



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 28/12/2018

Αριθμός απόφασης: 2031

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333267

ΦΑΞ : 2313 - 333258

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **03/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «..... **ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ**» με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες που παρέχονται από κέντρο διασκέδασης-Ντισκοτέκ και με διεύθυνση έδρας στη Θεσσαλονίκη επί της οδού αριθ. ... -Τ.Κ., νομίμως εκπροσωπούμενης κατά της με αριθμό/25-07-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ 3 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από **03/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθ./**25-07-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 28.519,20 €, λόγω λήψης επτά (7) εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας 71.298,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 12 και 18 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β΄ ν. 4337/2015.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας ελέγχου, στη χρήση 2009 από την Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, με βάση το άρθρο 61 του Ν. 4446/2016, σε συνδυασμό το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./06-06-2016 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ./08-09-2015 Δελτίο Πληροφοριών του ΣΩΜΑΤΟΣ ΔΙΩΞΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ (Σ.Δ.Ο.Ε.) Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης με συνημμένες την από 31/08/2015 έκθεση ελέγχου του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) και την από 31/08/2015 πληροφοριακή έκθεση ΦΠΑ προς την Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, που αφορά σε έλεγχο στην επιχείρηση «..... Μ.Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ στα οικ. έτη 2009-2010 (χρήσεις 2008-2009).

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα κάνοντας χρήση των ευνοϊκών διατάξεων του Ν. 4446/2016 «περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών», υπέβαλε χειρόγραφο, τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων οικ. έτους 2010 (αριθ. καταχ./16-11-2017) και αντίστοιχες τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για το 1^ο και 2^ο μήνα του έτους 2009, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν.4446/2016 (αριθ. καταχ./13-11-2017 και/13-11-2017 αντίστοιχα).

Βάσει της από 31/08/2015 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του ΣΩΜΑΤΟΣ ΔΙΩΞΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ (Σ.Δ.Ο.Ε.) Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης, η επιχείρηση με την επωνυμία «..... Μ.Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ, κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2008 και 2009, φέρεται να εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία, προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και προς την προσφεύγουσα. Σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ για την εκδότρια επιχ/ση, η προσφεύγουσα, προέβη στη λήψη επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 71.298,00 € πλέον ΦΠΑ 13.546,62 € για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, όπως απεικονίζονται ακολούθως:

ΧΡΗΣΗ 2009

α/α	Στοιχεία	Αριθ./ημερομ. εκδ.	Καθαρή αξία	ΦΠΑ 18%	Συν. Αξία €
1	ΤΔΑ	.../16-01-2009	5.040,00	957,60	5.997,60
2	ΤΔΑ	.../21-01-2009	6.204,00	1.185,60	7.425,60
3	ΤΔΑ	.../06-02-2009	11.428,80	2.171,47	13.600,27
4	ΤΔΑ	.../17-02-2009	12.337,20	2.344,07	14.681,27
5	ΤΔΑ	.../19-02-2009	12.555,00	2.385,45	14.940,45
6	ΤΔΑ	.../20-02-2009	11.656,80	2.214,79	13.871,59
7	ΤΔΑ	.../23-02-2009	12.040,20	2.287,64	14.327,84
		ΣΥΝΟΛΑ	71.298,00	13.546,62	84.844,62

Οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση με την επωνυμία «..... Μ.Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ, τόσο προς την προσφεύγουσα επιχείρηση, όσο και προς πλήθος άλλων εταιριών, καταγράφονται αναλυτικά στην από 31/08/2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του ΣΩΜΑΤΟΣ ΔΙΩΞΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ (Σ.Δ.Ο.Ε.) Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης.

