



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333267

ΦΑΞ : 2313 - 333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 23/1/2019

Αριθμός απόφασης: 207

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 **28/9/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ... με **ΑΦΜ:...**, κατά **α)** της με αριθ. ... **23/8/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος **2010** - διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2009**, **β)** της με αριθ. ... **23/8/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο **1/1-31/12/2009** και **γ)** της με αριθ. ... **23/8/2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/97 και άρθρου 79 του Ν.4472/17 για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2009**, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κοζάνης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κοζάνης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **28/9/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ... με **ΑΦΜ:...** 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με τη με αριθμό ... **23/8/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2009** – οικ. έτος **2010** του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κοζάνης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου **9.854,36€**, πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/13 ποσού **4.924,18€** και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/13 ποσού **4.028,46€** δη σύνολο φόρου **18.807,00€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή λόγω λήψης επτά (7) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας **34.780,00€** πλέον ΦΠΑ αξίας **6.608,20€** χωρίς να δύναται να προσδιοριστεί ακριβώς η μερικώς εικονική αξία αυτών, εκδόσεως της επιχείρησης «...» - **ΑΦΜ:...** Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Κοζάνης με Α.Χ.Κ. ... - **2018**.
2. Με τη με αριθμό ... **23/8/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κοζάνης για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 – 31/12/2009**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ **6.608,20€** πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/13 ποσού **3.304,10€** και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/13 ποσού **2.701,43€**, δη σύνολο φόρου **12.613,73€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω αφαίρεσης από τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο εισροών της, της αξίας και του αναλογούντος ΦΠΑ των ως άνω ληφθέντων μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Κοζάνης με τον Α.Χ.Κ. ... - **2018**.
3. Με τη με αριθμό ... **23/8/2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/97 και άρθρου 79 του Ν.4472/17 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κοζάνης για τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2009** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **3.304,10€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει των παραπάνω μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε $6.608,20€ \times 50\% = 3.304,10€$. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από την ΔΟΥ Κοζάνης με τον Α.Χ.Κ. ... - **2018**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από **22/8/2018** εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/97 και άρθρου 79 του Ν.4472/17 της ΔΟΥ Κοζάνης σε εκτέλεση της με αρ. ... - **21/2/2017** εντολής και σε συνέχεια αυτής των με αρ. ... - **30/11/2017** και αρ. ... - **5/6/2018** εντολών φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία

του ελέγχου, η με αριθμό πρωτοκόλλου ... – **7/11/2016** (αρ. πρωτ. ... – **8/11/2016** ΔΟΥ Κοζάνης) πληροφοριακή έκθεση της ΔΟΥ Ζ Θεσσαλονίκης και σε συνέχεια αυτής η από **22/11/2017** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής, που διαβιβάστηκε στη ΔΟΥ Κοζάνης με το με αρ. πρωτ. ... – **22/11/2017** έγγραφο (αρ. πρωτ. εισ. ... – **28/11/2017** ΔΟΥ Κοζάνης), όπου διαπιστώθηκε έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «...» με **ΑΦΜ**: ... στις χρήσεις 2002 - 2010.

Σύμφωνα με τις παραπάνω εκθέσεις ελέγχου της ΔΟΥ Ζ Θεσσαλονίκης, η προσφεύγουσα, έλαβε από την επιχείρηση «...» στην χρήση **2009** επτά (7) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας **34.780,00€**, χωρίς να δύναται να προσδιοριστεί ακριβώς η μερικώς εικονική αξία αυτών.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Κοζάνης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμων για την υπό κρίση χρήση 2009 έχει παραγραφεί λόγω και της αποδοχής περαίωσης βάσει του Ν.3888/2010. Η έκθεση της ΔΟΥ Ζ Θεσσαλονίκης δε δύναται να θεωρηθεί συμπληρωματικό στοιχείο καθώς αναφέρεται σε φορολογικά στοιχεία και δεδομένα της χρήσης 2009, ήτοι σε μια περίοδο που θα μπορούσε να ελεγχθεί εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.
2. Μη εικονικότητα των συναλλαγών.
3. Μη προσκόμιση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, λόγω μη υποχρέωσης τήρησης (διαφύλαξης) των βιβλίων και στοιχείων της επίμαχης χρήσης κατόπιν περαίωσης βάσει του Ν.3888/2010.

