



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 28/01/2019

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

Αριθμός απόφασης: 252

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333245
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 **28/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, με διακριτικό τίτλο «.....», με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες προώθησης προϊόντων μέσα σε καταστήματα (με διανομή ή όχι), με διεύθυνση έδρας στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού Κώστα Κρυστάλλη αριθ. 1 -Τ.Κ. 546 30, νομίμως εκπροσωπούμενης κατά: α) της με αριθμό/11-07-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 και β) της με αριθμό/11-07-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου

01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Το υπ' αριθμ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2018ΕΜΠ/14-12-2018** συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

8. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από **28/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής και του με αριθμ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2018ΕΜΠ/14-12-2018** συμπληρωματικού υπομνήματος 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' αριθμ./**11-07-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης, κύριος φόρος ύψους 54.068,05 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 48.762,35 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 102.810,40 €.

-Με την υπ' αριθμ./**11-07-2018** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης, πρόστιμο ύψους 27.034,02 €, επειδή διενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών με βάση δεκατρία (13) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 250.360,00 € πλέον ΦΠΑ 54.068,05 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου, στη χρήση 2010 από την Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσσαλονίκης, με βάση το άρθρο 68 παρ 2 του Ν. 2238/1994 και τις διατάξεις του Ν. 2859/2000, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../**27-12-2016** σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσσαλονίκης.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. πρωτ. .../**22-11-2017** έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, με το οποίο διαβιβάστηκε η από 22/11/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (ΠΔ186/1992), που αφορά στην εκδότρια επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ Βάσει της ως άνω έκθεσης ελέγχου κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2002 έως και 2010, έλαβε από διάφορες επιχειρήσεις εικονικά φορολογικά στοιχεία και εξέδωσε μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, χωρίς να είναι δυνατό να προσδιοριστεί η εικονική τους αξία, προς πλήθος επιχειρήσεων, μεταξύ των οποίων και προς την προσφεύγουσα εταιρία. Βάσει της ως άνω έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, η προσφεύγουσα εταιρία περιορισμένης ευθύνης φέρεται να έλαβε κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 δεκατρία

(13) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, χωρίς να είναι δυνατό να προσδιοριστεί η εικονική τους αξία, καθαρής αξίας 250.360,00 € πλέον ΦΠΑ 54.068,08 €, όπως απεικονίζονται στον ακόλουθο πίνακα:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2010-31/12/2010

ΕΚΔΟΤΗΣ «.....» - ΑΦΜ

Α/Α	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ/ΗΜΕΡ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΑΞΙΑ €	ΦΠΑ €	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
1	ΤΠΥ/04.01.10	21.824,00	4.146,56	Πρωθητικές Ενέργειες Δεκεμβρίου 2009
2	ΤΠΥ/29.01.10	9.240,00	1.755,60	Πρωθητικές Ενέργειες εκκαθάριση Ιανουάριος 2010
3	ΤΠΥ/27.02.10	23.144,00	4.397,36	Πρωθητικές Ενέργειες Φεβρουαρίου 2010
4	ΤΠΥ/30.03.10	14.168,00	2.975,28	Πρωθητικές Ενέργειες μηνός Μαρτίου
5	ΤΠΥ/30.04.10	13.728,00	2.882,88	Πρωθητικές Ενέργειες Απρίλιος 2010
6	ΤΠΥ/31.05.10	20.592,00	4.324,32	Πρωθητικές Ενέργειες Μαΐου 2010
7	ΤΠΥ/30.06.10	18.832,00	3.954,72	Πρωθητικές Ενέργειες μηνός Ιουνίου 2010
8	ΤΠΥ/30.07.10	26.048,00	5.991,04	Πρωθητικές Ενέργειες μηνός Ιουλίου 2010
9	ΤΠΥ/30.08.10	19.008,00	4.371,84	Πρωθητικές Ενέργειες μηνός Αυγούστου 2010
10	ΤΠΥ/30.09.10	18.568,00	4.270,64	Πρωθητικές Ενέργειες Σεπτέμβριος 2010
11	ΤΠΥ/30.10.10	24.552,00	5.646,96	Πρωθητικές Ενέργειες Οκτώβριος 2010
12	ΤΠΥ/30.11.10	28.248,00	6.497,04	Πρωθητικές Ενέργειες Νοέμβριος 2010
13	ΤΠΥ/29.12.10	12.408,00	2.853,84	Πρωθητικές Ενέργειες Δεκέμβριος 2010 (1282Χ44€)
	ΣΥΝΟΛΟ	250.360,00	54.068,08	

Οι λόγοι που στοιχειοθετούν και αποδεικνύουν τη μερική εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που φέρεται να εξέδωσε η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, τόσο προς την προσφεύγουσα, όσο και προς πλήθος άλλων εταιριών, καταγράφονται αναλυτικά στην από 22/11/2017 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης.

