαθ. Έσοδα Παρ. Υπηρεσιών	40.354.262,61 €	37.155.919,20 €	34.667.307,82 €	29.871.013,55 €	7.886.255,54 €	1.917.547,98 €
Σύνολο Ακαθ. Εσόδων Ελέγχου	54.113.337,91 €	50.924.874,11 €	46.153.695,59 €	38.009.333,21 €	19.710.433,63 €	1.919.246,65 €
Προσαυξημένος Σ.Κ.Κ 3204	25,20%	25,20%	25,20%	25,20%	25,20%	25,20%
Προσαυξημένος Σ.Κ.Κ 8304	18,00%	18,00%	18,00%	18,00%	18,00%	18,00%
Σύνολο	10.731.054,25 €	10.157.842,09 €	9.134.685,13 €	7.427.638,99 €	4.399.218,88 €	345.586,70 €
Πλέον Τόκοι Πιστωτικοί	87.927,89 €	66.935,30 €	124.000,00 €	172.000,00 €	27.728,54 €	85.918,95 €
Πλέον Κέρδη από συμμετοχές	145.722,90 €	9.800,00 €	1.515.930,00 €	925.590,00 €	971.820,00 €	
Σύνολο εξωλογιστικών Καθαρών Κερδών	10.964.705,04 €	10.234.577,39 €	10.774.615,13 €	8.525.228,99 €	5.398.767,42 €	431.505,65 €
Σ.Κ.Κ επί εξωλογιστ. Αποτ/των	20,18%	20,07%	22,54%	21,80%	26,07%	21,52%
Διπλάσιος Σ.Κ.Κ	24,00%	24,00%	24,00%	24,00%	24,00%	24,00%
Τελικά Καθαρά Κέρδη Ελέγχου	10.964.705,04 €	10.234.577,39 €	10.774.615,13 €	8.525.228,99 €	4.970.395,72 €	431.505,65 €

Με βάση τα ανωτέρω, εκδόθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας, οι κατωτέρω οριστικές πράξεις:

Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Διαχ/κή Περίοδος	Κύριος φόρος	Προσαύξηση	Σύνολο για καταβολή	Βεβαίωση
...../.../04/2016	Διορθ.Προσδ/μού Φόρου Εισοδήματος	2005	2.300.577,14 €	2.760.692,57 €	5.061.269,71 €	A.X.K
...../.../04/2016	Διορθ.Προσδ/μού Φόρου Εισοδήματος	2006	1.892.968,57 €	2.271.562,28 €	4.164.530,85 €	A.X.K
...../.../04/2016	Διορθ.Προσδ/μού Φόρου Εισοδήματος	2007	2.199.078,50 €	2.638.894,20 €	4.837.972,70 €	A.X.K
...../.../04/2016	Διορθ.Προσδ/μού Φόρου Εισοδήματος	2008	716.981,13 €	860.377,36 €	1.577.358,49 €	A.X.K
...../.../04/2016	Διορθ.Προσδ/μού Φόρου Εισοδήματος	2009	901.534,35 €	1.081.841,23 €	1.983.375,58 €	A.X.K
...../.../04/2016	Διορθ.Προσδ/μού Φόρου Εισοδήματος	2010	103.561,36 €	122.202,40 €	225.763,76 €	A.X.K
Σύνολο			8.114.701,05 €	9.735.570,04 €	17.850.271,09 €	

Γ. Φορολογία Φ.Π.Α

Όπως προκύπτει από το πόρισμα της από .../04/2016 έκθεσης ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ, λόγω μη επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας στον οριστικό έλεγχο και συνεπώς λόγω μη διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων και της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα βιβλία της κρίθηκαν **ΑΝΑΚΡΙΒΗ** κατά τις διατάξεις του ΚΒΣ Π.Δ. 186/92 και σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 48 § 3** του **ν.2859/00**, έγινε από τον έλεγχο αυτοτελής προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων, των φορολογητέων εκροών και του φόρου εκροών, των φορολογητέων εισροών και του φόρου εισροών, καθώς και της εκκαθάρισης του φόρου (σελ. 20 και επόμενες της έκθεσης ελέγχου),

Με βάση τα ανωτέρω, εκδόθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας, οι κατωτέρω οριστικές πράξεις:

Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Διαχ/κή Περίοδος	Κύριος φόρος	Προσαύξηση	Σύνολο για καταβολή	Βεβαίωση
...../.../04/2016	Διορθ.Προσδ/μού Φ.Π.Α	2005	7.701.157,26 €	9.241.388,71 €	16.942.545,97 €	A.X.K
...../.../04/2016	Διορθ.Προσδ/μού Φ.Π.Α	2006	7.475.022,48 €	8.970.026,97 €	16.445.049,45 €	A.X.K
...../.../04/2016	Διορθ.Προσδ/μού Φ.Π.Α	2007	6.523.119,61 €	7.827.743,54 €	14.350.863,15 €	A.X.K
...../.../04/2016	Διορθ.Προσδ/μού Φ.Π.Α	2008	4.722.419,43 €	5.666.903,31 €	10.389.322,74 €	A.X.K
...../.../04/2016	Διορθ.Προσδ/μού Φ.Π.Α	2009	3.934.896,61 €	4.721.875,93 €	8.656.772,54 €	A.X.K
...../.../04/2016	Διορθ.Προσδ/μού Φ.Π.Α	2010	434.331,70 €	521.198,04 €	955.529,74 €	A.X.K
Σύνολο			30.790.947,09 €	36.949.136,50 €	67.740.083,59 €	