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 11** του **άρθρου 72** του **Ν.4174/2013** (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: « *Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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 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, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (**ΔΕΦ ΑΘ 4574/2013, ΣτΕ 3957/2012**), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 είχε παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 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... 4. 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) ... 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ. 1 και 2 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000**, 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, ..., γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994**, ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο

πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.3 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. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ''' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 6 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1191/2017** κοινοποιείται η με **αριθ.265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.** με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεως της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1194/2017** παρασχέθηκαν διευκρινίσεις 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 ιδίου 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. ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010 ορίζεται ότι: «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της Πολ. 1019/2011 ορίζεται ότι: «1. Το Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα που εκδίδεται κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010 ... 4. Για την αποδοχή του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος καταβάλλεται το ποσό ... 5. Η κατά την προηγούμενη παράγραφο καταβολή γίνεται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, στη Δ.Ο.Υ. η οποία το εξέδωσε... 11. Εφόσον επί περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου προκύψουν για τα ίδια οικονομικά έτη επί πλέον επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία από αυτά που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010, έχουν πλέον υποχρεωτικά εφαρμογή για τα έτη και τα στοιχεία αυτά οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, εκδιδομένων στο πλαίσιο αυτό σε κάθε περίπτωση και των αποφάσεων επιβολής προστίμου που αφορούν τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα εν λόγω επιβαρυντικά στοιχεία».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου η προσφεύγουσα αποδέχτηκε το με αρ.**987/2010** σημείωμα περαίωσης του Ν.3888/2010 για τα οικ. έτη **2009** και **2010** - διαχειριστικές περιόδους **1/1 – 31/12/2008** και **1/1 – 31/12/2009** με ποσό φόρου 500,00€ το οποίο κατεβλήθη και εξοφλήθη ολοσχερώς στις **23/11/2010**.

Επειδή, η με αριθμό πρωτοκόλλου ... – **7/11/2016** (αρ. πρωτ. ... – **8/11/2016** ΔΟΥ Κοζάνης) πληροφοριακή έκθεση της ΔΟΥ Ζ Θεσσαλονίκης όπου διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα έλαβε από την επιχείρηση «...» τα προαναφερθέντα μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία στη χρήση 2009 και που περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κοζάνης στις **8/11/2016**, δηλαδή μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/94, του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/00 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/13. Σε συνέχεια αυτής διαβιβάστηκε στη ΔΟΥ Κοζάνης με το με αρ. πρωτ. ... – **22/11/2017** έγγραφο (αρ. πρωτ. εισ. ... – **28/11/2017** ΔΟΥ Κοζάνης) η από **22/11/2017** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής.

Κατόπιν των ανωτέρω ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2009** - οικ. έτος **2010** κατέστη δεκαετής, δη έως τις **31/12/2020**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν.2238/94, του άρθρου 57 παρ. 2 του Ν.2859/00 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97. Επομένως, κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις **22/8/2018**, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ ως προς την εν λόγω διαχειριστική περίοδο δεν είχε παραγραφεί.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής της προσβαλλόμενης πράξης απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο λόγο περί μη εικονικότητας των συναλλαγών

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία*».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/1992** ορίζεται ότι: «*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, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μὲν πρόσωπο φορολογικῶς υπαρκτό, ἀλλὰ ἐν ὄψει τῶν επιχειρηματικῶν του δυνατοτήτων ἢ τῆς υλικοτεχνικῆς υποδομῆς τῆς επιχειρήσεώς του καὶ του προσωπικοῦ που ἀπασχολεῖ, δὲν εἶναι δυνατόν νὰ ἦταν σὲ θέση νὰ εκπληρώσει τὴν ἐπίμαχη παροχή, τὸ βάρος ἀποδείξεως τῆς ἀληθείας τῆς συναλλαγῆς φέρει ὁ λήπτης τοῦ τιμολογίου (**ΣΤΕ 1404/2015**).