Λόγω μη εξόφλησης της οφειλής που προέκυψε από τις υποβληθείσες δηλώσεις, η προσφεύγουσα απώλεσε τις ευεργετικές διατάξεις των άρθρων 57- 61 του ν. 4446/2016 και ως εκ τούτου της καταλογίστηκαν τα αντίστοιχα πρόστιμα του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 και του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1) Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για τη χρήση 2009 είχε παραγραφεί κατά τον χρόνο έκδοσης της πράξης. Οι εφαρμοστέες για την ελεγχόμενη χρήση διατάξεις περί παραγραφής ορίζουν ότι η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για Επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. Άρα συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής είχε εκπνεύσει κατά την 31/12/2015 για την υπό κρίση χρήση και συνεπώς έχει παραγραφεί κάθε δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει την προσβαλλόμενη πράξη.
- 2) Εσφαλμένα ο έλεγχος κρίνει τις επίμαχες συναλλαγές εικονικές. Η προσφεύγουσα πραγματοποίησε τις επίδικες συναλλαγές και κατέβαλλε τα αντίστοιχα ποσά. Ήταν αδύνατο να διαπιστώσει εκείνο το χρονικό διάστημα ότι τα τιμολόγια που της προσκόμιζε η προμηθεύτρια επιχείρηση ήταν εικονικά, καθώς αφ' ενός μεν η συναλλαγή γινόταν (η υπηρεσία παρείχετο και τα εμπορεύματα προσκομίζονταν), αφ' ετέρου τα χρήματα καταβάλλονταν από την προσφεύγουσα.
- 3) Μη νόμιμος ο προσδιορισμός του προστίμου. Όπως προκύπτει από την προσβαλλόμενη απόφαση, ο έλεγχος την ενέταξε στην περίπτωση β΄ της παρ 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, ενώ κατ' ορθή εφαρμογή αυτού θα έπρεπε να την εντάξει στην περίπτωση δ΄ του ίδιου άρθρου

που αναφέρεται στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά και μόνο στο πρόσωπο του εκδότη.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για διενέργεια ελέγχου και έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης

Επειδή, με το **άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 4446/2016**(ΦΕΚ Α' 240/22.12.2016) με θέμα (Πτωχευτικός Κώδικας, Διοικητική Δικαιοσύνη, Τέλη-Παράβολα, Οικειοθελής αποκάλυψη φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, Ηλεκτρονικές συναλλαγές, Τροποποιήσεις του ν. 4270/2014 και λοιπές διατάξεις), ορίζεται ότι: «1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 25.11.2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του ν. [4174/2013](#) (Α' 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016».

Επειδή, στο **άρθρο 58 παρ. 1 και 2 του ν. 4446/2016**, ορίζεται ότι: «1. Κατά παρέκκλιση των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 18 και της παρ. 3 του [άρθρου 19](#) του ν. [4174/2013](#), στις διατάξεις του άρθρου 57 μπορούν να υπαχθούν και φορολογούμενοι για τους οποίους έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το πέρας της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο παρόν άρθρο. 2. Στην περίπτωση που έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το πέρας της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57, ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει τις σχετικές δηλώσεις με τους όρους και τις προϋποθέσεις του άρθρου 57, οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του [άρθρου 14](#) του ν. [4174/2013](#). Μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών εφαρμόζεται η επόμενη παράγραφος.

Επειδή, στο **άρθρο 59 παρ. 1 του ν. 4446/2016**, ορίζεται ότι: «1. Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. [4174/2013](#) ή του [άρθρου 7](#) του ν. [4337/2015](#)(Α' 129) ή του [άρθρου 6](#) του ν. [2523/1997](#) ή άλλων διατάξεων, ούτε άλλες φορολογικές, διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις και μέτρα τόσο για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις ως άνω υποβαλλόμενες δηλώσεις όσο και για τις φορολογικές παραβάσεις που αποκαθίστανται με τις δηλώσεις αυτές. Ειδικώς, τυχόν επιβληθέντα διασφαλιστικά μέτρα αίρονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 46 του ν. 4174/2013, και στην περίπτωση που από τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις υποβληθείσες κατά τα ανωτέρω δηλώσεις, τα μέτρα αίρονται μετά την καταβολή της οφειλής κατά τα οριζόμενα στις ως άνω διατάξεις».