καθώς και τις κατωτέρω οριστικές πράξεις προσδιορισμού προστίμου βάσει του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 4 του ίδιου νόμου λόγω εικονικών:

Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη προστίμου	Διαχ/κή Περίοδος	Σύνολο Προστίμου	Ανάλυση	Βεβαίωση
...../.../04/2016	ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/1997)	2005	1.466.838,72 €	(488.946,24€ x 3)	A.X.K
...../.../04/2016	ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/1997)	2006	778.151,04 €	(259.383,68€ x 3)	A.X.K
...../.../04/2016	ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/1997)	2007	194.853,93 €	(64.951,31€ x 3)	A.X.K
...../.../04/2016	ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/1997)	2008	173.280,00 €	(57.760,00€ x 3)	A.X.K
...../.../04/2016	ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/1997)	2009	44.460,00 €	(14.820,00€ x 3)	A.X.K
Σύνολο			2.657.583,69 €		

Δ. Φορολογία Παρακρατουμένων φόρων

Εκδόθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης:

- Η υπ' αριθμ./-/-04-2016 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άρθρου 13 ν. 2238/1994, διαχειριστικής περιόδου 01/01–31/12/2008, με φόρο ωφέλειας ποσού **705.630€**, πλέον προσαυξήσεων 120% ποσού **846.756€** και συνολικά **1.552.386€**, το οποίο βεβαιώθηκε την 21/04/2016 (Α.Χ.Κ .../.../...), καθώς και
- Η υπ' αριθμ./-/-04-2016 Οριστική πράξη προστίμου έτους **2008** λόγω μη υποβολή οριστικής δήλωσης ΦΜΥ, με την οποία επεβλήθη πρόστιμο ποσού **300€** (Α.Χ.Κ .../.../21-04-2016),
- Η υπ' αριθμ./-/-04-2016 Οριστική πράξη προστίμου έτους **2009** λόγω μη υποβολή οριστικής δήλωσης ΦΜΥ, με την οποία επεβλήθη πρόστιμο ποσού **300€** (Α.Χ.Κ .../.../21-04-2016),
- Η υπ' αριθμ./-/-04-2016 Οριστική πράξη προστίμου έτους **2010** λόγω μη υποβολή οριστικής δήλωσης ΦΜΥ, με την οποία επεβλήθη πρόστιμο ποσού **300€** (Α.Χ.Κ .../.../21-04-2016).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** ή τη μεταρρύθμιση των ανωτέρω Πράξεων, για τους κατωτέρω λόγους:

1. Ότι οι διαχειριστικές περιόδους **2005 – 2010 έχουν υποπέσει σε παραγραφή** και οι παρατάσεις της παραγραφής δια συνεχών νομοθετικών ρυθμίσεων είναι αντισυνταγματική,
2. Ότι ο έλεγχος είναι παράνομος, λόγω μη νόμιμης πρόσκλησης για την προσκόμιση των βιβλίων, δεδομένου ότι δεν εξαντλήθηκαν τα μέσα ανεύρεσης αυτών,
3. Ότι η φορολογική Αρχή **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των φορολογικών στοιχείων, ότι οι συναλλαγές που αναγράφονται σε αυτά έχουν πραγματοποιηθεί και ότι τελούσε σε **καλή πίστη**
4. Ότι τα τιμολόγια που φέρονται εικονικά, δεν υπερβαίνουν τα ποσοστά επί των ακαθαρίστων εσόδων που προβλέπει το άρθρο 30 του ΠΔ 186/1992 και δεν έχουν εφαρμοστεί ορθά οι ΜΣΚΚ
5. Ότι για την πράξη του φόρου του άρθρου 13 του ν. 2238/1994, ουδεμία ανακρίβεια στη δήλωσή της υπήρξε, καθόσον ανέγραψε το σύνολο του τιμήματος από την πώληση μετοχών.

