



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 31/12/2018

Αριθμός απόφασης: 2034

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 7/9/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάριση εταιρίας «.....», με ΑΦΜ, που εδρεύει επί της θέσηςΝ. Θεσσαλονίκης, Τ.Κ., και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά της με αρ./..../28-6-2018 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2006, της με αρ./..../28-6-2018 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2007, της με αρ./..../28-6-2018 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2008, της με αρ./..../28-6-2018 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. 2009, της με αρ./..../28-6-2018 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2010, της με αρ./..../28-

6-2018 πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017, της με αρ./28-6-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007, της με αρ./28-6-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, της με αρ./28-6-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, της με αρ./28-6-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, της με αρ./28-6-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, της με αρ./28-6-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, της με αρ./.../28-6-2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006, της με αρ./.../28-6-2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007, της με αρ./.../28-6-2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008, της με αρ./.../28-6-2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009, της με αρ./.../28-6-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010, της με αρ./.../28-6-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011, της με αρ./.../28-6-2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006, της με αρ./.../28-6-2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007, της με αρ./.../28-6-2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008, της με αρ./.../28-6-2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 και της με αρ./.../28-6-2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 17/9/2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 7/9/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση εταιρίας «.....», με ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/.../28-6-2018 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της προσφεύγουσας ποσού **208.882,00 €**, λόγω λήψης έντεκα (11) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 522.205,00 € πλέον Φ.Π.Α. 99.218,95 €, εκδόσεως της επιχείρησης

«..... - ΑΦΜ», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1, 12§1,9,10,11,14 και 18§2 του Π.Δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3β' του Ν.4337/2015.

2. Με την με αριθμό/...../28-6-2018 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της προσφεύγουσας ποσού **64.848,00 €**, λόγω λήψης τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 162.120,00 € πλέον Φ.Π.Α. 30.802,80 €, εκδόσεως της επιχείρησης «..... - ΑΦΜ», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1, 12§1,9,10,11,14 και 18§2 του Π.Δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3β' του Ν.4337/2015.
3. Με την με αριθμό/...../28-6-2018 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της προσφεύγουσας ποσού **494.201,60 €**, λόγω λήψης έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 1.235.504,00 € πλέον Φ.Π.Α. 234.745,76 €, εκδόσεως της επιχείρησης «..... - ΑΦΜ», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1, 12§1,9,10,11,14 και 18§2 του Π.Δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3β' του Ν.4337/2015.
4. Με την με αριθμό/...../28-6-2018 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της προσφεύγουσας ποσού **191.498,40 €**, λόγω λήψης τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 478.746,00 € πλέον Φ.Π.Α. 90.961,74 €, εκδόσεως της επιχείρησης «..... - ΑΦΜ», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1, 12§1,9,10,11,14 και 18§2 του Π.Δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3β' του Ν.4337/2015.
5. Με την με αριθμό/...../28-6-2018 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της προσφεύγουσας ποσού **330.366,00 €**, λόγω λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 825.915,00 € πλέον Φ.Π.Α. 187.978,25 €, εκδόσεως της επιχείρησης «..... - ΑΦΜ», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1, 12§1,9,10,11,14 και 18§2 του Π.Δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3β' του Ν.4337/2015.
6. Με την με αριθμό/...../28-6-2018 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της προσφεύγουσας ποσού **500,00 €**, διότι δεν ανταποκρίθηκε στις με αρ.πρωτ./13-7-2017,/13-7-2017 και/6-9-2017 προσκλήσεις της φορολογικής αρχής για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του Ν.4174/2013, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2 περ. δ' του

N.4174/2013.

7. Με την με αριθμό/**28-6-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (χρήσης 2006) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 151.439,11 €, πλέον πρόσθετου φόρου 135.417,16 €, ήτοι συνολικού ποσού **286.856,61 €**.
8. Με την με αριθμό/**28-6-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (χρήσης 2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 316.953,08 €, πλέον πρόσθετου φόρου 283.419,44 €, ήτοι συνολικού ποσού **600.372,52 €**.
9. Με την με αριθμό/**28-6-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (χρήσης 2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 308.876,01 €, πλέον πρόσθετου φόρου 276.196,92 €, ήτοι συνολικού ποσού **585.072,93 €**.
10. Με την με αριθμό/**28-6-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (χρήσης 2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 138.237,52 €, πλέον πρόσθετου φόρου 123.611,99 €, ήτοι συνολικού ποσού **261.849,51 €**.
11. Με την με αριθμό/**28-6-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (χρήσης 2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 157.374,93 €, πλέον πρόσθετου φόρου 140.724,66 €, ήτοι συνολικού ποσού **298.099,59 €**.
12. Με την με αριθμό/**28-6-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (χρήσης 2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 82.642,18 €, πλέον πρόσθετου φόρου 73.898,64 €, ήτοι συνολικού ποσού **156.540,82 €**.
13. Με την με αριθμό/**28-6-2018** πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 99.218,95 €, πλέον πρόσθετου φόρου 88.721,59 €, ήτοι συνολικού ποσού **187.940,54 €**.
14. Με την με αριθμό/**28-6-2018** πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 30.802,80 €, πλέον πρόσθετου φόρου 27.543,86 €, ήτοι συνολικού ποσού **58.346,66 €**.
15. Με την με αριθμό/**28-6-2018** πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 234.745,76 €, πλέον πρόσθετου φόρου 209.909,66 €, ήτοι συνολικού ποσού **444.655,42 €**.