Επειδή περαιτέρω, **στο άρθρο 61 του ίδιου ως άνω νόμου** ορίζεται ότι: «1. Φόροι, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που καταβάλλονται δυνάμει δηλώσεων που υποβάλλονται κατά τις διατάξεις των προηγούμενων άρθρων δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται. Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Α.Π. και ΕΝ.Φ.Ι.Α. με τις οποίες ανακαλείται η υποβληθείσα με τις ευεργετικές διατάξεις των άρθρων 57 έως και 60 δήλωση, με τη συνυποβολή των προβλεπόμενων κατά περίπτωση παραστατικών, τα οποία απαιτείται να αποδεικνύουν ότι, συντρέχει ο λόγος ανάκλησης την 1η Ιανουαρίου του οικείου έτους, εκτός εάν για τα συγκεκριμένα ακίνητα, για τα οποία είχαν υποβληθεί δηλώσεις με τις διατάξεις του νόμου αυτού, έχει εκδοθεί και χρησιμοποιηθεί το πιστοποιητικό ΕΝ.Φ.Ι.Α. της παρ.1 του άρθρου 54Α του ν.4174/2013 (Α' 170). Τυχόν φόροι και τόκοι που έχουν καταβληθεί δεν επιστρέφονται. 2. Η καταβολή της οφειλής γίνεται εφάπαξ, εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, του τέλους ή της εισφοράς, ενώ ο οφειλέτης μπορεί να υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών κατά τις κείμενες διατάξεις μέχρι την παρέλευση της κατά τα ως άνω νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση μη καταβολής κατά τα ανωτέρω ή απώλειας της ρύθμισης, ο φορολογούμενος εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων του παρόντος κεφαλαίου και διενεργείται, κατά περίπτωση, νέος άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός, δυνάμει του οποίου επιβάλλονται σε βάρος του η διαφορά πρόσθετου φόρου, καθώς και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης δήλωσης, που δεν κατέβαλε λόγω υπαγωγής του στις διατάξεις του παρόντος. Ως προς την επιβολή των προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. [4174/2013](#) ή του [άρθρου 7](#) του ν. [4337/2015](#) ή του [άρθρου 6](#) του ν. [2523/1997](#), ή άλλων διοικητικών ή ποινικών κυρώσεων, η δήλωση θεωρείται ως μηδέποτε υποβληθείσα, εφαρμοζομένων, κατά τα λοιπά, των διατάξεων του ν. [4174/2013](#). Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει τις πράξεις της παραγράφου αυτής δεν παραγράφεται πριν την πάροδο τριών (3) ετών από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής, ή, σε περίπτωση υπαγωγής σε πρόγραμμα ρύθμισης, από την ημερομηνία απώλειας της ρύθμισης».

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1110/20-07-2017 με θέμα (α) Ρύθμιση οφειλών βάσει δηλώσεων που υποβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Α' του πέμπτου μέρους «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57-61) του ν. 4446/2016 (Α'240), και β) ρύθμιση ζητημάτων μη καταβολής της οφειλής ή απώλειας της ρύθμισης), μεταξύ των άλλων ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1

Ρύθμιση οφειλών βάσει δηλώσεων που υποβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Α' του πέμπτου μέρους «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57-61) του ν. [4446/2016](#)

Ο φορολογούμενος, σε περίπτωση οικονομικής αδυναμίας να εξοφλήσει εμπρόθεσμα, εν όλω ή εν μέρει, τις οφειλές που προκύπτουν βάσει δηλώσεων που υποβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 έως 61 του ν. [4446/2016](#), δύναται να τις υπαγάγει, αυτές ή το τυχόν υπόλοιπο τους, και πάντως εντός 30 ημερών από τον προσδιορισμό τους, σε πρόγραμμα ρύθμισης κατά τις διατάξεις του άρθρου [43](#) του ΚΦΔ. Στην περίπτωση που κατά την ημερομηνία της αίτησης υπαγωγής των οφειλών αυτών στη ρύθμιση

του άρθρου [43](#) του ΚΦΔ, υφίστανται και λοιπές βεβαιωμένες οφειλές που υποχρεωτικά υπάγονται στη ρύθμιση του άρθρου [43](#) του ΚΦΔ, ο φορολογούμενος δύναται κατόπιν επιλογής του να ρυθμίσει μόνο τις οφειλές που προκύπτουν δυνάμει δηλώσεων, που υποβάλλονται κατά τις διατάξεις των άρθρων 57 έως 61 του ν. [4446/2016](#). Κατά τα λοιπά ισχύουν τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου [43](#) του ΚΦΔ και στην κατ' εξουσιοδότηση εκδοθείσα απόφαση ΓΓΔΕ [ΠΟΛ.1277/27.12.2013](#).