Κατόπιν τούτου, διενεργήθηκε έλεγχος με συμπληρωματικά στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας ως ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 4 του ΠΔ 186/92, λόγω του είδους των παραβάσεων και της έκτασης αυτών, επαναπροσδιόρισε τα ακαθάριστα και τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας, για την υπό κρίση χρήση, εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94, αναπροσάρμοσε τις φορολογητέες εισροές της και καταλόγισε τα αντίστοιχα πρόστιμα του ΚΒΣ 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, ζητούν την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1) Παραγραφή της αξιώσεως του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 για τη χρήση 2010 ελλείπει συμπληρωματικών στοιχείων κατά την έννοια του άρθρ. 68 παρ. 2 ν. 2238/1994 σύμφωνα και με τις διατάξεις του άρθρ. 84 του Ν. 2238/1994 και αρθρ. 9 παρ. 5 Ν. 2523/1997. (σχετ. ΣτΕ 1738/2017, ΠΟΛ 1192/2017, ΣτΕ 172/2018). Ειδικά όσον αφορά στη χρήση 2010, ακόμη κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι στοιχειοθετείται εν προκειμένω η έννοια της συνδρομής συμπληρωματικών στοιχείων, που αφορούν, ειδικότερα, στο πρόσωπο της εκδότριας επιχείρησης «.....» και στη φορολογική και εν γένει συναλλακτική της συμπεριφορά, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, επιδεικνύοντας την δέουσα επιμέλεια, ήτοι λαμβάνοντας τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. Πιο συγκεκριμένα στις 21-12-2015, η Δ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης παρέλαβε (αρ. πρωτ. εισερχομένου/21-12-15,/22-12-15 και/29-12-2015) από τη Ζ΄ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης το με αρ. πρωτ./16-12-2015 Δελτίο Πληροφοριών περί έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων στο οποίο αναφέρεται (σχετ. 2) «[...] διενεργείται έλεγχος στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ [...]. Ο έλεγχος αφορά την χρονική περίοδο από Από τις μέχρι τώρα ελεγκτικές επαληθεύσεις προκύπτει ότι: «Η ελεγχόμενη από εμάς επιχείρηση είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις. Μεταξύ των επιχειρήσεων προς τις οποίες εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις, συμπεριλαμβάνονται και οι παρακάτω επιχειρήσεις δικής σας ελεγκτικής αρμοδιότητας». Στο ως άνω Δελτίο Πληροφοριών μνημονεύονται ρητά τα επίδικα Τ.Π.Υ. που φέρεται ότι έλαβε η προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2010 από την εκδότρια επιχείρηση Συνεπώς, ήδη από το έτος 2015 η Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσσαλονίκης τελούσε σε πλήρη γνώση

των υπό έρευνα και έλεγχο συναλλαγών, στα οποία αφορούσαν τα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία.