16. Με την με αριθμό **....../28-6-2018** πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 90.961,74 €, πλέον πρόσθετου φόρου 81.337,99 €, ήτοι συνολικού ποσού **172.299,73 €**.
17. Με την με αριθμό **....../28-6-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 690.100,22 €, πλέον πρόσθετου φόρου 617.087,62 €, ήτοι συνολικού ποσού **1.307.187,84 €**.
18. Με την με αριθμό **....../28-6-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 439.993,09 €, πλέον πρόσθετου φόρου 393.441,82 €, ήτοι συνολικού ποσού **833.434,91 €**.
19. Με την με αριθμό **....../28-6-2018** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ίσος με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, ήτοι συνολικό ποσό $99.218,95 \times 50\% =$ **49.609,48 €**.
20. Με την με αριθμό **....../28-6-2018** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ίσος με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, ήτοι συνολικό ποσό $30.802,80 \times 50\% =$ **15.401,40 €**.
21. Με την με αριθμό **....../28-6-2018** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ίσος με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, ήτοι συνολικό ποσό $234.745,76 \times 50\% =$ **117.372,88 €**.
22. Με την με αριθμό **....../28-6-2018** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ίσος με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, ήτοι συνολικό ποσό $90.961,74 \times 50\% =$ **45.480,87 €**.
23. Με την με αριθμό **....../28-6-2018** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ίσος με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, ήτοι συνολικό ποσό $187.978,25 \times 50\% =$ **93.989,13 €**.

Δυνάμει της με αρ./0/4233/3-5-2017 εντολής ελέγχου, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην υπό εκκαθάριση (από 19/2/2010 ΦΕΚ 1302) επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «Άλλες κατασκευαστικές εργασίες, που δεν κατονομάζονται ειδικά, με ίδια υλικά» για τις χρήσεις 2006 - 2011, κατόπιν των συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων με το με αρ. πρωτ./06.4.2017 έγγραφο και την συνημμένη σε αυτό από 5/4/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «..... - ΑΦΜ» εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και της προσφεύγουσας. Στη συνέχεια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων κοινοποίησε στον εκκαθαριστή της προσφεύγουσας εταιρίας τις με αρ./13-7-2017,/13-7-2017 και/6-9-2017 προσκλήσεις του άρθρου 14 του Ν.4174/2013 για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων των χρήσεων 2010 -2011, στις οποίες δεν ανταποκρίθηκε και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα το σχετικό πρόστιμο. Η Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων υιοθέτησε τις διαπιστώσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης και συγκεκριμένα ότι η προσφεύγουσα στη χρήση 2006 έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησής της έντεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 522.205,00 € πλέον Φ.Π.Α. 99.218,95 €, στη χρήση 2007 τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 162.120,00 € πλέον Φ.Π.Α. 30.802,80 €, στη χρήση 2008 έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.235.504,00 € πλέον Φ.Π.Α. 234.745,76 €, στη χρήση 2009 τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 478.746,00 € πλέον Φ.Π.Α. 90.961,74 €, και στη χρήση 2010 δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 825.915,00 € πλέον Φ.Π.Α. 187.978,25€, εκδόσεως της επιχείρησης «..... - ΑΦΜ». Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης και σε συνδυασμό με τη μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων χρήσεων 2010 -2011 από τον εκκαθαριστή, ενώ ζητήθηκαν, προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των ελεγχόμενων χρήσεων, επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες εισροές, εκροές και το Φ.Π.Α. αυτών και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

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

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρων και προστίμων στις ελεγχόμενες χρήσεις.
2. Μη ύπαρξη εικονικότητας λόγω μη συνδρομής του στοιχείου της ανύπαρκτης συναλλαγής. Επικαλείται καλή πίστη.
3. Μη νόμιμη η απόρριψη των βιβλίων λόγω μη συνδρομής ουσιαστικής προϋπόθεσης του ανέφικτου του λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων. Μη νόμιμη η απόρριψη των σχετικών αποδιδόμενων ως εικονικών τιμολογίων από τις δαπάνες χρήσης. Μη νόμιμος ο

συντελεστής ΜΣΚΚ και η προσαύξηση αυτού στις χρήσεις 2010 και 2011.

4. Μη νόμιμη η προσαύξηση 4% των ακαθαρίστων εσόδων.
5. Μη νόμιμος ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων στο Φ.Π.Α. επί τη βάσει των προσδιορισθέντων στη φορολογία εισοδήματος.
6. Μη νόμιμη η απόρριψη από τη φορολογική αρχή του φόρου εισροών. Ο τεκμαρτός προσδιορισμός Φ.Π.Α. είναι αντίθετος στις διατάξεις της 6^{ης} οδηγίας Φ.Π.Α..
7. Η προσφεύγουσα προσκόμισε το σύνολο των φορολογικών στοιχείων και βιβλίων που είχε στη διάθεσή της, μετά από την πάροδο τόσων ετών και κατόπιν δύο κλοπών και καταστροφών των στοιχείων και βιβλίων. Για λόγους ανωτέρας βίας ζητά να απαλλαγεί από τη παράβαση της μη προσκόμισης.