Άρθρο 2

Ρύθμιση ζητημάτων μη καταβολής οφειλής ή απώλειας ρύθμισης για δηλώσεις που υποβλήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 έως και 60 του ν. [4446/2016](#)

1. Σε περίπτωση υποβολής φορολογικών δηλώσεων (αρχικών ή τροποποιητικών), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 έως και 60 του ν. [4446/2016](#), και είτε:

α) μη καταβολής της οφειλής εφάπαξ εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, είτε β) απώλειας του προγράμματος ρύθμισης οφειλών, στην οποία έχει υπαχθεί η οφειλή κατά το άρθρο 1 της παρούσας, **ο φορολογούμενος εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων των διατάξεων των άρθρων 57 έως και 60 του ν. [4446/2016](#).**

Άρθρο 3

Ρύθμιση ειδικών ζητημάτων μη καταβολής οφειλής ή απώλειας ρύθμισης για δηλώσεις που υποβλήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. [4446/2016](#)

1. Σε υποθέσεις για τις οποίες είχε εκδοθεί εντολή ελέγχου και οι φορολογούμενοι υπέβαλαν δηλώσεις του ν. [4446/2016](#), ο Προϊστάμενος της υπηρεσίας που προέβη στην παραλαβή των ανωτέρω δηλώσεων είναι υπεύθυνος για την παρακολούθηση της τήρησης των προϋποθέσεων της [παρ. 2 του άρθρου 61](#) του ν. [4446/2016](#) και την ενημέρωση των αρμοδίων ελεγκτικών υπηρεσιών για την έκπτωση από τις ευνοϊκές ρυθμίσεις των διατάξεων των άρθρων 57-60 του ν. [4446/2016](#), προκειμένου αυτοί να προβούν στις ακόλουθες κατά περίπτωση ενέργειες.

Ειδικότερα:

α) Σε περίπτωση που κατά τον χρόνο ενημέρωσης της ελεγκτικής υπηρεσίας για την έκπτωση από τις ευνοϊκές ρυθμίσεις του ν. [4446/2016](#) έχει ολοκληρωθεί ο έλεγχος, επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων [58](#), [58Α](#) και [59](#) του ν. [4174/2013](#) ή του [άρθρου 7](#) του ν. [4337/2015](#), κατά περίπτωση. Τα πρόστιμα του [άρθρου 6](#) του ν. [2523/1997](#) επιβάλλονται σύμφωνα με το [άρθρο 79 παρ. 1](#) του ν. [4472/2017](#). Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. [4174/2013](#), δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του [άρθρου 54](#) του ίδιου νόμου. Για την εφαρμογή των οριζόμενων στην παρούσα περίπτωση δεν απαιτείται η έκδοση νέας πράξης προσδιορισμού του κύριου φόρου για τη φορολογητέα ύλη που έχει δηλωθεί με τις υποβληθείσες δηλώσεις. Εκδίδεται, όμως, νέα ή συμπληρωματική εντολή ελέγχου για την εφαρμογή της διαδικασίας επιβολής των ανωτέρω προστίμων με την κοινοποίηση κλήσης του [άρθρου 62 παρ.4](#) του ΚΦΔ.