Επειδή, σύμφωνα με τὸ **ἀρθρο 65 τοῦ Ν.4174/2013** ορίζεται ὅτι: «Σε περίπτωση ἀμφισβήτησης πράξης προσδιορισμοῦ φόρου στὰ πλαίσια ἐνδικοφανοῦς προσφυγῆς, ὁ φορολογούμενος ἢ οἱ οποιοδήποτε ἄλλο πρόσωπο που προβαίνει στὴν ἐν λόγω ἀμφισβήτηση φέρει τὸ βάρος τῆς ἀπόδειξης τῆς πλημμέλειας τῆς πράξης προσδιορισμοῦ τοῦ φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τὸ **ἀρθρο 64 τοῦ Ν.4174/2013** ορίζεται ὅτι: «Ἡ Φορολογικὴ Διοίκηση ἔχει τὴν υποχρέωση νὰ παρέχει σαφῆ, ἐιδική καὶ ἐπαρκῆ αἰτιολογία γιὰ τὴ νομικὴ βάση, τὰ γεγονότα καὶ τὶς περιστάσεις που θεμελιώνουν τὴν ἐκδοσὴ πράξεως καὶ τὸν προσδιορισμὸ φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τὸ **ἀρθρο 62 παρ. 1 καὶ 3 τοῦ Ν.4174/2013** ορίζεται ὅτι: «1. Ὁ Γενικὸς Γραμματέας εἶναι ἀρμόδιος γιὰ τὴν ἐκδοσὴ πράξεων ἐπιβολῆς προστίμων. Οἱ διατάξεις τοῦ Κώδικα, καὶ ἰδίως αὐτές που ἀφοροῦν τὸ φορολογικὸ ἐλεγχό, τὸν προσδιορισμὸ φόρου, τὴν παραγραφή καὶ τὴν εἰσπραξή, ἐφαρμόζονται ἀναλόγως καὶ γιὰ τὶς πράξεις ἐπιβολῆς προστίμων. 3. Ἡ πράξη ἐπιβολῆς προστίμων πρέπει νὰ περιλαμβάνει αὐτοτελὴ αἰτιολογία».

Επειδή, σύμφωνα με τὸ **ἀρθρο 28 παρ. 2 τοῦ Ν.4174/2013** ορίζεται ὅτι: «Ἡ Φορολογικὴ Διοίκηση ἐκδίδει τὴν ὁριστικὴν πράξη διορθωτικοῦ προσδιορισμοῦ τοῦ φόρου, ἐντὸς μηνὸς ἀπὸ τὴν ἡμερομηνία παραλαβῆς τῶν ἀπόψεων τοῦ φορολογούμενου ἢ, σὲ περίπτωση που ὁ φορολογούμενος δὲν υποβάλλει τὶς ἀπόψεις του, τὴν ἐκπνοὴ τῆς προθεσμίας που ορίζεται στὴν παράγραφο 1. Ἡ ὁριστικὴ πράξη διορθωτικοῦ προσδιορισμοῦ τοῦ φόρου ἐκδίδεται με βάση ἐκθέσιν ἐλέγχου τὴν ὁποία συντάσσει ἡ Φορολογικὴ Διοίκηση. Ἡ ἐκθέσις ἐλέγχου περιλαμβάνει ἐμπεριστατωμένα καὶ αἰτιολογημένα τὰ γεγονότα, τὰ στοιχεῖα καὶ τὶς διατάξεις τὶς ὁποῖες ἔλαβε ὑπόψη τῆς ἡ Φορολογικὴ Διοίκηση γιὰ τὸν προσδιορισμὸ τοῦ φόρου. Ἡ ὁριστικὴ πράξη διορθωτικοῦ προσδιορισμοῦ τοῦ φόρου μαζί με τὴν ἐκθέσιν ἐλέγχου κοινοποιοῦνται στὸν φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με τὸ **ἀρθρο 171 τοῦ Ν.2717/1999** «Κώδικας Διοικητικῆς Δικονομίας» ορίζεται ὅτι: «1. Τὰ δημόσια ἐγγράφα που ἔχουν συνταχθεῖ ἀπὸ τὸ ἀρμόδιο ὄργανο καὶ κατὰ τοὺς νόμιμους τύπους ἀποτελοῦν πλήρη ἀπόδειξη γιὰ ὅσα βεβαιώνεται σὲ αὐτά, εἴτε ὅτι ἐνήργησε ὁ συντάκτης τοὺς εἴτε ὅτι ἐγίναν ἐνώπιόν του, ὡς πρὸς τὰ ὁποῖα εἶναι δυνατὴ ἡ ἀνταπόδειξη μόνο ἐφόσον τὰ ἐγγράφα αὐτά προσβληθοῦν ὡς πλαστά... 4. Οἱ ἐκθέσεις ἐλέγχου που συντάσσονται ἀπὸ φορολογικὰ ὅργανα ἔχουν, ἐκτὸς ἀπὸ τὶς ἀναφερόμενες σὲ αὐτές πληροφορίες ἢ ὁμολογίες τοῦ ἐλεγχομένου, τὴν κατὰ τὴν παρ. 1 ἀποδεικτικὴ δύναμη».

