



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 18.02.2019

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 668

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από 19.10.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία "", η οποία εδρεύει στην Αθήνα, οδός αρ. & αρ., με Α.Φ.Μ. της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ (εφ' εξής αναφερόμενη χάριν συντομίας ως η «Εταιρεία**»), όπως εκπροσωπείται κατά το νόμο και το καταστατικό της, υπό την ιδιότητά της ως οιονεί καθολικής διαδόχου της ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία «.....» (όπως είχε ήδη μετονομαστεί η «.....»), με Α.Φ.Μ. της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, λόγω συγχώνευσης με απορρόφηση (αρ. πρωτ. Απόφασης/2010, ΦΕΚ τ. ΑΕ/ΕΠΕ/2010), κατά: **1)** της υπ' αριθμ./**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007 (φορολογική περίοδος **01.01 – 31.12.2006**), του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **2)** της υπ' αριθμ./**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008 (φορολογική περίοδος **01.01 – 31.12.2007**), του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **3)** της υπ' αριθμ./**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2009 (φορολογική**

περίοδος **01.01 – 31.12.2008**), του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **4)** της υπ' αριθμ./**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010 (φορολογική περίοδος **01.01 – 31.12.2009**), του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **5)** της υπ' αριθμ./**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, διαχειριστικής περιόδου **01.01 – 31.12.2006**, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **6)** της υπ' αριθμ./**2018** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 παρ. 1ν. 25253/1997 & άρθρου 79 παρ. 1 ν. 4472/2017, διαχειριστικής χρήσης **01.01 – 31.12.2006**, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **7)** της υπ' αριθμ./**2018** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικής χρήσης **01.01 – 31.12.2006**, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις εισοδήματος, φπα και προστίμων, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19.10.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία “.....”, Α.Φ.Μ., όπως εκπροσωπείται κατά το νόμο και το καταστατικό της, υπό την ιδιότητά της ως οιονεί καθολικής διαδόχου της ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία «.....» (όπως είχε ήδη μετονομαστεί η «.....»), με Α.Φ.Μ. λόγω συγχώνευσης με απορρόφηση (αρ. πρωτ. Απόφασης/2010, ΦΕΚ τ. ΑΕ/ΕΠΕ/2010), 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ./**2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007 (φορολογική περίοδος **01.01 – 31.12.2006**), του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., δεν επεβλήθη φόρος εισοδήματος στην προσφεύγουσα.

2) Με την υπ' αριθ./**2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008 (φορολογική περίοδος **01.01 – 31.12.2007**), του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., μειώθηκε η φορολογική ζημιά της προσφεύγουσας, κατά το ποσό των 11.230,14 €, ήτοι από 39.659,33 € σε 28.429,19 €.

3) Με την υπ' αριθ./**2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2009 (φορολογική περίοδος **01.01 – 31.12.2008**), του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 5.787,05 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 ποσού 2.407,99 €, ήτοι σύνολο 8.195,04 €.

4) Με την υπ' αριθ./**2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010 (φορολογική περίοδος **01.01 – 31.12.2009**), του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 3.000,00 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 ποσού 1.248,30 €, ήτοι σύνολο 4.248,30 €.

5) Με την υπ' αριθ./**2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, διαχειριστικής περιόδου **01.01 – 31.12.2006**, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φπα 11.4000,00 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 ποσού 10.443,54 €, ήτοι σύνολο 21.843,53 €.

6) Με την υπ' αριθ./**2018** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής χρήσης 01.01-31.12.2006, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 5.700,00 €, επειδή εξέπεσε φπα εικονικού τιμολογίου, και επιβάλλεται πρόστιμο άρθρου 6 § 1 του ν. 25323/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 § 1 του ν. 4472/2017.