- 2) Πλημμέλειες των προσβαλλόμενων πράξεων και προβαλλόμενες αιτιάσεις/ ισχυρισμοί προς τον σκοπό της επανεξέτασης – ακύρωσης – άλλως μεταρρύθμισής τους. Για τη θεμελίωση, της λήψης των φερόμενων ως μερικώς εικονικών τιμολογίων από την προσφεύγουσα, ο έλεγχος επικαλείται την εν γένει συμπεριφορά της εκδότριας, την έλλειψη προσωπικού της, την απουσία πάγιου εξοπλισμού και υλικοτεχνικής υποδομής (ενδεικτικά αναφερόμενης της ικανότητάς της για κατασκευή μακετών), καθώς και τη μη καταβολή τέλους διαφήμισης. Το σύνολο, όμως, αυτό των διαπιστώσεων ουδόλως επαληθεύεται στη δική της περίπτωση. Η φερόμενη ως εκδότρια «.....»
- α) ενεργούσε ως υπεργολάβος της, βάσει σύμβασης, στην οποία ήταν ρητά καθορισμένο το ποσό της χρέωσης των ημερομισθίων που παρείχαν οι δικοί της εργαζόμενοι (ανεξάρτητα εάν αυτή είχε επιλέξει να μην τους ασφαλίσει). Επιπλέον, κάθε τιμολόγιο που εξέδιδε για την υπηρεσία που παρείχε συνοδευόταν από καρτέλα υπολογισμού των ημερομισθίων που είχαν παρασχεθεί, κατά τρόπο που να μην επιδέχεται αμφισβήτηση το τελικό τιμολογηθέν ποσό. β) Της παρείχε υπηρεσίες μόνον εντός της πόλης της Θεσσαλονίκης (καθώς στην υπόλοιπη Βόρεια Ελλάδα είχε αντίστοιχες συνεργασίες με άλλους υπεργολάβους), γ) ουδέποτε την τιμολόγησε στη βάση αριθμού φυλλαδίων που διένειμε και δ) ουδέποτε εκτέλεσε για την προσφεύγουσα εργασίες εκτύπωσης, σχεδιασμού φακέλων, σελιδοποίησης, επεξεργασίας υλικού κτλ. Ο παρών έλεγχος αγνοώντας πλήρως την αδυναμία ταυτοποίησης της συναλλακτικής τακτικής της εκδότριας στη συνεργασία της με την προσφεύγουσα, θεωρεί εκ των προτέρων μερικώς εικονικές τις συναλλαγές με αυτήν, αποδέχεται όμως ότι η υπηρεσία όντως παρασχέθηκε στον εκάστοτε κύριο του έργου, δεδομένου ότι αυτή δεν είχε το απαραίτητο προσωπικό για να ανταποκριθούμε στον όγκο των έργων που είχε αναλάβει και ότι σε κάθε περίπτωση υπήρχε συνεργασία μεταξύ της προσφεύγουσας και της φερόμενης ως εκδότριας εικονικών στοιχείων. Ο παρών έλεγχος, στηριζόμενος στην πληροφοριακή έκθεση, και αγνοώντας το σύνολο των εγγράφων και στοιχείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα, εκ των οποίων αποδεικνύεται ότι τα φερόμενα ως μερικώς εικονικά στοιχεία αφορούν υπηρεσίες που αποδεδειγμένα παρασχέθηκαν, προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων σε βάρος της. Τα μόνα στοιχεία που αφορούν στην προσφεύγουσα είναι τα επίμαχα τιμολόγια, τα ιδιωτικά συμφωνητικά, οι καρτέλες πελάτη, οι συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, οι δηλώσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών, τα οποία αφενός, βρίσκονταν στη διάθεση της φορολογικής αρχής και δεν προέκυψαν εκ των υστέρων, και αφετέρου, αφορούν σε υπαρκτές στο σύνολό τους συναλλαγές, χωρίς, μάλιστα, να αμφισβητείται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ακόμη και από τον ίδιο το φορολογικό έλεγχο, αφενός η εκτέλεση όλων των συναλλαγών με τους κυρίους των έργων αφετέρου η αδυναμία της προσφεύγουσας να εκτελέσει με τα δικά της μέσα τα έργα αυτά. Όσον αφορά δε στον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων στοιχείων, είναι χαρακτηριστικό ότι αφενός η φορολογική αρχή ουδέποτε ζήτησε άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών για να διαπιστώσει εάν έστω και το παραμικρό ποσό επέστρεψε στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας ή των