Επειδή, νομολογιακὰ ἔχει κριθεῖ (**ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002**) ἡ πράξη ἐπιβολῆς προστίμου εἶναι δυνατόν νὰ στηρίζεται σὲ ἐκθέσιν ἐλέγχου που ἔχει συντάξει ὁ διενεργήσας τὸν ἐλεγχό

υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012**).

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος της ΔΟΥ Κοζάνης απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων από την προσφεύγουσα τιμολογίων, αφού έλαβε υπόψη του, τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της με αριθμό πρωτοκόλλου ... – **7/11/2016** πληροφοριακής έκθεσης της ΔΟΥ Ζ Θεσσαλονίκης και σε συνέχεια αυτής της από **22/11/2017** έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής. Η μερική εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, επαρκώς, σαφώς και εμπειριστικά στις από **22/8/2018** εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/97 και άρθρου 79 του Ν.4472/17 της ΔΟΥ Κοζάνης και συνοπτικά από τους παρακάτω λόγους:

- ✓ Αναφορικά με την εκδότρια επιχείρηση «...» διαπιστώθηκε ότι: **1)** δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει το όγκο των φερόμενων συναλλαγών των εκδοθέντων ΤΠΥ (διανομές διαφημιστικών εντύπων, προωθητικές ενέργειες, έρευνα αγοράς, παραγωγή διαφημιστικών εντύπων κ.λπ.) εντός και εκτός Θεσσαλονίκης καθότι: **α)** απασχόλησε ελάχιστο μόνιμο και έκτακτο προσωπικό, **β)** δε διέθετε πάγιο, τεχνικό εξοπλισμό καθώς και εξειδικευμένο τεχνικό προσωπικό, **γ)** δεν πραγματοποίησε αγορές που αφορούν πρώτες ύλες, αναλώσιμα και δαπάνες παραγωγής, **δ)** δε διαπιστώθηκαν και δεν προσκομίστηκαν σχετικές δαπάνες μετακίνησης - μεταφοράς εκτός Θεσσαλονίκης (όπως καύσιμα, αποδείξεις διοδίων, δαπάνες διανυκτέρευσης κλπ). **2)** Στη διάθεση του ελέγχου τέθηκαν ως αποδεικτικά καταβολής της αξίας των συναλλαγών φωτοαντίγραφα μόνο της πρώτης όψης επιταγών χωρίς οπισθογραφήσεις. **3)** Σε πολλές περιπτώσεις εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 15.000,00€ μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. για υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, τα οποία τιμολόγια εξοφλούνταν με μετρητά. **4)** Η περιγραφή στα εκδοθέντα ΤΠΥ είναι γενική, χωρίς να αναφέρονται αναλυτικά στοιχεία της παρεχόμενης υπηρεσίας (ποιόν πελάτη αφορά, σε ποιά πόλη έγινε, πως τιμολογήθηκε κ.λπ.). **5)** Δεν προσκομίστηκαν στοιχεία πληρωμής του τέλους διαφήμισης για τη διανομή διαφημιστικών εντύπων.
- ✓ Αναφορικά με την προσφεύγουσα διαπιστώθηκαν τα εξής: **1)** Δεν προσκόμισε τα εν λόγω ληφθέντα φορολογικά στοιχεία που της εξέδωσε η «...», τα οποία διαβιβάστηκαν στον έλεγχο σε ακριβή αντίγραφα από τη ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης. **2)** Δε διέθεσε στον έλεγχο αποδεικτικά στοιχεία (ιδιωτικά συμφωνητικά, αποδείξεις πληρωμής, επιταγές, κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών, κλπ) που να αποδεικνύουν πως οι υπό κρίση συναλλαγές είναι πραγματικές. **3)**