Ως προς την παραγραφή

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί...*».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι : «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος. 5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64,

παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης...».

Επειδή, με το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίστηκε ότι «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «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. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Επειδή, με τις διατάξεις του 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 ορίζεται : «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι : «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση.

Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά στον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (ΠΟΛ 1125/2004) «Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου, καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000) δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣτΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/81)».

Επειδή σύμφωνα με την ίδια ως άνω γνωμοδότηση, η οποία έγινε αποδεκτή από τη Διοίκηση (ΠΟΛ 1125/2004), ορίζεται: «Αντιθέτως αν για οποιονδήποτε λόγο δεν έχει εκδοθεί και

κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ. κατά τα παραπάνω) ή πράξη Φ.Π.Α. εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία εν προκειμένω), δεν μπορεί να γίνει λόγος για έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και συνακόλουθα διαφορετικής παραγραφής, από αυτήν του αρχικού φύλλου (δηλονότι 10ετία ή 11ετία επί εισοδήματος κατά τα παραπάνω). Κατά συνέπεια εν προκειμένω, μη εκδοθέντων αρχικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων (ως προς τον Φ.Π.Α.) (κατά το πραγματικό) - εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία κατά τις διατάξεις [άρθρων 84 παρ. 1 Ν. 2238/94](#) και [57 παρ. 1 Ν. 2859/2000](#)) δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ή πράξεις (σύμφωνα με τις διατάξεις [άρθρων 68 παρ. 2 περ. β' Ν. 2238/94](#) και [49 παρ. 3 Ν. 2859/2000](#)).»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η με αρ./3-5-2017 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων εκδόθηκε κατόπιν του υπ' αριθμ. πρωτ./06.4.2017 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης και τη συνημμένη σε αυτό από 5/4/2017 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ., σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση «..... - ΑΦΜ» εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς διάφορες επιχειρήσεις, μεταξύ αυτών και προς την προσφεύγουσα επιχείρηση. Κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις για τις χρήσεις 2006 - 2011.

Επειδή τα επικαλούμενα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή με αρ. πρωτ. .../21-4-2014, .../18-2-2014, .../11-2-2014, .../4-9-2014, .../4-9-2014 και .../30-9-2014 έγγραφα αφορούν σε αλληλογραφία που έλαβε χώρα μεταξύ της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και των Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. και Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρ. Μακεδονίας, στα πλαίσια προσωρινού ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της με αρ. .../2-8-2013 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, η οποία εκδόθηκε κατόπιν του με αρ. ΔΦΣ Β ΕΞ 2013 ΕΜΠ /15-07-2013 εγγράφου του τμήματος Β', της Δ/σης Φορολογικής Συμμόρφωσης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα, ενώ είχε δηλωθεί στις δηλώσεις του άρθρου 20 του Π.Δ.186/92 από τρίτους για τη χρήση 2011 ως προμηθευτής με συνολική αξία στοιχείων 1.839.436 € και ως πελάτης με συνολική αξία στοιχείων 49.140,33 € και στη χρήση 2010 ως προμηθευτής με συνολική αξία στοιχείων 2.919.021,96 € και ως πελάτης με συνολική αξία στοιχείων 1.394.257,75 €, δεν υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. στις χρήσεις αυτές. Από τα εν λόγω έγγραφα δεν διαπιστώνεται η λήψη από την προσφεύγουσα των εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «..... - ΑΦΜ». Αντίθετα, με τα ως άνω έγγραφα, η Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων ενημερώθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρ. Μακεδονίας ότι διενήργησε έλεγχο σε συγκεκριμένες συναλλαγές της εκδότριας εταιρίας, στις οποίες δεν περιλαμβάνονται τα επίδικα φορολογικά στοιχεία. Τα ως άνω έγγραφα δεν δύναται σε καμία περίπτωση να αποτελέσουν

συμπληρωματικά στοιχεία, εφόσον η αρμόδια φορολογική αρχή της εκδότριας των στοιχείων Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, μέχρι τον χρόνο αποστολής των ως άνω εγγράφων δεν είχε ολοκληρώσει τον έλεγχο και συνεπώς δεν είχε διαπιστώσει κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, με τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, την παράβαση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων προς την προσφεύγουσα εταιρία, ελλείπει δηλαδή από αυτά η τελική κρίση της φορολογικής αρχής περί της ύπαρξης ή μη της ως άνω παράβασης. Ως εκ τούτου η από 5/4/2017 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, που απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων με το αριθμ. πρωτ./06.4.2017 διαβιβαστικό έγγραφο **αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο**, ικανό να επεκτείνει το χρόνο παραγραφής στη δεκαετία και ακολούθως νομιμοποιείται η αρμόδια Δ.Ο.Υ. της λήπτριας να εκδώσει συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής, εφόσον μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως, η απαιτούμενη δε εκ του νόμου αιτιολογία συνιστά εσωτερικό ουσιώδη τύπο της διοικητικής πράξης, εφόσον ρητά απαιτείται με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. και η οποία διασφαλίζεται, εν προκειμένω, μόνο από την έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.

Συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, καθώς η φορολογική αρχή ήδη από το έτος 2014 είχε λάβει γνώση περί της ύπαρξης εικονικών φορολογικών στοιχείων, τυγχάνει απορριπτέας.

Επειδή, η επιχείρηση υπέβαλλε εμπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2007 - 2010 ενώ δεν υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2011 και 2012. Επίσης, υπέβαλλε εμπρόθεσμες εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. διαχειριστικών χρήσεων 2006 - 2009 και δεν υπέβαλλε εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. διαχειριστικών χρήσεων 2010 και 2011, ενώ υπέβαλλε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ 1^{ου} -11^{ου} μήνα της χρήσης 2010 και περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ του 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου}, 4^{ου}, 5^{ου}, 7^{ου}, 8^{ου} και 9^{ου} μήνα της χρήσης 2011.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγονται τα εξής :

α) Ως προς τη χρήση 2006, ο χρόνος παραγραφής δεν είχε εκπνεύσει κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων Κ.Β.Σ. και φορολογίας εισοδήματος, δεδομένου ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων έλαβε γνώση των συμπληρωματικών στοιχείων εντός του 2017, ήτοι το τελευταίο έτος της παραγραφής και ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος, δηλαδή έως τις 31/12/2018, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδάφιου του άρθρου 84 παρ. 4 περ. β' του Ν.2238/94, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97.

Ωστόσο έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α. και την επιβολή προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/97, δεδομένου ότι οι σχετικές πράξεις εκδόθηκαν πέραν της δεκαετίας, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι ελλείπει αντίστοιχη νομοθετική διάταξη με αυτή του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν.2238/94 στην οποία ορίζεται ότι «Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος», ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων με αρ./.../28-6-2018 και με αρ./.../28-6-2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων λόγω παραγραφής, **γίνεται δεκτός.**

β) Ως προς τις χρήσεις 2007 - 2009, ο χρόνος παραγραφής δεν είχε εκπνεύσει κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων Κ.Β.Σ. και φορολογίας εισοδήματος, καθώς τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στις 11/4/2017 (αρ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων/11-4-2017), ήτοι πέραν της πενταετίας από το τέλος του έτους υποβολής της φορολογικής δήλωσης εισοδήματος του οικείου έτους και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 68 παρ.2 και 84 παρ.4 του ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων.

Ωστόσο, έστω και αν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία, έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής για τις χρήσεις 2007 - 2009 ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α., διότι εν προκειμένω, δε δύναται να εκδοθεί συμπληρωματική πράξη επιβολής Φ.Π.Α. και πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 ν.2523/97, δεδομένου ότι δεν υφίσταται αρχικό φύλλο ελέγχου Φ.Π.Α. για τις χρήσεις αυτές, ούτε διενεργήθηκε περαιώση των εν λόγω χρήσεων. Λαμβάνοντας δε υπόψη ότι οι εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. των χρήσεων 2007- 2009 έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ακύρωσης, λόγω παραγραφής, των με αρ./.../28-6-2018,/.../28-6-2018 και/.../28-6-2018 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και των με αρ./.../28-6-2018,/.../28-6-2018 και/.../28-6-2018 πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων **γίνεται δεκτός.**

γ) Για τις χρήσεις 2010 και 2011 ο χρόνος παραγραφής, ως προς τη φορολογία εισοδήματος και Κ.Β.Σ., είναι δεκαπενταετής, διότι δεν υποβλήθηκαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 5 του ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97.

Ο δε χρόνος παραγραφής ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α. και την επιβολή προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/97 για τις ανωτέρω χρήσεις είναι δεκαετής, διότι δεν υποβλήθηκαν

εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και ως εκ τούτου τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 2 περ. α' του ν.2859/00, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις/28-6-2018,/28-6-2018,/28-6-2018,/28-6-2018,/28-6-2018,/28-6-2018,/28-6-2018 και/28-6-2018 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, γίνεται αποδεκτή για τον λόγο της **παραγραφής**, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς τις εν λόγω πράξεις.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη ύπαρξης εικονικότητας λόγω μη συνδρομής του στοιχείου της ανύπαρκτης συναλλαγής

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 «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον, 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*».