εταίρων της, αφετέρου το σύνολο των επιταγών αυτών ήταν ανέκαθεν στη διάθεσή της, διότι οι αριθμοί τους αναγράφονται στην τηρηθείσα καρτέλα λογαριασμού πελάτη. Ο έλεγχος, όπως και κατωτέρω θα αποδειχθεί, μετατρέπει μία υπόθεση κατάφωρης παραβίασης της εργατικής και ασφαλιστικής νομοθεσίας από την προμηθευτριά της «.....» σε υπόθεση φοροδιαφυγής, καταρχήν για την εν λόγω εταιρία, αλλά και για την προσφεύγουσα. Σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν ήθελε γίνει δεκτό ότι η ως άνω εκδότρια, υπό τη διαχείριση του κ. - σε βάρος του οποίου ατομικά, αλλά και ως εμφανούς και αφανούς διαχειριστή άλλων επιχειρήσεων, έχουν διαπιστωθεί φορολογικές παραβάσεις – είχε ως πρακτική την έκδοση εικονικών τιμολογίων, η πρακτική αυτή δεν συνεπάγεται αυτομάτως και συλλήβδην την εικονικότητα (υπό τη μορφή της μερικής εικονικότητας απροσδιορίστου αξίας) του συνόλου των συναλλαγών της, αλλά κάθε περίπτωση θα πρέπει να ελέγχεται με βάση τα συγκεκριμένα χαρακτηριστικά της. Διαφορετικά, αν δηλαδή μία έκθεση ελέγχου ως προς τον εκδότη εικονικών τιμολογίων η οποία αναφέρεται στην από μέρους του έκδοσης τιμολογίων με μερική εικονική αξία, αποτελούσε θέσφατο και συμπαρέσυρε άνευ ετέρου και αδιακρίτως δυσμενείς φορολογικές συνέπειες και για τους λήπτες των (φερόμενων ως μερικώς) εικονικών τιμολογίων, δεν θα απαιτείτο εκ του νόμου η διενέργεια αυτοτελούς ελέγχου, ο οποίος θα πρέπει να περιέχει εμπειριστατωμένα συμπεράσματα, και ως προς κάθε λήπτη τιμολογίου. Είναι προφανές ότι η «.....» δεν μπορούσε να παρέχει καμία σχεδόν από τις υπηρεσίες που εμφανιζόταν να έχει παράσχει βάσει των εκδοθέντων από αυτή κατά τα επίμαχα έτη τιμολογίων, όχι μόνο ως προς την προσφεύγουσα, αλλά και προς το σύνολο των πελατών της. Ο ίδιος, όμως, ο έλεγχος, καταλογίζοντας στην «.....» έκδοση μερικώς εικονικών τιμολογίων με απροσδιόριστη αξία εικονικότητας, παραδέχεται την από μέρους της παροχή έστω και εν μέρει των περιγραφόμενων στα εκδοθέντα φορολογικά της στοιχεία υπηρεσιών. Και είναι βέβαιο ότι η «.....» δεν θα μπορούσε να παρέχει οποιοδήποτε τμήμα (πλην το σχεδόν μηδαμινό) με 1-4 υπαλλήλους (κατά τις παραδοχές του ελέγχου με 0-2 υπαλλήλους). Καθίσταται, βέβαιο, επομένως, από την ίδια τη λογική εκτίμηση των θέσεων του ελέγχου, ότι η «.....» απασχολούσε προσωπικό υπό την έννοια της «μαύρης εργασίας». Η μη αποδοχή της θέσης ότι η «.....» απασχολούσε αδήλωτο προσωπικό, θα έπρεπε να οδηγήσει στη θεώρηση του συνόλου των εκδοθέντων από αυτήν τιμολογίων ως εικονικών, καθώς με το μηδαμινό (και αυτό «εικονικό») προσωπικό που δέχεται ο έλεγχος ότι διέθετε η εν λόγω εταιρία, δεν θα μπορούσε να παράσχει καμία από τις συνολικά παρασχεθείσες από μέρους της υπηρεσίες. Αυτό δεν το πράττει ο έλεγχος ακριβώς γιατί και ο ίδιος δεν μπορεί να μην αναγνωρίσει τελικά την ανάγκη της προσφεύγουσας για τη λήψη υπηρεσιών από την «.....». Η εκδότρια, κατέγραφε – κατά την παραδοχή των συμπερασμάτων της έκθεσης της Ζ΄ Δ.Ο.Υ. – εικονικές δαπάνες, ακριβώς για να μειώσει τα καθαρά της κέρδη, δεδομένου ότι (λόγω της πρακτικής της απασχόλησης αδήλωτου προσωπικού) δεν διέθετε επαρκή έξοδα. όπως προκύπτει και από τα επίδικα τιμολόγια. Οι υπηρεσίες που λάμβανε από την εκδότρια η προσφεύγουσα, αφορούσαν αποκλειστικά στην παροχή υπηρεσιών προώθησης και όχι τη διανομή φυλλαδίων, και αυτές οι υπηρεσίες αφορούσαν μόνο την πόλη της Θεσσαλονίκης. Όπως και ο έλεγχος δέχεται, σε πόλεις εκτός