β) Σε περίπτωση που έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου αλλά δεν έχει ολοκληρωθεί ο έλεγχος και διαπιστώνεται η μη καταβολή ή απώλεια της ρύθμισης σύμφωνα με την [παρ. 2 του άρθρου 61](#) του ν. [4446/2016](#), τότε, στο πλαίσιο της ίδιας εντολής ελέγχου ακολουθείται η διαδικασία επιβολής των προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. [4174/2013](#) ή του [άρθρου 7](#) του ν. [4337/2015](#), ή

του [άρθρου 6](#) του ν. [2523/1997](#) (κατ' εφαρμογή των διατάξεων του [άρθρου 79 παρ. 1](#) του ν. [4472/2017](#)), σύμφωνα με τη διάταξη του τρίτου εδαφίου της [παρ. 2 του άρθρου 61](#) του ν. [4446/2016](#), ανεξαρτήτως του ότι για τις παραβάσεις αυτές δεν επιβάλλεται φόρος δυνάμει οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού,...».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα, κάνοντας χρήση των ευνοϊκών διατάξεων του Ν. 4446/2016 «περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών», υπέβαλε χειρόγραφη, τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων οικ. έτους 2010, με αριθ. καταχ. .../16-11-2017 και αντίστοιχες τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για το 1^ο και 2^ο μήνα του έτους 2009, της παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν.4446/2016, με αριθ. καταχ./13-11-2017 και/13-11-2017 αντίστοιχα, καθώς δεν ενέπιπτε στις εξαιρέσεις του άρθρου 60 παρ.2 του ιδίου ως άνω νόμου. Η Δ.Ο.Υ. Α΄ Θεσσαλονίκης με το υπ' αριθ. πρωτ./15-01-2018 έγγραφο της, ενημέρωσε την αρμόδια ελεγκτική αρχή ότι η προσφεύγουσα δεν τήρησε τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ 2 του άρθρου 61 του Ν. 4446/2016, ήτοι την καταβολή της οφειλής εφάπαξ, εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, ή την υπαγωγή της προσφεύγουσας οφειλέτριας σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών κατά τις κείμενες διατάξεις και ως εκ τούτου εξέπεσε των ευνοϊκών ρυθμίσεων του ως άνω νόμου. Η φορολογική αρχή εφαρμόζοντας τα προβλεπόμενα στις διατάξεις της παρ 2 του άρθρου 61 του ν. 4446/2016 και της ΠΟΛ 1110/2017 επέβαλε τα πρόστιμα του [άρθρου 7](#) του ν. [4337/2015](#) και του [άρθρου 6](#) του ν. [2523/1997](#) αντίστοιχα, δεδομένου ότι οι δηλώσεις θεωρούνται ως μηδέποτε υποβληθείσες. Το δε δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει τις πράξεις της παραγράφου 2 δεν παραγράφεται πριν την πάροδο τριών (3) ετών από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής, ή, σε περίπτωση υπαγωγής σε πρόγραμμα ρύθμισης, από την ημερομηνία απώλειας της ρύθμισης.

Συνεπώς κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης δεν είχε παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί πραγματοποίησης των επίμαχων συναλλαγών και περί αναγωγής της εικονικότητας αποκλειστικά και μόνο στο πρόσωπο του εκδότη

Επειδή, στο [άρθρο 23](#) του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών

δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα 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 έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.».

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

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη, αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. **285/2012**

απόφαση του Στ΄ Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

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

Επειδή, όπως έχει κριθεί και από τη νομολογία (ΣτΕ 116/2013), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει 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 από 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 2115/2017, 506/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 ΣτΕ εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από

τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

Επειδή, στην παρ.1 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.». Περαιτέρω σύμφωνα με την παρ. 4 του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κατά την υπό κρίση χρήση, λειτουργούσε με δραστηριότητα τις υπηρεσίες που παρέχονται από κέντρο διασκέδασης-ντισκοτέκ, για την παρακολούθηση δε των εργασιών της, τήρησε βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Κατά τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην επιχείρηση, ύστερα από την από 31/08/2015 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΩΜΑΤΟΣ ΔΙΩΞΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ (Σ.Δ.Ο.Ε.) Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της, επτά (7) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 71.298,00 € πλέον ΦΠΑ 13.546,62 € για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009, εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Μ.Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους. Τα ως άνω επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των μηνών Ιανουαρίου και Φεβρουαρίου του έτους 2009, καθώς και στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992 που υπέβαλλε για την υπό κρίση χρήση. Η φορολογική αρχή κατέληξε στην κρίση περί εικονικότητας, αφού έλαβε υπόψη, όπως προκύπτει από την ως άνω 31/08/2015 έκθεση ελέγχου, ότι η εκδότρια εταιρία με την επωνυμία «..... Μ.Ε.Π.Ε.», δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίδικες συναλλαγές, συνεκτιμώντας τις επαγγελματικές της δυνατότητες, την υλικοτεχνική υποδομή και το σύνολο των αγορών της, καθώς:

- Η εκδότρια εταιρεία είχε ως κύρια δραστηριότητα την χονδρική εμπορία υλικών καθαρισμού και δεν είχε δηλώσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τη δραστηριότητα της εμπορίας οινόπνευματων ποτών.

- Η πρώην διαχειρίστρια της εκδότριας επιχείρησης κ^α στην υπ' αριθ. πρωτ./11-03-2015 Υπεύθυνη Δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/86 και στο απολογητικό Υπόμνημα που κατέθεσε στο Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης, δήλωσε ότι δεν πραγματοποίησε καμία

πώληση οινοπνευματωδών ποτών προς τους φερόμενους ως λήπτες, διότι δεν είχε ως δραστηριότητα την εμπορία ποτών.

- Στις λήπτριες επιχειρήσεις η ως άνω εκδότρια εταιρεία εμφανίζεται να πουλάει μεγάλες ποσότητες οινοπνευματωδών ποτών, πολλά εκ των οποίων είναι μη ευρείας κατανάλωσης, όπως κονιάκ κλπ.

- Σε όλα τα φορολογικά στοιχεία αναγράφεται το ίδιο μεταφορικό μέσο, με το οποίο φέρεται να πραγματοποιούνταν οι μεταφορές των πωληθέντων ποσοτήτων, το οποίο είναι ένα ιδιωτικής χρήσης επιβατικό αυτοκίνητο με αριθ. κυκλοφορίας YZM-..... 1389 cc.

- Οι συνολικές ποσότητες που αναγράφονται σε κάθε τιμολόγιο - δελτίο αποστολής ήταν μεγάλες και ήταν αδύνατο να μεταφέρονται με το συγκεκριμένο Ι.Χ. όχημα.

- Ο κάτοχος του υπ' αριθ. κυκλοφορίας YZM-..... Ι.Χ. οχήματος, ιερέας δήλωσε με την υπ' αριθ. πρωτ./26-03-2015 Υπεύθυνη Δήλωση του άρθρου 8 του ν. 1599/86 πως δεν είχε καμία σχέση ή συνεργασία με την εκδότρια επιχείρηση και κατά συνέπεια ουδέποτε μετέφερε εμπορεύματα και πως ο τόπος της μόνιμης κατοικίας του είναι το νησί Σπέτσες.

- Οι συνολικές εκροές (πωλήσεις) που δήλωσε η εκδότρια επιχείρηση για τους μήνες Οκτώβριο, Νοέμβριο και Δεκέμβριο του έτους 2008 ανέρχονται σε 531.781,36 €, δηλαδή είναι μικρότερες από το άθροισμα των εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων που αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου στον πίνακα 3, τους αντίστοιχους μήνες που ανέρχονται συνολικά στο ποσό των 943.834,00 €.

- Για τα έτη 2008 και 2009 η εκδότρια δεν υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών του άρθρου 2, του ΠΔ 186/1992, ενώ από την διασταύρωση των συγκεντρωτικών καταστάσεων των δηλώσεων τρίτων, διαπιστώθηκε ότι για τα εν λόγω έτη, δηλώθηκε ως αντισυμβαλλόμενη.

- Δεδομένου ότι το κάθε φορολογικό στοιχείο είναι μοναδικό και έχει διαφορετικούς εκτυπώσιμους χαρακτήρες (περιγραφή ειδών, κωδικούς, ποσότητες, κ.α.), οι ΠΑΗΨΣ που εξέδωσε η εκδότρια με τη χρήση ΕΑΦΔΣΣ, θα έπρεπε να έχουν διαφορετική συμβολοσειρά σήμανσης η οποία είναι μοναδική και διαφορετικούς εκτυπώσιμους χαρακτήρες, γεγονός που δεν ισχύει στην προκειμένη περίπτωση.