1. Ως προς την παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου

Επειδή η προσφεύγουσα με τον **1^ο λόγο** της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος σφάλλει διότι οι διατάξεις που εφαρμόζει για την παράταση των παραγραφών είναι αντισυνταγματική διότι αντί τυπικού νόμου η χρονική εξουσία φορολόγησης παρατείνεται με διοικητική ενέργεια. ... Η διάταξη τυγχάνει ελεγκτέα ως αντισυνταγματική διότι: **1)** η παραγραφή είναι ουσιαστική φορολογική διάταξη, αποτελεί στοιχείο του χρόνου φορολόγησης και σύμφωνα με την διάταξη του **άρθρου 78 του Συντάγματος** επιτρέπεται μόνο από τον τυπικό νομοθέτη και όχι από την εκτελεστική εξουσία, **2)** είναι αντίθετη στην θεμελιώδη αρχή του **κράτους δικαίου**, ήτοι της αρχής της διαφάνειας της δράσης της διοίκησης καθότι αρκεί η έκδοση της εντολής ελέγχου χωρίς να απαιτείται η κοινοποίηση αυτής.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **72 § 11 του ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι «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», με τις διατάξεις του άρθρου **67** του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις», και με τις διατάξεις του άρθρου **84 § 1 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151) ορίζεται ότι: «η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης»,

Επειδή η προσφεύγουσα **υπέβαλε** την υπ' αριθμ./...-05-2006 δήλωση οικον. έτους 2006, την υπ' αριθμ./...-05-2007 δήλωση οικον. έτους 2007, την υπ' αριθμ./...-05-2008 δήλωση οικον. έτους 2008, την υπ' αριθμ./...-05-2009 δήλωση οικον. έτους 2009, την υπ' αριθμ./...-05-2010 δήλωση οικον. έτους 2010 και την υπ' αριθμ./...-05-2011 δήλωση οικον. έτους 2011, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, το δικαίωμα του δημοσίου για την κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης και εν προκειμένω για την πρώτη ελεγχόμενη χρήση **μετά την 31/12/2011**, για τη δεύτερη χρήση **μετά την 31/12/2012** κλπ.

Επειδή με τις διατάξεις των **ν. 4002/2011** και **4098/2012** **παρατάθηκε μέχρι 31/12/2013 το δικαίωμα του δημοσίου** για κοινοποίηση πράξεων φόρου, προστίμων κλπ, και συγκεκριμένα:

- Με το άρθρο **18 § 2 του Ν. 4002/2011** (ΦΕΚ Α' 180) ορίζεται ότι: «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.11, 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*»,
- Με το άρθρο **Δεύτερο του Ν.4098/2012** (ΦΕΚ Α' 249) 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*»,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **37 § 5 του Ν.4141/2013** (ΦΕΚ Α' 81), 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 το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις» και με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129), 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 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 με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129), 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 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 η προσφεύγουσα ισχυρίζονται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων σε βάρος της έχει παραγραφεί, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν σε αυτήν μετά την πάροδο της οριζόμενης από το άρθρο 84 του ν.2238/1994 πενταετίας. Ο λόγος αυτός πρέπει να **απορριφθεί** ως στηριζόμενος σε εσφαλμένη νομική προϋπόθεση, δεδομένου ότι εν προκειμένω εκδόθηκε η υπ' αριθμ.-02-2013 **εντολή** μερικού ελέγχου, η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα. Η έκδοση της εν λόγω εντολής, οδηγεί σε παράταση παραγραφής, δίνοντας το δικαίωμα στη φορολογική αρχή να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου ή πράξεις επιβολής φόρων, τελών και εισφορών **μέχρι την 31/12/2016**

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζονται επιπλέον ότι η συνεχής παράταση της παραγραφής δια συνεχών νομοθετικών ρυθμίσεων αντίκειται στις συνταγματικές αρχές του άρθρου 78 του Συντάγματος και του κράτους δικαίου, ήτοι της αρχής της διαφάνειας της δράσης της διοίκησης καθότι αρκεί η έκδοση της εντολής ελέγχου χωρίς να απαιτείται η κοινοποίηση αυτής,

Επειδή, ο νομοθέτης δύναται να παρατείνει το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου προς βεβαίωση φορολογικών βαρών, στην περίπτωση που ο αρχικά προβλεπόμενος χρόνος, εντός του οποίου μπορούσε να ασκήσει το δικαίωμά του αυτό, δεν είχε ακόμη συμπληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος του νεώτερου νόμου, όπως συνέβη στην προκείμενη περίπτωση,

Επειδή τέλος, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν επιδόθηκε /επεδείχθη η εντολή ελέγχου αλλά φέρεται να γνωστοποιήθηκε ότι έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι «**1)** Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής ... **2)** Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου».

Επειδή τυχόν έλλειψη επίδοσης της εντολής ελέγχου δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα των πράξεων, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα έλαβε γνώση του ελέγχου με τις με αριθμ. πρωτ./2015,/2015 και/2016 προσκλήσεις, οι οποίες της κοινοποιήθηκαν νόμιμα. Άλλωστε, ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από την έλλειψη επίδοσης της εντολής ελέγχου κατά το άρθρο 79 § 5 περ. β' Κ.Δ.Δ. Συνεπώς ο ισχυρισμός περί ακυρότητας των πράξεων λόγω ελλείψεως επίδοσης της εντολής ελέγχου **απορρίπτεται**.