Θεσσαλονίκης, η προσφεύγουσα διέθετε ένα πολύ ικανοποιητικό δίκτυο ντόπιων συνεργατών, οι οποίοι της παρείχαν αντίστοιχες υπηρεσίες στις περιοχές της έδρας τους και φυσικά, σε σχετικά συμφερότερες τιμές σε σχέση με αυτές που θα της προσέφερε η «.....», η οποία θα επιβαρυνόταν και με έξοδα μετακίνησης κ.λ.π. Αυτή ήταν και η λογική στην οποία η προσφεύγουσα ανέπτυξε δίκτυο συνεργατών σε όλες τις μεγάλες πόλεις όπου μπορεί να δραστηριοποιείται. Συνεπώς, κάθε εύρημα του ελέγχου που αφορά τη συμπεριφορά της «.....» αναφορικά με την παροχή υπηρεσιών διανομής και την παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας εκτός της πόλης της Θεσσαλονίκης δεν αφορά την προσφεύγουσα. Η συνεργασία της με την «.....» ξεκίνησε τον 9/2007 με την υπογραφή του από 1/9/2007, νόμιμα θεωρηθέντος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., ιδιωτικού συμφωνητικού (Σχ. 3). Με το εν λόγω συμφωνητικό η «.....» ανέλαβε ως υπεργολάβος να διαθέσει πωλήτριες, διανεμήτριες, merchandisers, επόπτες καταγραφείς, υπαλλήλους βοηθητικών υπηρεσιών για έρευνα αγοράς, με σκοπό την κάλυψη των αναγκών της προσφεύγουσας έναντι των πελατών της. Ως ημερήσια αμοιβή, ήτοι ελάχιστη αμοιβή έκαστου παρασχεθισμένου από την υπεργολάβο ημερομισθίου, ορίστηκε το ποσό των 42 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 19%. Αντίστοιχα συμφωνητικά συνήφθησαν και στα έτη 2008-2010 αντίστοιχα με την «.....», επίσης νομίμως θεωρημένα (Σχ. 4, 5 και 6). Ως ημερήσια αμοιβή, ήτοι ελάχιστη αμοιβή έκαστου παρασχεθισμένου από την υπεργολάβο ημερομισθίου, στο έτος 2010, ορίστηκε το ποσό των 44 ευρώ, πλέον ΦΠΑ. Αναφορικά με την αιτίαση του ελέγχου ότι τα εν λόγω συμφωνητικά είναι αόριστα κατά περιεχόμενο, καθώς δεν αναγράφεται ο τόπος των παρεχόμενων υπηρεσιών, δεν υπάρχει αναλυτικός τιμοκατάλογος για το ακριβές κόστος ανά είδος υπηρεσίας, ούτε γίνεται αναφορά στον τόπο και τον χρόνο εξόφλησης, η προσφεύγουσα αναφέρει ότι τα στοιχεία αυτά, ενόψει του αντικειμένου και της φύσης της επίδικης υπεργολαβίας, δεν ήταν δυνατό να προσδιοριστούν εκ των προτέρων. Ειδικότερα, ο τόπος των παρεχόμενων υπηρεσιών καθοριζόταν από τον εκάστοτε διαφημιζόμενο πελάτη της όταν ανέκυπτε ανάγκη διενέργειας ενός διαφημιστικού project. Το ίδιο συνέβαινε και ως προς τις διανομές εντύπων. Ο τόπος και η έκταση, ως και ο όγκος της διανομής, καθοριζόταν από τον πελάτη της, αναλόγως της δικής του εμπορικής πολιτικής. Συνεπώς, δεν μπορούσε να περιληφθεί ένας τέτοιος όρος. Εκ των προτέρων προσδιορισμός του τόπου, δεν περιλαμβανόταν ούτε στις συμβάσεις της με όλους τους πελάτες της με τους οποίους είχε διαρκή συνεργασία, ούτε φυσικά με τους συνεργάτες της σε άλλες πόλεις της Ελλάδας. Χαρακτηριστικό, μάλιστα, είναι ότι με την (το βεληνεκές της οποίας είναι αδιαμφισβήτητο) κατά τα επίδικα έτη, δεν είχε καν έγγραφες συμβάσεις και οι στοιχειώδεις όροι της συνεργασίας τους (κατά βάση η αμοιβή της ανά ημερομίσθιο) καθοριζόνταν βάσει προσφορών που αυτή υπέβαλε και αποδεχόταν η εταιρία_ (Σχ. 7). Η ίδια πρακτική ίσχυε και ως προς την, επίσης, εταιρία μεγάλου βεληνεκούς (Σχ. 8), αλλά και ως προς την, επίσης αδιαμφισβήτητου κύρους και μεγέθους εταιρίας, μέχρι και τον 11/2008, όπου για πρώτη φορά υπογράφηκε μεταξύ τους πιο ειδική σύμβαση, όπου ακόμη και από αυτή ελλείπει ο προσδιορισμός συγκεκριμένου τόπου παροχής υπηρεσιών, ακριβώς διότι κάτι τέτοιο δεν ήταν εκ των προτέρων εφικτό (Σχ. 9). Ακριβώς ίδιο κατά περιεχόμενο συμφωνητικό (νόμιμα