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ 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 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 ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, τα πορίσματα της οποίας υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην από 5/4/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, η οποία συντάχθηκε για την εκδότηρια «.....», έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εικονικά, στηριζόμενη στις κάτωθι διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότηρια των στοιχείων:

1. Από την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης προκύπτει ότι το μεγαλύτερο μέρος των αγορών της εκδότηριας «.....», στις χρήσεις 2003 έως και 2011, κρίθηκαν εικονικές στο σύνολο τους. Συνεπώς, η εκδότηρια δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει μηχανολογικές – μηχανουργικές εργασίες, εργασίες που συνάδουν με τη δραστηριότητα της επιχείρησης, η οποία είναι η επισκευή – διασκευή οχημάτων. Κάθε άλλη δραστηριότητα που προκύπτει από τα λοιπά εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία και δεν είναι συμβατή με τη δραστηριότητα της εκδότηριας εταιρίας (κατασκευή τεχνικών έργων), δεν θα ήταν δυνατό να πραγματοποιηθεί, διότι οι εργασίες αυτές δεν είναι συναφείς προς τη δραστηριότητα της επιχείρησης, δεν διέθετε τον

κατάλληλο πάγιο εξοπλισμό, ειδικευμένο προσωπικό και δεν πραγματοποιήσει αγορές ανάλογων υλικών.

2. Η υλικοτεχνική υποδομή της επιχείρησης «.....» για την παροχή των παρεχόμενων υπηρεσιών ήταν ανύπαρκτη.

3. Ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της «.....» δήλωσαν εκούσια στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. ότι έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία από την εκδότρια επιχείρηση και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών, του άρθρου 12 του ν. 3888/2010.

4. Από τους ελέγχους του Σ.Δ.Ο.Ε., σε πλείστες περιπτώσεις οι πληρωμές δεν ανταποκρίνονταν στην πραγματικότητα, αφού κατέθετε η ίδια η «.....» ποσά για λογαριασμό των ληπτών και στη συνέχεια επέστρεφαν στην ίδια την Α.Ε. Οι τραπεζικές κινήσεις σκοπό είχαν να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές (ανακύκλωση χρημάτων). Η ανακύκλωση χρημάτων γινόταν και προς όφελος του κάθε λήπτη με σκοπό την απόκρυψη της εικονικότητας. Επίσης οι εξοφλήσεις που αφορούσαν μεγάλα χρηματικά ποσά γίνονταν πάντα με μετρητά χωρίς την οριζόμενη διαδικασία που προβλέπεται από το άρθρο 18 του Π.Δ. 186/92.

5. Σε πολλές περιπτώσεις η «.....» εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία λίγο μικρότερη των 15.000,00 €, τα οποία εξοφλούνταν επίσης με μετρητά, πρακτική που συνηθίζεται στις εικονικές συναλλαγές, ειδικά μετά την 1.5.2002 που ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 18 παρ.2 του Κ.Β.Σ., όπως συμπληρώθηκε με το άρθρο 18 παρ.2 του Ν. [2992/2002](#) (υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή)

6. Προκειμένου η εκδότρια Α.Ε. να παρουσιάσει αφενός μεν μια ορθή φορολογική εικόνα (αναλογία αγορών – δαπανών – εσόδων) και αφετέρου να μπορέσει να ισχυριστεί, σε ενδεχόμενο φορολογικό έλεγχο, ότι διέθετε το απαραίτητο προσωπικό για την πραγματοποίηση του συνολικού όγκου εργασίας, προέβη σε εικονική απασχόληση προσωπικού.

7. Στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών παρουσιάζει ανύπαρκτες δαπάνες, χωρίς παραστατικά, όπως αποδεικνύονται από τις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχων Κ.Β.Σ., διαφορετικών ελεγκτών και Υπηρεσιών (Σ.Δ.Ο.Ε., Δ.Ο.Υ. όλης της επικράτειας).

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) 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, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε μέχρι τη σύνταξη της παρούσας στοιχεία και σχετικά έγγραφα (όπως ενδεικτικώς τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, ιδιωτικά συμφωνητικά από τα οποία να προκύπτει η συνεργασία των δύο εταιριών, παραστατικά πληρωμών ή οποιοδήποτε άλλο σχετικό στοιχείο) που να αποδεικνύουν ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 18/6/2018 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., προστίμου Φ.Π.Α. και του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι ανωτέρω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών

Επειδή, στο άρθρο 30 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται ότι : «Παρ.4. 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 διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., 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 συνοδευτικά 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 αυτά αφορούν. Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3, ζ).....η).....θ)..... Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής. Παρ.7. 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) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

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: 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.». 8. 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, όπως προκύπτει, η επιχείρηση έλαβε στις χρήσεις 2006 - 2010 πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «..... - ΑΦΜ», και επειδή τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία αντιπροσωπεύουν μεγάλο ποσοστό επί των ακαθαρστών εσόδων όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα :

ΧΡΗΣΗ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ Τ.Π.Υ.	ΚΑΘΑΡΗ ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΠΟΥ ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΕΥΟΥΝ ΤΑ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ
2006	11	522.205,00	2.139.364,66	24,41 %
2007	3	162.120,00	6.064.245,82	2,67%
2008	6	1.235.504,00	3.534.329,96	34,96%
2009	4	478.746,00	2.605.698,28	18,37%
2010	2	825.915,00	2.919.021,96	28,29%

Επειδή, οι παραπάνω πράξεις δεν αποτελούν μεμονωμένες παρατυπίες ή παραλείψεις αλλά επαναλαμβανόμενες στις χρήσεις από 2006 έως 2010 και οφείλονται σε πρόθεση για απόκρυψη φορολογητέας ύλης, με αποτέλεσμα να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων που τηρήθηκαν για τις χρήσεις αυτές. Επιπρόσθετα δε, λόγω της μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων, καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων.