2. Ως προς την νομιμότητα κοινοποίησης της πρόσκλησης

Επειδή η προσφεύγουσα με τον 3^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος είναι παράνομος, λόγω μη νόμιμης πρόσκλησης για την προσκόμιση των βιβλίων, δεδομένου ότι δεν εξαντλήθηκαν τα μέσα ανεύρεσης αυτών. Συγκεκριμένα δεν αποδεικνύεται από κανένα σημείο το ανέφικτο της εύρεσης της επιχείρησης. Η δε επίδοση της πρόσκλησης στο δήμο δεν ικανοποιεί την απαίτηση της προσπάθειας ανεύρεσης με οιονδήποτε τρόπο της επιχείρησης και του νομίμου εκπροσώπου αυτής, όπως π.χ. από άλλα έγγραφα, λογαριασμούς, κλπ. (ΣτΕ 1691/1990). Όμως ο φορολογικός έλεγχος αναφέρει στην σελίδα 6 της εκθ. ελ. εισοδήματος ότι κατά τον χρόνο επιδόσεων η εταιρία είχε και αντιπρόεδρο – εκτελεστικό μέλος και άλλα εκτελεστικά μέλη του Δ.Σ. τα οποία ουδέποτε αναζητήθηκαν για τις υπό κρίση επιδόσεις. Επιπλέον η επίδοση στον δικηγόρο δεν είναι νόμιμη διότι από καμία διάταξη του Κ.Φ.Δ. (άρθρο 5) δεν προβλέπεται επίδοση πράξεων της φορολογικής διοίκησης στο δικηγόρο του φορολογούμενου

Επειδή η φορολογικός έλεγχος προκειμένου να επιδώσει τις προσκλήσεις των άρθρων 14, 23-25 του ν.4174/13 προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων (αριθ.πρωτ...../2015 προς την έδρα της επιχείρησης και/2015 προς το νόμιμο εκπρόσωπο με τις οποίες τους καλούσε να θέσουν στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και τα στοιχεία της εταιρίας εντός πέντε ημερών), μετέβη επί της οδού & αριθ. ... στο Δήμο Αθήνας, όπου σύμφωνα με τα στοιχεία του μητρώου του Taxis βρίσκεται η έδρα της προσφεύγουσας αλλά και η διεύθυνση επαγγέλματος / κατοικία του νομίμου εκπροσώπου της, και διαπίστωσε ότι η επιχείρηση δεν λειτουργούσε εκεί ούτε κατοικούσε ο ανωτέρω καθώς σύμφωνα με μαρτυρίες περιοίκων και εργαζόμενου στην κοντινή επιχείρηση επί της οδού αρ. ..., η προσφεύγουσα δεν λειτουργούσε τουλάχιστον τα τελευταία πέντε χρόνια. Στη συνέχεια μετέβη στην αναφερόμενη στο Taxis άλλη διεύθυνση κατοικίας του ανωτέρω νόμιμου εκπροσώπου, στο Δήμο Αθήνας επί της οδού αρ. ... όπου από εργαζόμενο σε διπλανή επιχείρηση πληροφορήθηκε ότι αυτός έχει αναχωρήσει πριν από χρόνια προς άγνωστη διεύθυνση. Στη συνέχεια κατέβαλε προσπάθειες ανεύρεσης του νομίμου εκπροσώπου, ζητώντας πληροφορίες από το τοπικό αστυνομικό τμήμα, συμβουλευτήκε τον τηλεφωνικό κατάλογο, αλλά δεν κατέστη τελικά δυνατός ο εντοπισμός του, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 ν.4174/2013 κοινοποίησε τις ανωτέρω προσκλήσεις για την επίδειξη των βιβλίων και των στοιχείων (προς την επιχείρηση και το νόμιμο εκπρόσωπο), ως αγνώστων διαμονής, στο Δήμο όπου βρίσκεται η έδρα της επιχείρησης και η τελευταία γνωστή κατοικία του νομίμου εκπροσώπου, δηλαδή στο Δήμο Αθηναίων (παρελήφθησαν την/11/2015 από τον υπάλληλο) σύμφωνα με τις διατάξεις της §19 του άρθρου 5 ν.2753/1999 και τη γνωμοδότηση αρ.307/2001 του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Περαιτέρω, κοινοποίησε στις 18.1.2016 την υπ' αριθμ. /2016 πρόσκληση των άρθρων 14, 23-25 του ν.4174/2013 στον πληρεξούσιο δικηγόρο του νομίμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας κ. (βάσει του αριθ. /22.5.2014 πληρεξουσίου), ο οποίος δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση του ελέγχου, και δεν επέδειξε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η φορολογική αρχή κατέβαλε κάθε δυνατή προσπάθεια ανεύρεσης του νομίμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας προκειμένου να λάβει γνώση των βιβλίων και των στοιχείων, η προσφεύγουσα δε, δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση ούτε ενώπιον του ελέγχου, ούτε ενώπιον της Υπηρεσίας μας και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της **πρέπει να απορριφθούν** ως απαράδεκτοι.