θεωρημένο), διάρκειας δεκαπέντε μηνών, υπογράφηκε με τον ..., ο οποίος της παρείχε όμοιες υπηρεσίες με αυτές της «...» για την περιοχή της Θεσσαλονίκης, με ακριβώς ίδιο ύψος ημερομισθίου (Σχετ. 10). Ίδια ακριβώς κατά περιεχόμενο σύμβαση είχε και με την ... (Σχετ. 11), με την ...για την πόλη της Κατερίνης (Σχετ. 12), με τον ...στην πόλη της Καβάλας (Σχετ. 13), με την «...» στην Λάρισα (Σχετ. 14), με την «...» στις Σέρρες (Σχετ. 15), αλλά και με άλλους συνεργάτες, όπως αποδεικνύει. Παρά δε τη θεώρηση των εν λόγω συμφωνητικών και την υποβολή τους σε γνώση της εκάστοτε αρμόδιας φορολογικής αρχής, ουδέποτε της επέστησε κάποιος την προσοχή στην «ανεπάρκεια» του περιεχομένου τους. Η «ανεπάρκεια» όμως αυτή δεν μπορεί να θεωρηθεί ως στοιχείο καταδεικτικό της εικονικότητας των συναλλαγών της, τόσο με την «.....», όσο και με το σύνολο των λοιπών συνεργατών της. Η διάθεσή της για νομιμότητα ήταν αυτή που την ώθησε στην περιγραφή και των εν λόγω ενεργειών, καθώς θεωρούσε ότι αν προέκυπτε η ανάγκη ανάθεσής τους σε υπεργολάβο, θα ήταν ασφαλές να έχει μία σύμβαση που να προβλέπει αυτή την ανάθεση. Αναφορικά δε με την εξόφληση, θεωρεί ότι πλήρως κατανοητή είναι και η μη πρόβλεψη του τρόπου και του χρόνου της εξόφλησης των συνεργατών της εν γένει. Και τούτο διότι, η πληρωμή αυτών εξαρτιόταν πάντοτε από την πληρωμή των πελατών της προς αυτή. Η ημερομηνία πληρωμής δεν ήταν πάντοτε βέβαιη και συνηθέστερα, όπως προκύπτει και από τις προσκομιζόμενες κινήσεις των λογαριασμών όψεως της προσφεύγουσας, αλλά και των καρτελών των σημαντικότερων πελατών μας, ο χρόνος υπερέβαινε το τρίμηνο. Όσον αφορά τα εκδοθέντα από την «.....» τιμολόγια και την πληρωμή αυτών για τις ελεγχόμενες χρήσεις, παρατίθεται πίνακας όπου αναγράφεται ο αριθμός του τιμολογίου (με συνημμένες τις αναλυτικές καταστάσεις σχετικά με τα παρασχεθέντα από την προμηθεύτριά της ημερομίσθια, τον τόπο και το χρόνο της παροχής των υπηρεσιών εκ μέρους της), η απόδειξη είσπραξης (επιταγών σχεδόν κατ' αποκλειστικότητα) και η επιταγή που αντιστοιχούν στο καθένα. Η προσφεύγουσα συμφώνησε να καταβάλλει μετρητοίς ένα τμήμα και για το υπόλοιπο να της χορηγηθεί τετράμηνη πίστωση. Όλες οι ακόλουθες πληρωμές γίνονταν εντός τριμήνου με επιταγές εκδόσεώς της, προκειμένου να διασφαλίζει την προηγούμενη πληρωμή της από τους πελάτες της. (Σχετ. 18, 24, 25, 26), Προσκομίζει, προς επίρρωση του ισχυρισμού της, ενδεικτικά καρτέλες των μεγαλύτερων σε τζίρους πελατών της, αλλά και των λοιπών συνεργατών της, για την υπό κρίση χρήση, από την εξέταση των οποίων προκύπτει η πληρωμή της από τους μεγαλύτερους πελάτες της, ακόμη και έναντι, μετά διμήνου οπωσδήποτε, καθώς και η παροχή αντίστοιχης πίστωσης προς αυτή και από τους λοιπούς συνεργάτες της. (Σχετ. 55-59, 51-54). Σε κάθε δε περίπτωση από τη στιγμή που αποδεικνύεται η πληρωμή από την προσφεύγουσα των εν λόγω τιμολογίων, η παροχή ακόμη και μεγάλου χρόνου πίστωσης δεν μπορεί να εκτιμηθεί ως ένδειξη εικονικότητας. Σχετικά με τις αιτιάσεις του ελέγχου ότι δεν προκύπτει ο τρόπος πιστοποίησης της πραγματικής παροχής των υπηρεσιών που της τιμολογούσε η «...» και ότι δεν υφίστανται στοιχεία διακίνησης του υλικού με το οποίο έλαβαν χώρα οι προωθητικές ενέργειες, λεκτέα τα κάτωθι: Καταρχήν, αντικείμενο ελέγχου σε κάθε περίπτωση προωθητικής ενέργειας (όπως και διανομών) ήταν η παροχή των εν λόγω υπηρεσιών από την προσφεύγουσα προς τους πελάτες της. Συνεπώς, οι