Επειδή, κατόπιν όλων των ανωτέρω, ορθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο τα βιβλία της επιχείρησης της προσφεύγουσας ως ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και τα αποτελέσματα των ανωτέρω χρήσεων προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης απόρριψης των επίμαχων δαπανών

Επειδή, η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου. Συνεπώς το παραστατικό στοιχείο που εκδίδεται για να καλύψει δαπάνες και να δικαιολογήσει την έκπτωση θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει καθότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή (σχετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94 ορίζονται οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης και την έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα. Επιπρόσθετα, στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1029/17-2-2006, η οποία εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.20 του άρθρου 31 του Ν.2238/94, ορίζεται και η περίπτωση μη εκπιπτόμενης δαπάνης εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη είναι εικονική (ΣτΕ 1823/94, ΣτΕ 141/1993).

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 §1 περ.β' του Ν.2859/00 δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.

Ως προς τον ισχυρισμό περί νόμιμης εφαρμογής του προσαυξημένου ΜΣΚΚ

Επειδή, στο άρθρο 32 του ν.2238/94 ορίζει ότι «2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και

Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα. Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών. β)... γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων. Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).»

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο συντελεστής καθαρών κερδών και η προσαύξησή του, κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, εφαρμόζεται σε δρώσες επιχειρήσεις και όχι σε επιχειρήσεις υπό εκκαθάριση, τυγχάνει αβάσιμος και παρελκυστικός προβαλλόμενος και ως εκ τούτου απορριπτέος, καθώς δεν προκύπτει τέτοιου είδους εξαίρεση από καμία διάταξη του νόμου. Νόμιμα δε και ορθά προσδιορίστηκαν τα καθαρά κέρδη με την εφαρμογή στα ακαθάριστα έσοδα ΜΣΚΚ 12% - ΚΩΔ 8402 «Άλλες κατασκευαστικές εργασίες που δεν κατονομάζονται ειδικά, με ίδια υλικά» κατ' εφαρμογή των προαναφερόμενων διατάξεων και την επιλογή του μεγαλύτερου συντελεστή μεταξύ του λογιστικού και εξωλογιστικού, υπό τον περιορισμό να μην ξεπερνά το διπλάσιο των πινάκων και ακολούθως την επιλογή των μεγαλύτερων καθαρών κερδών μεταξύ λογιστικών και εξωλογιστικών.

Ως προς την προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων των χρήσεων 2010 και 2011 κατά ποσοστό 4%.

Επειδή, στο άρθρο 30 του ν.2238/94, όπως συμπληρώθηκε με την διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 10 του ν. 3296/2004, ορίζει ότι : «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές. 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

α) ... β) ... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, των ποσών των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ». (Το εντός « » τελευταίο ως άνω εδάφιο της περ. γ' προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 10 του ν.3296/2004, Α' 253/14.12.2004 και ισχύει, κατ' άρθρο 33 περ. ι' του νόμου αυτού από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως). 3. Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας. 4. ...», στο άρθρο 32 ότι: «1. 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, με την προεκτεθείσα διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 10 του ν. 3296/2004, με την οποία προστέθηκε τελευταίο εδάφιο στην περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994, δεν επιβάλλεται φορολογικό βάρος, αλλά καθιερώνεται, επί εξωλογιστικού προσδιορισμού, μέθοδος εξεύρεσης φορολογητέας ύλης σε περίπτωση που διαπιστώνεται κατά τον έλεγχο απόκρυψη αυτής. Εν προκειμένω, η μη προσκόμιση από τον προσφεύγοντα των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησής του προς έλεγχο, σε συνδυασμό με τη μη υποβολή φορολογικών δηλώσεων (εισοδήματος και ΦΠΑ) των ελεγχόμενων χρήσεων 2010 και 2011 δηλώνει διάθεση του

προσφεύγοντος για απόκρυψη φορολογητέας ύλης, γεγονός που δικαιολογεί την εφαρμογή από μέρους του ελέγχου της προσαύξησης 4% επί των ακαθάριστων εσόδων της ελεγχόμενης επιχείρησης και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει απορριπτός.

Ως προς τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του Φ.Π.Α. και τον ισχυρισμό περί μη αυτοτελούς προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων στο Φ.Π.Α..