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος που έχει διενεργηθεί τυγχάνει παράνομος, δεδομένου ότι έχουν συνταχθεί εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου, ενώ έχουν εκδοθεί πράξεις στις οποίες αναγράφονται ότι έχουν εκδοθεί βάσει πλήρους/τακτικού ελέγχου, και από κανένα σημείο των εκθέσεων προκύπτει ότι διενεργήθηκε έλεγχος στα γραφεία της επιχείρησης, οπότε δεν ήταν επιτόπιος έλεγχος

Επειδή εκ παραδρομής ανεγράφη στις προσβαλλόμενες πράξεις ότι αυτές εκδόθηκαν με βάση πλήρη / τακτικό έλεγχο, δεδομένου ότι η επιχείρηση γνώριζε ότι πρόκειται για μερικό έλεγχο, όπως αυτό της γνωστοποιήθηκε με τις σχετικές προσκλήσεις για επίδειξη των βιβλίων, με το σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013, καθώς και με τις επιδοθείσες εκθέσεις ελέγχου που αποτελούν την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων. Αλλωστε, ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από την ανωτέρω πλημμέλεια κατά το άρθρο 79 § 5 περ. β' Κ.Δ.Δ. Συνεπώς ο ισχυρισμός περί ακυρότητας των πράξεων για το λόγο αυτό πρέπει να **απορριφθεί** ως αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω, **δεν κατέστη δυνατός ο επιτόπιος έλεγχος**, δεδομένου ότι ο έλεγχος μετέβη στη δηλωθείσα έδρα της προσφεύγουσας, αλλά αυτή δεν βρέθηκε, ούτε κατέστη δυνατό να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και τα στοιχεία μετά από τις επιδοθείσες προσκλήσεις, όπως αναφέρθηκε προγενέστερα. Ως εκ τούτου ο έλεγχος διενεργήθηκε στα γραφεία της φορολογικής αρχής, δεδομένου ότι με τις επιδοθείσες προσκλήσεις ζητείτο από την προσφεύγουσα ο ορισμός τόπου και χρόνου διενέργειας του φορολογικού ελέγχου, στις οποίες δεν ανταποκρίθηκε. Ως εκ τούτου νομίμως ο έλεγχος διενεργήθηκε από τα γραφεία της φορολογικής αρχής και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, πρέπει **να απορριφθούν ως αβάσιμοι**.

3. Ως προς την μη απόδειξη της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και της καλής πίστης

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ότι οι συναλλαγές που αναγράφονται σε αυτά έχουν πραγματοποιηθεί και ότι τελούσε σε **καλή πίστη**,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **19 § 4 του Ν. 2523/1997** (ΦΕΚ Α' 179) ορίζεται ότι «*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*», με τις διατάξεις του άρθρου **18 §§ 2 και 9 του Π.Δ. 186/1992** (ΦΕΚ Α' 84), 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,... **9)** το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει», και με τις διατάξεις του άρθρου **9 § 2 του Ν.2523/1997** (ΦΕΚ Α' 179) ορίζεται ότι: «το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται, ...».

Επειδή, όπως προκύπτει από τις από **.../10/2011** εκθέσεις ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση ΑΕ, όπου διαπιστώθηκε ότι **έλαβε στη χρήση 2003** από την επιχείρηση Α.Ε – ΑΦΜ: έξι (6) φορολογικά στοιχεία ποσού **3.765.219€** και από την επιχείρηση ΑΕ – ΑΦΜ: έξι (6) φορολογικά στοιχεία ποσού **2.607.253,46€** τα οποία ήταν **εικονικά στο σύνολό τους** δεδομένου ότι οι εκδότριες επιχειρήσεις ήταν ανύπαρκτες, και **εξέδωσε** προς την προσφεύγουσα επτά (7) φορολογικά στοιχεία ποσού **5.388.511€** τα οποία ήταν **εικονικά στο σύνολό τους**.

Επειδή όπως προκύπτει από τις σελ. 13 και επόμενες της από **.../04/2016** Έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ, στις ελεγχόμενες χρήσεις σχεδόν αποκλειστικός προμηθευτής της προσφεύγουσας (σε ποσοστό από 95,7% έως 100%) ήταν η επιχείρηση **ΑΕ**, η οποία φέρεται **από το έτος 2005 και μετά**, από μαρτυρίες περιοίκων να μη λειτουργήσει ποτέ στην έδρα της επί της αρ. Αθήνα, ότι δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων και σχεδόν καθόλου δηλώσεις ΦΠΑ, ΦΜΥ, ότι ο Πρόεδρος του ΔΣ αυτής, δήλωσε ότι ήταν τυπικά μόνο Πρόεδρός της, δεν συμμετείχε σε καμιά από τις δραστηριότητές της και δεν γνωρίζει ποιος έχει τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης, η φορολογική Αρχή έκρινε ότι η επιχείρηση **ΑΕ** ήταν ανύπαρκτη, δε λειτουργήσει ποτέ στη νέα της διεύθυνση από το 2005, είχε προφανώς δημιουργηθεί αποκλειστικά για να εκδίδει εικονικά φορολογικά στοιχεία στην [προσφεύγουσα]. Συνεπώς τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα είναι **ΕΙΚΟΝΙΚΑ** στο σύνολό τους.