7) με την υπ' αριθ./2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής χρήσης 01.01-31.12.2006, του προϋσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 24.000,00 €, λόγω λήψης του υπ' αριθ./2006 ΔΑ-ΤΙΜ, καθαρής αξίας 60.000,00 € πλέον φοα 11.400,00 €, ήτοι σύνολο 71.400,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης '.....', το οποίο είναι εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 12 § 1 και 18 του Π.Δ. 186/1992, το οποίο επισύρει πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 περ. β' του ν. 4337/2015.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος, φπα, προστίμου φπα και Κ.Β.Σ., καταλογίσθηκαν κατόπιν διενέργειας μερικού φορολογικού επανελέγχου, βάσει της υπ' αρ./.../2018 εντολής ελέγχου του Προϋσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., για τις διαχειριστικές χρήσεις 2006-2009, συνεπεία του με αρ. πρωτ./2017 εγγράφου του 10^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου που διαβιβάστηκε με το υπ' αρ. πρωτ./2017 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ (αρ. πρωτ. Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ./2017).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- 1.καμία εικονικότητα – πραγματική συναλλαγή.**
- 2.υπαρκτό πρόσωπο ο αντισυμβαλλόμενος – βάρος απόδειξης της εικονικότητας φέρει η φορολογική αρχή**
- 3.παραγραφή – ουδέν συμπληρωματικό στοιχείο που να δικαιολογεί τη διενέργεια επανελέγχου.**
- 4.σε κάθε περίπτωση παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου να καταλογίσει φόρους και πρόστιμα για τη χρήση 2006.**

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑ:

Επειδή, στο [άρθρο 19§4](#) του ν. [2523/1997](#), που ισχύει για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι την ημερομηνία ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (βλ. [άρθρο 55 παρ. 1](#) περίπτ. ε' και [66 παρ. 30\(2\)](#) του ν. [4174/2013](#)), ήτοι μέχρι και τις 31/12/2013, ορίζονται τα ακόλουθα:

«4. 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. Εικονικό είναι επίσης στο στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, 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.».

Επειδή, στο [άρθρο 18 παρ. 2](#) του [Π.Δ. 186/1992](#) «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α'84), ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

«2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, ή σε δημόσιας εγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.....»

Επειδή, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 4570/2014, ΣτΕ 4269/2014, ΣτΕ 1405/2-15, 3336-40, ΣτΕ 3347/2015, 3399/2015), όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η

συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτος (οπότε, επί αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής, δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου), ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, ήτοι ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή, ως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα για τη διαχειριστική χρήση 2006, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της, ένα (1) Δ.Α. - Τ. συνολικής αξίας 60.000,00 € πλέον φπα 11.400,00 €, από την επιχείρηση '.....', το οποίο είναι εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή, σύμφωνα με την από 28.12.2006 παραγγελία και του υπ' αριθ./2006 τιμολογίου, η προσφεύγουσα και ήδη απορροφηθείσα εταιρεία προέβη στην αγορά δύο (2) ανυψωτικών περονοφόρων μηχανημάτων με ιστό στα 8,526 mtr, μπαταρία και φορτιστή, τα οποία είχαν τα αναφερόμενα στο ανωτέρω τιμολόγιο τεχνικά χαρακτηριστικά, καθαρής αξίας 30.000 ευρώ έκαστο, ήτοι συνολικής αξίας 60.000,00 ευρώ.

Επειδή, ο λόγος για τη διενέργεια της ανωτέρω συναλλαγής αποτέλεσε το γεγονός ότι για τα ως άνω μηχανήματα είχε ήδη εκφράσει ενδιαφέρον μίσθωσης πελάτης της προσφεύγουσας, ο κ. (ΑΦΜ της ΔΟΥ Ελευσίνας), ο οποίος για τις ανάγκες της επιχείρησής του είχε συνάψει την υπ' αριθ./2006 αρχική σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing) και είχε εκφράσει την πρόθεση του για την περαιτέρω μίσθωση (με τη μέθοδο leasing) δύο ανυψωτικών περονοφόρων μηχανημάτων, από την εταιρεία '.....'.

Επειδή, για την ολοκλήρωση της εν λόγω αγοράς εξεδόθη από την ως άνω εταιρεία το υπό κρίση/2006 Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο καθαρής αξίας 60.000,00 € πλέον ΦΠΑ 11.400,00 €, ήτοι σύνολο 71.400,00 €. Το τιμολόγιο αυτό εξοφλήθηκε από τη προσφεύγουσα μέσω τραπέζης, με την έκδοση της υπ' αριθ./2007 διγράμμις τραπεζικής επιταγής της, σε χρέωση του λογαριασμού της με IBAN

Επειδή, τα περιγραφόμενα στο ΔΑ-Τ. μηχανήματα απεστάλησαν απευθείας στις εγκαταστάσεις του μισθωτή, στη θέση, κατ' εντολή και για λογαριασμό της εκμισθώτριας εταιρείας, όπως αποδεικνύεται και από το σώμα του υπό κρίση Δελτίου Αποστολής - Τιμολογίου. Σημειώνεται ότι ο πελάτης-μισθωτής υπέγραψε στο δελτίο αποστολής στη θέση του παραλήπτη, ενώ υπέγραψε και το σχετικώς συνταχθέν πιστοποιητικό παραλαβής και αποδοχής του εξοπλισμού. Κατόπιν δε, της παράδοσης των εν λόγω μηχανημάτων, η προσφεύγουσα προέβη στις 24.01.2007 στη σύναψη με τον πελάτη της, κ.