πελάτες της ήταν εκείνοι, που στα πλαίσια του ελέγχου της εκτέλεσης της σύμβασης προέβαιναν σε έλεγχο των σημείων των προωθήσεων και διανομών. (Σχ. 60 και 153). Ταυτόχρονα δε, εν τοις πράγμασι, έλεγχο διενεργούσε και η προσφεύγουσα, δια των εταιρών της, οι οποίοι κατά τη διάρκεια μίας προωθητικής ενέργειας επισκέπτονταν τα σημεία ώστε να διαπιστωθεί αν υπάρχει κάποιο πρόβλημα ή ακόμη και παράπονο από τους υπαλλήλους που χρησιμοποιούσε, αλλά και για να τους εφοδιάσουν με το αναγκαίο προωθητικό υλικό, εφόσον υπήρχε έλλειψη. Πλην, όμως, δεν συνέτασσε κάποιο συγκεκριμένο έγγραφο, το οποίο θα πιστοποιούσε την αρτιότητα της εκτέλεσης. Αναφορικά δε με την μη ύπαρξη στοιχείων διακίνησης του υλικού που χρησιμοποιούνταν για προωθητικές ενέργειες που εκτελούσε η «.....», το υλικό αυτό είτε παραδιδόταν από τους πελάτες της κατευθείαν στα σημεία όπου θα διενεργείτο η εκάστοτε προώθηση, είτε το απέστειλαν οι πελάτες της στην προσφεύγουσα και έπειτα αυτή το απέστειλε στα σημεία προώθησης (Σχ. 61-62). Ως προς το απασχολούμενο προσωπικό από την προσφεύγουσα, προσκομίζονται οι σχετικές ΑΠΔ (Σχ. 63-70). Για το 2010 η εκδότρια την τιμολόγησε 5.690 ημερομίσθια. Το κόστος για το απασχολούμενο προσωπικό αποτέλεσε καταλυτικό παράγοντα της επιλογής της να παγιώσει την υπεργολαβική συνεργασία με την «....» στην περιοχή της Θεσσαλονίκης, καθώς της παρείχε επιπλέον πλεονέκτημα, δεδομένου ότι ο μεγαλύτερος όγκος προωθήσεων πραγματοποιούνταν τις ημέρες Παρασκευή – Σάββατο και μάλιστα κυμαινόταν από εβδομάδα σε εβδομάδα και από μήνα σε μήνα, δηλαδή δεν ήταν σταθερό, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να δεσμευτεί απέναντι στις προωθήτριες για τον συνολικό αριθμό των ημερών που θα εργάζονταν κάθε μήνα. Από επαληθεύσιμα προσκομιζόμενα στοιχεία και σύμφωνα με τη μεθοδολογία που ο ίδιος ο έλεγχος εφαρμόζει ως προς τη χρήση 2010, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έλαβε από τους συνεργάτες της ακριβώς τα ημερομίσθια που χρειάστηκε και η ίδια για την παροχή των υπηρεσιών προς τους πελάτες της, παροχή που δεν αμφισβητείται και ούτε δύναται να αμφισβητηθεί (Σχ. 81-122). Στην επίδικη περίπτωση, ο έλεγχος, όχι μόνο διέθετε τα εν λόγω στοιχεία (τιμολόγια, ΑΠΔ, κ.λ.π.), αλλά, ενώ τα αξιολογεί και τελικώς προσδιορίζει αξία εικονικότητας, εντούτοις εξακολουθεί και για τη χρήση 2010 να κάνει λόγο για μερική εικονικότητα απροσδιόριστης αξίας.