Επειδή τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δίκαιου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της

διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης η επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης και αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα των εκδοθεισών προσβαλλόμενων πράξεων. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά εμπειριστατωμένα τα πραγματικά περιστατικά και γίνεται η υπαγωγή αυτών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται ο προσδιορισμός των προστίμων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου,

Επειδή η ελεγκτική αρχή σε καμία περίπτωση δεν προέβη σε αυθαίρετες εκτιμήσεις, αλλά βασίστηκε στο πόρισμα της έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ, από την οποία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είναι λήπτης των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων, και από την οικεία έκθεση ελέγχου συνάγεται πλήρης και βέβαια πεποίθηση ως προς την διάπραξη και την βαρύτητα των παραβάσεων περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, η δε φορολογική αρχή κατά την έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμων ΚΒΣ, τήρησε την αρχή της φανεράς δράσης της διοίκησης, της αμεροληψίας και της χρηστής διοίκησης, διότι προσδιόρισε και καταλόγισε τα πρόστιμα σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, αποφεύγοντας παράλληλα κάθε ανεπιεική εκδοχή και άσκησε την εξουσία της σύμφωνα με τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν την λειτουργία της,

Επειδή η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής, πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (**ΣτΕ 2223/1995**) και η φορολογική αρχή απέδειξε, **την εικονικότητα** των εν λόγω τιμολογίων, και την αιτιολόγησε πλήρως με αδιάσειστα στοιχεία και ελεγκτικές επαληθεύσεις, ως αναλυτικά περιγράφονται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 του ΣΔΟΕ,

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 506/2012**)).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση του **ΣτΕ 116/2013** όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. **ΣτΕ 505/2012**, **1498/2011**, **3528**, **1184/2010**), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως 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 (βλ. **ΣτΕ 1184**, **1126/2010**)

Επειδή η προσφεύγουσα **δεν αποδεικνύει την καλή της πίστη** κατά την αποδοχή των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεδομένου ότι δεν αναφέρεται σε σημαντικά στοιχεία τα οποία απορρέουν από την από .../04/2016 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του ΚΕΜΕΕΠ, καθώς και από την από .../10/2011 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ, και συγκεκριμένα δεν προσκομίζει στοιχεία που θα μπορούσαν να πιστοποιήσουν την καλή της πίστη. Απόδειξη καλής πίστης θα μπορούσαν ενδεχομένως να είναι η προσκόμιση των μισθωτηρίων χρήσης και παραχώρησης των χώρων διαφήμισης όλων των συμβαλλόμενων επιχειρήσεων (που όπως επικαλείται καταβάλλει προσπάθειες ανεύρεσής τους προκειμένου να τα προσκομίσει στην Υπηρεσία μας), η προσκόμιση των βιβλίων, των στοιχείων εξόφλησης των επίμαχων συναλλαγών (επιταγές, εμβάσματα, καταθέσεις σε λογαριασμό του προμηθευτή κλπ). Αντιθέτως η προσφεύγουσα, δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της **απορρίπτεται**.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες Πράξεις ΚΒΣ πρέπει να ακυρωθούν καθόσον κατά παράβαση των διατάξεων του Ν. 2523/1997 και του Κ.Φ.Δ., επιβλήθηκαν **ενιαία πρόστιμα ανά χρήση**, ενώ έπρεπε βάσει των παραπάνω διατάξεων να επιβληθούν **αυτοτελή πρόστιμα για κάθε ένα φορολογικό στοιχείο**, τα οποία όμως ο έλεγχος δεν είχε στη διάθεσή του,

Επειδή, με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 § 3 του **Ν. 4337/2015**, ισάριθμα με το πλήθος των εικονικών φορολογικών στοιχείων πρόστιμα, ήτοι:

Στη χρήση **2005** επιβλήθηκαν **16** αυτοτελή πρόστιμα συνολικής αξίας συναλλαγών **2.716.368,00€**

Στη χρήση **2006** επιβλήθηκαν **28** αυτοτελή πρόστιμα συνολικής αξίας συναλλαγών **1.365.177,27€**

Στη χρήση **2007** επιβλήθηκαν **3** αυτοτελή πρόστιμα συνολικής αξίας συναλλαγών **341.849,00€**

Στη χρήση **2008** επιβλήθηκαν **2** αυτοτελή πρόστιμα συνολικής αξίας συναλλαγών **304.000,00€**

Στη χρήση **2009** επιβλήθη **1** αυτοτελές πρόστιμο αξίας συναλλαγής ποσού **78.000,00€**