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/2000) 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 τις ΠΟΛ 1037/2005 και 1072/2011 ορίζεται ότι, για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων στη φορολογία Φ.Π.Α., λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη αυτά που προσδιορίζονται από τον έλεγχο για τη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του κεφαλαίου Β της ΠΟΛ 1088/2008 ορίζεται ότι: *« Η τυχόν διαφορά ακαθάριστων εσόδων που προκύπτει σε ελεγχόμενη χρήση από επαναπροσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων λόγω ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στα δηλούμενα φορολογητέα και απαλλασσόμενα χωρίς δικαίωμα ακαθάριστα έσοδα.....»*

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία (ΣτΕ 3338/2011), έχει κριθεί ότι για την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ απαιτείται ιδιαίτερος έλεγχος και σύνταξη ιδιαίτερης και αυτοτελούς έκθεσης ελέγχου, η παράλειψη της οποίας συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου για την πράξη προσδιορισμού. Προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές δαπάνες, τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν, χωρίς πάντως να αποκλείεται να συμπίσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.. (ΣτΕ 426/2013, 1514/2013)

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, συντάχθηκε η από 28/6/2018 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. του Ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, όπου στην έκθεση αυτή αναφέρονται τα δεδομένα που ελήφθησαν υπόψη προκειμένου να προσδιορισθούν οι εισροές και οι εκροές της ελεγχόμενης επιχείρησης στις χρήσεις 2010 – 2011. Επιπρόσθετα, περιγράφονται αναλυτικά οι λόγοι για τους οποίους τα βιβλία κρίθηκαν ανακριβή, ακολούθως αναγράφονται τα δεδομένα του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος και τελικώς προσδιορίζονται αυτοτελώς για τη φορολογία Φ.Π.Α. οι προσαυξημένες εκροές και ο αναλογών φόρος εκροών, εφαρμόζοντας τις επιεικέστερες διοικητικές κυρώσεις στους πρόσθετους φόρους.

Επειδή, ειδικότερα και όσον αφορά στην επίκληση από την προσφεύγουσα της οδηγίας 2006/112/EK, αναφέρουμε ότι αυτή αναφέρεται πρωτίστως στον καθορισμό Φ.Π.Α. στα πλαίσια νομότυπης δηλώσεως. Στην ίδια μάλιστα οδηγία λαμβάνεται υπόψη ότι στα πλαίσια διαπιστούμενης φοροδιαφυγής θα υπάρξει απόκλιση. Χαρακτηριστικά μάλιστα αναφέρεται ότι *«Είναι σκόπιμο τα κράτη μέλη να έχουν την δυνατότητα, εντός ορισμένων ορίων και με ορισμένες προϋποθέσεις, να λαμβάνουν ή να διατηρούν ειδικά μέτρα κατά παρέκκλιση από την παρούσα οδηγία, με σκοπό την απλοποίηση της είσπραξης του φόρου και την αποτροπή ορισμένων μορφών φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής.»* Προκύπτει επομένως με σαφήνεια ότι ο υπολογισμός των ακαθαρίστων εσόδων στα πλαίσια εξωλογιστικού προσδιορισμού, ο οποίος μάλιστα όπως έχει κριθεί με πρόσφατες αποφάσεις του ΣτΕ (4605/2013,3167-3110/2013,1325/2012) ότι στο μέτρο που συνοδεύεται από επαρκείς εγγυήσεις προστασίας του φορολογουμένου δεν αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, και ο βάσει αυτού του υπολογισμού προσδιορισμός των φορολογητέων εκροών καθώς και του Φ.Π.Α., δεν αντίκειται στα οριζόμενα με την ως άνω οδηγία. Επομένως, με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τη μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων μετά από αίτημα της φορολογικής αρχής

Επειδή, στο άρθρο 14 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται ότι : *«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, συμπεριλαμβανομένων πελατολογίων και καταλόγων προμηθευτών, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των*

πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή, στο άρθρο 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται : «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:... δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:... δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. [186/1992](#)), όπως ίσχυε μέχρι την 31.12.2012, οριζόταν ότι τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επειδή, με μια σειρά αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 4206/2011, ΣτΕ 4782/1996, ΣτΕ 3693/1992) είχε κριθεί στο παρελθόν, ότι σε περίπτωση απώλειας βιβλίων ή στοιχείων μέσα στο χρόνο που ορίζεται για τη διαφύλαξή τους, επιβάλλεται κατ' αρχήν πρόστιμο, εκτός εάν ο φορολογούμενος προβάλει και αποδείξει ότι η απώλεια των βιβλίων ή στοιχείων οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας, ήτοι εάν επικαλεστεί και αποδείξει ότι η απώλεια έλαβε χώρα παρά την καταβολή εκ μέρους του της άκρας επιμέλειας που επιβάλλεται από τις περιστάσεις για τη διαφύλαξή τους.

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 61 του Ν.4174/2013 ορίζεται «. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής. 2. Το αίτημα απαλλαγής απευθύνεται στον Γενικό Γραμματέα και: α) υποβάλλεται εγγράφως, β) περιέχει τα

στοιχεία και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογουμένου, γ) φέρει την υπογραφή του φορολογουμένου ή νόμιμα εξουσιοδοτημένου προσώπου, και δ) περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία»