- Η εκδότρια εξέδιδε φορολογικά στοιχεία με αξία κατώτερη των 15.000,00 €, ώστε η εξόφληση των στοιχείων αυτών να γίνεται με μετρητά και να μην απαιτείται η έκδοση δίγραμμης ή τραπεζική κατάθεση.

- Το χρονικό διάστημα που φέρεται να εκδόθηκαν τα επίμαχα εικονικά φορολογικά στοιχεία συμπίπτει με το χρονικό διάστημα που μεσολάβησε από την αγορά της εκδότριας επιχείρησης από τον, μέχρι και την υπ' αριθ./13-07-2009 απόφαση που κηρύχτηκε σε πτώχευση.

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, όμως από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και του αντικειμένου της δραστηριότητάς της (χονδρικό ειδών υλικών καθαρισμού), δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες

συναλλαγές που αφορούσαν σε πώληση οινόπνευματων ποτών.

Επιπροσθέτως εκτός από τα ανωτέρω, τα οποία αποδεικνύουν πλήρως την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, η προσφεύγουσα υπέβαλε χειρόγραφη, τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων οικ. έτους 2010, (την με αριθ. καταχ. .../16-11-2017) και αντίστοιχες τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για το 1^ο και 2^ο μήνα του έτους 2009, της παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν.4446/2016, (αριθ. καταχ. .../13-11-2017 και .../13-11-2017 αντίστοιχα) με οποίες τροποποίησε (μείωσε) τις φορολογητέες εισροές της (αγορές), κατά το ποσό που αντιστοιχεί στην αξία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή το ύψος της αξίας, ο όγκος και η συχνότητα των συναλλαγών, που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, προϋποθέτουν και δημιουργούν συνθήκες εμπορικών συναλλαγών, ήτοι άμεση και επαναλαμβανόμενη προσωπική επαφή μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, όπως της επίσκεψης στην έδρα της επιχείρησης, της παραγγελίας και της μεταφοράς των ειδών που αγοράστηκαν, της εξόφλησης του αντίτιμου των φορολογικών στοιχείων, στα πλαίσια των οποίων ήταν αδύνατον να μην δημιουργήθηκαν στη λήπτρια προσφεύγουσα υποψίες ή υπόνοιες για την εικονικότητα των στοιχείων, δεδομένου ότι η αποδοχή και καταχώρηση στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας λήπτριας, των ως άνω επίμαχων φορολογικών στοιχείων από την εκδότρια επιχείρηση «.... Μ.Ε.Π.Ε.», δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση μεταξύ του εκδότριας των στοιχείων και της λήπτριας επιχείρησης.

Επειδή ο ισχυρισμός περί εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη και κατ' επέκταση της επιβολής από τον έλεγχο λάθος προστίμου, προβάλλεται αλυσιτελώς, καθότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν από τον έλεγχο ως εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους και όχι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεδομένου δε ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύεται ότι οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές, ως εκ τούτου, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα επιβολής προστίμου ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, η αποδεδειγμένη ανυπαρξία των συναλλαγών ως προς τον εκδότη συνεπάγεται την αυτονόητη και αυταπόδεικτη ανυπαρξία των συναλλαγών, όπως αυτές περιγράφονται στα συγκεκριμένα τιμολόγια και για τον λήπτη. Το γεγονός αυτό δεν αποτελεί αντιστροφή του βάρους απόδειξης, καθώς αποτελεί πλήρη απόδειξη της ανυπαρξίας της συναλλαγής όπως αυτή περιγράφεται στα εικονικά τιμολόγια.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 25/07/2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, καθώς και στην από 31/08/2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του ΣΩΜΑΤΟΣ ΔΙΩΞΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ (Σ.Δ.Ο.Ε.) Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας-Θράκης, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως

αιτιολογημένες, οι παραπάνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **03/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «..... **ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ**» με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ ΑΡΘΡΟΥ 7 Ν. 4337/2015

Πρόστιμο άρθρου 7 Ν. 4337/2015	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009
	71.298,00 X 40% = 28.519,20 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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