και επομένως ο λόγος ακυρώσεως που επικαλείται η προσφεύγουσα **πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος**, καθόσον **τα πρόστιμα των προσβαλλόμενων πράξεων υπολογίστηκαν νόμιμα και ορθά** από την αρμόδια φορολογική αρχή, ενώ, ορθά, επίσης, επιβλήθηκαν αυτά με καθεμιά από τις προσβαλλόμενες πράξεις, ήτοι με μία πράξη ανά διαχειριστική περίοδο, διότι πρόκειται, εν προκειμένω, για περιπτώσεις αυτοτελών παραβάσεων οι οποίες διαπράχθηκαν στις αντίστοιχες διαχειριστικές περιόδους, και επαναλήφθηκαν τόσες φορές όσες και το πλήθος των εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκάστου των οποίων η καθαρή αξία, δεν ήταν δυνατόν να προσδιοριστεί, δεδομένου ότι ούτε ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων, ούτε η λήπτρια αυτών και προσφεύγουσα επέδειξαν τα επίμαχα εικονικά στοιχεία, τα οποία αναμφιβόλως έλαβε η προσφεύγουσα και καταχώρησε στα βιβλία της.

4. Ως προς τον ισχυρισμό ότι τα τιμολόγια που φέρονται εικονικά, δεν υπερβαίνουν τα ποσοστά επί των ακαθαρίστων εσόδων που προβλέπει το άρθρο 30 του ΠΔ 186/1992 και δεν έχουν εφαρμοστεί ορθά οι ΜΣΚΚ

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 4 του Π.Δ 186/1992 (ΦΕΚ Α' 84), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει για την κρινόμενη χρήση με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι «τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) ..., β) ..., 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, ..., δ) ..., ε) ..., στ) δεν δι-αφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας ΔΟΥ, κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικό στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτό αφορούν, ... 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», και με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 7 του ίδιου Π.Δ/τος 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 εσό-

δων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των 30.000€, για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και 1.500.000€, β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των 200.000€ για ακαθάριστα έσοδα άνω του 1.500.000€. Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο. γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ. δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού. 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»

Με τις διατάξεις του άρθρου **32 § 1** του Ν. **2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει μετά την 01/01/2004 με τις διατάξεις του άρθρου **20 § 1** του ν. **3220/2004** (ΦΕΚ Α' 15) ορίζεται ότι «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους»

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η προσφεύγουσα **δεν επέδειξε τα βιβλία και τα στοιχεία** και εκ του λόγου αυτού τα βιβλία της κρίθηκαν **ανακριβή σε όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις**, αλλά και από το γεγονός ότι στις χρήσεις **2005 – 2009 έλαβε εικονικά** φορολογικά στοιχεία αξίας **άνω των 880€** και στις χρήσεις **2009 και 2010 δεν εξέδωσε** φορολογικά στοιχεία αξίας **άνω των 880€**. Ως εκ τούτου, δεν έχουν εφαρμογή τα όρια των τριών πρώτων εδαφίων της παραγράφου 7 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/1992 και ο ισχυρισμός της **απορρίπτεται**.

Επειδή το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης είναι η παροχή υπηρεσιών διαφήμισης, καθώς και η εκτύπωση διαφημιστικών καταλόγων, αφισών κλπ, για τα οποία προβλέπονται Σ.Κ.Κ από τους πίνακες του Υπουργείου Οικονομικών **3204** «Τυπογραφείο κοινό» και **8304** «Επιχειρήσεις διαφήμισεων γενικά», η προσφεύγουσα δε, δεν προσκομίζει στοιχεία προκειμένου να ανταποδείξει ότι οι ως άνω Μ.Σ.Κ.Κ που εφαρμόστηκαν επί των ακαθάριστων εσόδων της είναι διαφορετικοί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013, ο ισχυρισμός της **απορρίπτεται**.

5. Ως προς τον ισχυρισμό ότι στην πράξη του φόρου του άρθρου 13 του ν. 2238/1994, ουδεμία ανακρίβεια στη δήλωσή της υπήρξε, καθόσον ανέγραψε το σύνολο του τιμήματος από την πώληση μετοχών

Επειδή στο τίμημα πώλησης των μετοχών της εταιρίας ΑΕ (ποσού 11.900.000 €) και της πώλησης των παγίων της ΑΕ (αρ.....,/7.8.2008 και/23.3.2009 τιμολόγια ποσού 15.000.000 € πλέον ΦΠΑ 19% και συνολικά 17.850.000 €) προς την ΣΑ., έχει ενσωματωθεί ποσό 7.704.200 € από το οποίο ποσό 4.704.200 € αντιστοιχεί σε αποζημίωση της για τις υποχρεώσεις που ανέλαβε έναντι της ΣΑ να μη διενεργεί ανταγωνιστικές πράξεις για διάστημα τεσσάρων (4) ετών και να παραχωρήσει στις εταιρίες του ομίλου την εκμετάλλευση των συμβάσεων που είχε με τρίτους (κυρίως δήμους) για διαφημιστικά μέσα και χώρους,