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων κοινοποίησε στον εκκαθαριστή της προσφεύγουσας εταιρίας τις με αρ. πρωτ/13-7-2017 και/13-7-2017 προσκλήσεις του άρθρου 14 του Ν.4174/2013 για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων των χρήσεων 2010 -2011, στις οποίες δεν ανταποκρίθηκε. Κατόπιν, απεστάλη με συστημένη επιστολή στον εκκαθαριστή της προσφεύγουσας εταιρίας η με αρ. πρωτ...../6-9-2017 πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, στην οποία επίσης δεν ανταποκρίθηκε. Στη συνέχεια, επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το με αρ. .../24-4-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου βάσει των άρθρων 28 και 62 του Ν.4174/2013 με τους συνημμένους σε αυτό Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρων και Προστίμων Η προσφεύγουσα με το με αρ,πρωτ. το υπ'αρ./16-05-2018 απαντητικό υπόμνημα, μεταξύ άλλων ισχυρίστηκε ότι επιφυλάσσεται να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης σε περίπτωση που υπάρξει πρόσβαση στα ανωτέρω (προσκομίσθηκαν κάποιες φωτοτυπίες τραπεζικών κινήσεων της για το διάστημα 10/04/2007-03/12/2008, καρτέλα λογαριασμού του 01/01/2006-31/12/2006 με φωτοτυπίες πληρωμών, καρτέλα λογαριασμού του 01/01/2008-31/12/2008 με φωτοτυπίες των τιμολογίων και των πληρωμών 2008, φωτοτυπίες ιατρικών εξετάσεων και εξιτήρια νοσοκομείων που αφορούν τον εκκαθαριστή της ελεγχόμενης επιχείρησης και τη σύζυγό του). Μέχρι τη σύνταξη της παρούσας δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει ότι η μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων των χρήσεων 2010 και 2011 οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας, ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 7/9/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση εταιρίας «.....», με ΑΦΜ, ως ακολούθως :

1) την αποδοχή αυτής και την **ακύρωση** α) της με αριθμό//28-6-2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006, β)//28-6-2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007, γ)//28-6-2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008, δ)//28-6-2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009, ε)//28-6-2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου

1/1/2006 – 31/12/2006, στ)//28-6-2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007, ζ)//28-6-2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008 και η)//28-6-2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, λόγω παραγραφής.

2) την απόρριψη αυτής και την επικύρωση α) της με αρ.//28-6-2018 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2006, β) της με αρ.//28-6-2018 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2007, γ) της με αρ.//28-6-2018 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2008, δ) της με αρ.//28-6-2018 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2009, ε) της με αρ.//28-6-2018 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2010, στ) της με αρ.//28-6-2018 πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017, ζ) της με αρ.//28-6-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007, η) της με αρ.//28-6-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, θ) της με αρ.//28-6-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009, ι) της με αρ.//28-6-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, ια) της με αρ.//28-6-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, ιβ) της με αρ.//28-6-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, ιγ) της με αρ.//28-6-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010, ιδ) της με αρ.//28-6-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 και ιε) της με αρ.//28-6-2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010 – 31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

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

Κ.Β.Σ.

α) Η με αριθμό//28-6-2018 πράξη επιβολής προστίμου **χρήσης 2006**
Ποσό καταλογισμού **208.882,00 €**

β) Η με αριθμό//28-6-2018 πράξη επιβολής προστίμου **χρήσης 2007**
Ποσό καταλογισμού **64.848,00 €**

γ) Η με αριθμό//28-6-2018 πράξη επιβολής προστίμου **χρήσης 2008**
Ποσό καταλογισμού **494.201,60 €**

δ) Η με αριθμό/..../28-6-2018 πράξη επιβολής προστίμου **χρήσης 2009**

Ποσό καταλογισμού **191.498,40 €**

ε) Η με αριθμό/..../28-6-2018 πράξη επιβολής προστίμου **χρήσης 2010**

Ποσό καταλογισμού **330.366,00 €**

Κ.Φ.Δ.

Η με αριθμό/..../28-6-2018 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2017.

Ποσό καταλογισμού : **500.00 €**

Φόρος εισοδήματος

α) Η με αριθμό/28-6-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **οικονομικού έτους 2007 (χρήσης 2006)**

Ποσό για καταβολή **286.856,61 €**

β) Η με αριθμό/28-6-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **οικονομικού έτους 2008 (χρήσης 2007)**

Ποσό για καταβολή **600.372,52 €**

γ) Η με αριθμό/28-6-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **οικονομικού έτους 2009 (χρήσης 2008)**

Ποσό για καταβολή **585.072,93 €**

δ) Η με αριθμό/28-6-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **οικονομικού έτους 2010 (χρήσης 2009)**

Ποσό για καταβολή **261.849,51 €**

ε) Η με αριθμό/28-6-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **οικονομικού έτους 2011 (χρήσης 2010)**

Ποσό για καταβολή **298.099,59 €**

στ) Η με αριθμό/28-6-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **οικονομικού έτους 2012 (χρήσης 2011)**

Ποσό για καταβολή **156.540,82 €**

Φ.Π.Α.

α) Η με αριθμό/28-6-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου **1/1/2010 – 31/12/2010**

Ποσό για καταβολή **1.307.187,84 €**

β) Η με αριθμό/28-6-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου **1/1/2011 – 31/12/2011**

Ποσό για καταβολή **833.434,91 €**

Πρόστιμο άρθρου 6 του Ν.2523/97

α) Η με αριθμό/28-6-2018 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου **1/1/2010 – 31/12/2010**

Ποσό για καταβολή : $187.978,25 \times 50\% = 93.989,13 \text{ €}$

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΤΙΜΟΛΕΩΝ

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.