Δεν έδωσε στον έλεγχο πληροφορίες σχετικά με τις εν λόγω συναλλαγές όπως πρόσωπα και τόπο συναλλαγών, ακριβείς όρους συμφωνίας – παραγγελίας κ.α.. **4)** Συμπεριέλαβε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία στη συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών (άρθρου 20 ΚΒΣ) της χρήσης 2009, στη δήλωση φόρου εισοδήματος του οικονομικού έτους 2010 και στις δηλώσεις ΦΠΑ των αντίστοιχων περιόδων, αποσκοπώντας στη μείωση των φορολογητέων κερδών και κατ' επέκταση του φόρου εισοδήματος της χρήσης 2009 και την έκπτωση του ΦΠΑ αυτών από το ΦΠΑ των εκροών της πετυχαίνοντας μικρότερη απόδοση φόρου.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη εικονικότητας των συναλλαγών απορρίπτεται ως νόμω και αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο λόγο περί μη προσκόμισης των ζητούμενων από τον έλεγχο στοιχείων λόγω μη υποχρέωσης τήρησης (διαφύλαξης) των βιβλίων και στοιχείων της επίμαχης χρήσης κατόπιν περαίωσης.

Επειδή, το άρθρο 21 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζει ότι: «2. 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.....».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 5 του Ν.3888/2010 ορίζεται ότι: «Αν περαιωθούν όλες οι υπαγόμενες ανέλεγκτες χρήσεις και οι χρήσεις που αφορούν υποθέσεις των παραγράφων 1 και 2, καθώς και όλα τα εκκρεμή προσωρινά φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις ή οι αποφάσεις επιβολής προστίμου και εξοφληθεί η συνολική οφειλή που προκύπτει βάση του Εκκαθαριστικού Σημειώματος και των οικείων πρακτικών συμβιβασμού, αντίστοιχα, αίρεται η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων κατά το άρθρο 21 του Κ.Β.Σ. όσον αφορά τις περαιωθείσες χρήσεις μέχρι και τη χρήση 2005, από την ημερομηνία εξόφλησης του συνόλου των σχετικών ποσών. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν και για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο ή έχουν περαιωθεί με οποιαδήποτε ρύθμιση, και εφόσον έχει εξοφληθεί ή θα εξοφληθεί το σύνολο της οφειλής. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες έχει υποβληθεί και εκκρεμεί κατά την έναρξη ισχύος του νόμου δήλωση φόρου κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και έχουν δηλωθεί περιουσιακά στοιχεία του άρθρου 12 του Ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 266 Α'), καθώς και για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 1 και 2 του Ν.4174/2013 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...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1 Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο

φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα... 2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών....».