Επειδή από την εν λόγω εκχώρηση ή μεταβίβαση αυτοτελώς δικαιώματος συναφούς με την άσκηση της επιχείρησης, η προσφεύγουσα αποκόμισε κέρδος το οποίο (σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της §1 του άρθρου 13 ν.2238/94) **φορολογείται με συντελεστή 20% και όχι με 5%**, ποσοστό με το οποίο φορολογήθηκε με την υποβολή στη ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών της αριθ...../...-10-2008 Δήλωσης απόδοσης φόρου μεταβίβασης μετοχών μη εισηγμένων στο ΧΑΑ,

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ορθώς καταλογίστηκε η ανωτέρω διαφορά φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 1 περ.β' του ν. 2238/1994, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, **απορρίπτεται**.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από **.../04/2016 εκθέσεις ελέγχου** των φορολογικών αντικειμένων: 1) ΚΒΣ, 2) ΚΦΑΣ, 3) Φορολογίας εισοδήματος, 4) Φο-

ρολογίας **ΦΠΑ** και 5) φορολογίας **παρακρατουμένων** του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από .../05/2016 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης **ΑΕ**, με αντικείμενο εργασιών την Πώληση Διαφημιστικού Χώρου, με ΑΦΜ:, που εδρεύει στην Αθήνα επί της οδού αριθ. ... και την **επικύρωση** των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας **εισοδήματος, ΦΠΑ**, άρθρου **13 ν. 2238/94**, καθώς και των οριστικών πράξεων προσδιορισμού προστίμου **ΚΒΣ, Εισοδήματος**, άρθρου **6 ν. 2523/1997** και **ν.4174/2013**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, ως ακολούθως:

Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Χρήση	Οριστική φορολογική Υποχρέωση
.....-/04/2016	Διορθ.Προσδ/μού Φόρου Εισοδήματος	2005	5.061.269,71 €
.....-/04/2016	Διορθ.Προσδ/μού Φόρου Εισοδήματος	2006	4.164.530,85 €
.....-/04/2016	Διορθ.Προσδ/μού Φόρου Εισοδήματος	2007	4.837.972,70 €
.....-/04/2016	Διορθ.Προσδ/μού Φόρου Εισοδήματος	2008	1.577.358,49 €
.....-/04/2016	Διορθ.Προσδ/μού Φόρου Εισοδήματος	2009	1.983.375,58 €
.....-/04/2016	Διορθ.Προσδ/μού Φόρου Εισοδήματος	2010	225.763,76 €
.....-/04/2016	Διορθ.Προσδ/μού Φόρου άρ.13 ν.2238/94	2008	1.552.386,00 €
.....-/04/2016	Προστίμου Εισοδήματος	2008	300,00 €
.....-/04/2016	Προστίμου Εισοδήματος	2009	300,00 €
.....-/04/2016	Προστίμου Εισοδήματος	2010	300,00 €
.....-/04/2016	Διορθ.Προσδ/μού Φ.Π.Α	2005	16.942.545,97 €
.....-/04/2016	Διορθ.Προσδ/μού Φ.Π.Α	2006	16.445.049,45 €
.....-/04/2016	Διορθ.Προσδ/μού Φ.Π.Α	2007	14.350.863,15 €
.....-/04/2016	Διορθ.Προσδ/μού Φ.Π.Α	2008	10.389.322,74 €
.....-/04/2016	Διορθ.Προσδ/μού Φ.Π.Α	2009	8.656.772,54 €
.....-/04/2016	Διορθ.Προσδ/μού Φ.Π.Α	2010	955.529,74 €
.....-/04/2016	Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/97)	2005	1.466.838,72 €
.....-/04/2016	Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/97)	2006	778.151,04 €
.....-/04/2016	Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/97)	2007	194.853,93 €
.....-/04/2016	Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/97)	2008	173.280,00 €
.....-/04/2016	Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν. 2523/97)	2009	44.460,00 €
.....-/04/2016	Προστίμου Κ.Β.Σ (ΠΔ 186/92)	2005	1.086.547,20 €
.....-/04/2016	Προστίμου Κ.Β.Σ (ΠΔ 186/92)	2006	546.070,91 €
.....-/04/2016	Προστίμου Κ.Β.Σ (ΠΔ 186/92)	2007	136.739,60 €
.....-/04/2016	Προστίμου Κ.Β.Σ (ΠΔ 186/92)	2008	121.600,00 €
.....-/04/2016	Προστίμου Κ.Β.Σ (ΠΔ 186/92)	2009	214.830,35 €
.....-/04/2016	Προστίμου Κ.Β.Σ (ΠΔ 186/92)	2010	29.103,17 €
.....-/04/2016	Προστίμου ν. 4174/2013	2016	2.500,00 €
Σ ύ ν ο λ α			91.938.615,60 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).