- 3) Παραβίαση των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 του Ν. 2238/1994 και του άρθρου 30 του ΠΔ 186/1992, όπως ίσχυαν, περί εξωλογιστικού προσδιορισμού-Αναιτιολόγητες κρίσεις και έλλειψη νόμιμης βάσης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για διενέργεια ελέγχου, έκδοσης και κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων

Επειδή, με το **άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36*

εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 57 του ν. 2859/2000**, ως ίσχυε για τα υπό κρίση έτη, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις 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 περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,

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 και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

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

3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 2859/2000**, ορίζεται ότι «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997** 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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ και του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (νυν 79 του ν. 4472/2017), έχει την έννοια, κατά το

μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στις φορολογίες αυτές και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ και του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (νυν 79 του ν. 4472/2017), σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στις παραπάνω φορολογίες.(ΣΤΕ 1623/2016, ΣΤΕ 1347/2018).

Επειδή με την **ΠΟΛ. 1125/25.11.2004** (αριθ. πρωτ. 1095248/1844/ΔΕ-Α') του Υπουργείου Οικονομικών έγινε αποδεκτή η υπ' αριθ. 327/2004 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί εφαρμογής των διατάξεων για έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων. Σύμφωνα με την ως άνω γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. έγινε ομόφωνα δεκτό ότι σε περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ) ή πράξη, προκειμένου περί Φ.Π.Α., εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής, δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις κατά τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000.

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά, «*σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β) του άρθρου 84 του ΚΦΕ, που εφαρμόζονται στις επίδικες χρήσεις (ενόψει και της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 72 παρ. 11 εδαφ. α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος καθώς και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν διενέργειας ελέγχου, παραγράφεται, κατ' αρχήν, με την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης (η εν λόγω προθεσμία καθορίζεται στο άρθρο 62 του ΚΦΕ), αλλά, κατά παρέκκλιση του κανόνα αυτού, η παραγραφή καθίσταται δεκαετής, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση στην οποία η διαπίστωση της ανακρίβειας της δήλωσης και η επιβολή του διαφυγόντος φόρου και της χρηματικής κύρωσης στηρίζονται σε στοιχεία («συμπληρωματικά») που περιήλθαν στην αρμόδια για τον καταλογισμό φορολογική αρχή μετά την ως άνω πενταετία» (ΣΤΕ 2934/2017).*

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1194/2017** παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «*1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣΤΕ (ΣΤΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε*

υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣΤΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).....».

Επειδή, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 έχει υποβληθεί η με αριθμ. καταχ./18-05-2011 εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2010.

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας, μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, ως προς το ΦΠΑ καθώς και το πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, (άρθρο 79 του Ν.4472/2017), έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 57 παράγραφος 1 του ν. 2859/2000 και της παρ 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997 περί πενταετούς παραγραφής, λόγω μη έκδοσης αρχικού φύλλου ελέγχου και ως εκ τούτου έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής κατά την 31/12/2016, δεδομένου ότι δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 57 παρ 2 και 49 παρ 3 του Ν. 2859/2000 περί συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, στις οποίες βασίσθηκε η φορολογική αρχή, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων ΦΠΑ και του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 χρήσης 2010.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός και παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από **28/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ** και την ακύρωση: **α)** της με αριθμό/**11-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου

01/01/2010-31/12/2010 και β) της με αριθμό/11-07-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, λόγω παραγραφής με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

A. Φ.Π.Α.

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58Α και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	0,00 €

B. ΠΡΟΣΤΙΜΟ Φ.Π.Α. ΑΡΘΡΟΥ 6 Ν. 2523/1997

Πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 79 Ν. 4472/2017	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010
	0,00 €

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**

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.