Επειδή, με το με αριθ. πρωτ. **Δ15Α1076425ΕΞ2014 – 13/5/2014** έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίστηκε ότι: «4. Από τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι τα βιβλία και τα στοιχεία των χρήσεων εκείνων που η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων κλπ. έληγε στις 31.12.2013 αλλά παρατάθηκε για δύο χρόνια ακόμη, κατ' εφαρμογή των προαναφερομένων διατάξεων του Ν.4203/2013, λόγω του ότι είχε εκδοθεί μέχρι την ημερομηνία αυτή εντολή ελέγχου, δεν καταστρέφονται και διαφυλάσσονται για δύο (2) χρόνια, δηλαδή μέχρι τις 31.12.2015. Δύνανται όμως να καταστραφούν πριν την πάροδο της διετίας, εφόσον διενεργηθεί έλεγχος και τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης ή αποσβεστεί ολοσχερώς αυτή λόγω εξόφλησης, κατ' εφαρμογή των προαναφερομένων διατάξεων του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013). 5. Συνεπώς τα βιβλία και τα στοιχεία των χρήσεων 2006 και 2007, υποθέσεων, για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι τις 31.12.2013 εντολή ελέγχου, διαφυλάσσονται μέχρι τις 31.12.2015, αφού τότε λήγει, για τις χρήσεις αυτές, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων, μπορούν όμως αυτά να καταστραφούν πριν την ημερομηνία αυτή, εφόσον διενεργηθεί έλεγχος και τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης ή αποσβεστεί ολοσχερώς αυτή λόγω εξόφλησης».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 12 παρ. 1 και 9 του Π.Δ. 186/1992** ορίζεται ότι: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο. ... 9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992** ορίζεται ότι: «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. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμα επιταγή».

Επειδή, σύμφωνα με τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 21 παρ. 2 του Π.Δ.186/1992, 12 παρ. 5 του Ν.3888/2010, 14 του Ν.4174/2013 και του με αριθ. πρωτ. Δ15Α1076425ΕΞ2014 – 13/5/2014

εγγράφου της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών, αίρεται η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων κατά το άρθρο 21 του ΚΒΣ όσον αφορά την υπό κρίση χρήση 2009, εφόσον περαιώθηκε δια του σχετικού σημειώματος περαίωσης Ν.3888/2010 και καταβλήθηκε ο φόρος.

Επειδή από τα στοιχεία φακέλου δεν προκύπτει να επιβλήθηκε πρόστιμο για μη διαφύλαξη βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2009.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, παρά τη μη υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2009, η προσφεύγουσα φέρει το βάρος της απόδειξης της μη εικονικότητας των συναλλαγών σύμφωνα με τον συνδυασμό των προαναφερθεισών διατάξεων (άρθρου 18 παρ. 2 του Π.Δ.186/92, ΣτΕ 1404/2015, άρθρου 65 του Ν.4174/2013), συνεπώς γεγονός μείζονος σημασίας αποτελούσε η προσκόμιση όλων των αποδεικτικών στοιχείων από την προσφεύγουσα στην αρμόδια φορολογική αρχή προς διενέργεια των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων, προκειμένου να επιβεβαιωθούν οι ισχυρισμοί της. Το ζήτημα δε της μη υποχρέωσης διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων για τη χρήση 2009, είναι διάφορο από το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους και πρόστιμα, βάσει νέων στοιχείων, με ορίζοντα τη δεκαετία.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη υποχρέωσης διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων έχει μεν νομικό έρεισμα, ωστόσο ελλείπει προστίμου για τέτοια παράβαση απορρίπτεται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. ... - **28/9/2018** ενδικοφανούς προσφυγής της ... με **ΑΦΜ:...**

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2009 – Οικ. Έτος 2010

- Η με αριθ. ... **23/8/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	9.854,36€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	4.924,18€
Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ	4.028,46€
Καταλογιζόμενο ποσό	18.807,00€

- Η με αριθ. ... **23/8/2018** οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός ΦΠΑ

	Ποσό
ΦΠΑ	6.608,20€
Πρόστιμο άρθρου 58α ΚΦΔ	3.304,10€
Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ	2.701,43€
Καταλογιζόμενο ποσό	12.613,73€

- Η με αριθ. ... **23/8/2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του Ν.2523/97 και άρθρου 79 του Ν.4472/17

	Ποσό
Πρόστιμο	3.304,10€

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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