(μισθωτή) του υπ' αριθ./.../.....-2007 Παραρτήματος Σύμβασης Leasing, με το οποίο προσετέθησαν τα μηχανήματα αυτά στην ήδη υπογραφείσα σύμβαση leasing.

Επειδή, ο πελάτης κατέβαλε κανονικά σε μηνιαία βάση το συμφωνηθέν μίσθωμα για τα ως άνω μηχανήματα, σύμφωνα και με την προσκομιζόμενη καρτέλα πελάτη. Σημειώνεται, ότι κατά τη διάρκεια της σύμβασης leasing, η εταιρεία αναδέχθηκε τον κ. στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις αυτού (σχετ. η υπ' αριθ./2007 σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης, καθώς και το υπ' αριθ. Πρακτικό Δ.Σ. της εν λόγω εταιρείας, στο οποίο αναγράφονται ρητώς και ειδικώς τα μισθωμένα ανυψωτικά μηχανήματα και η βούληση της εταιρείας αυτής να συνεχίσει τη μίσθωση τους).

Επειδή, αφού έληξε η σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing), η ως άνω εταιρεία προέβη τελικώς στην εξαγορά των ως άνω μηχανημάτων την 28.03.2012, σύμφωνα με σχετική πρόβλεψη της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης. Προς τούτο, εξεδόθη και το υπ' αριθ./2012 τιμολόγιο της προσφεύγουσας, καθαρής αξίας 100,00 € πλέον ΦΠΑ 23,00 € ήτοι συνολικά 123,00 €.

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την ενδικοφανή της προσφυγή, προσκομίζει, τα παρακάτω:

- την από 16.05.2006 Πρόταση χρηματοδοτικής μίσθωσης της προσφεύγουσας προς τον
- την υπ' αριθ./2006 Σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης μεταξύ της προσφεύγουσας και του
- το από 11.12.2006 Παράρτημα Πρότασης χρηματοδοτικής μίσθωσης της προσφεύγουσας προς τον
- την από 10.10.2006 Προσφορά της Προμηθεύτριας εταιρείας '..... προς τον
- την από 28.12.2006 Επιβεβαίωση παραγγελίας της προσφεύγουσας προς την Προμηθεύτρια εταιρεία, μέσω fax.
- το από 29.12.2006 Δελτίο Αποστολής-Τιμολόγιο της Προμηθεύτριας εταιρείας προς την προσφεύγουσα.
- Την υπ' αριθ./2007 δίγραμμη τραπεζική επιταγή της
- το υπ' αριθ./.../..... Παράρτημα Σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης μεταξύ της προσφεύγουσας και του
- το από 24.01.2007 Πιστοποιητικό παραλαβής και αποδοχής εξοπλισμού, υπογεγραμμένο από το
- την από 16.10.2007 Πρόταση χρηματοδοτικής μίσθωσης της προσφεύγουσας προς την εταιρεία
- την από 25.10.2007 Εκχώρηση Δικαιωμάτων και Υποχρεώσεων που απορρέουν από το Παράρτημα/...../..... από τονστη
- την με αριθ./2007 Σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας
- την από 16.10.2007 Σύμβαση εγγύησης μεταξύ της προσφεύγουσας και του
- το από 18.09.2009 Πρακτικό ΔΣ τηςΣ ΔΣ, στο οποίο ταυτοποιούνται τα μισθωμένα από την προσφεύγουσα μηχανήματα.
- την από 30.03.2012 Πράξη Λήξης χρηματοδοτικής μίσθωσης μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας
- το υπ' αριθ./2012 τιμολόγιο της προσφεύγουσας προς τη
- καρτέλα προμηθευτή της εταιρείας
- καρτέλα πελάτη -
- καρτέλα πελάτη - εταιρεία

Επειδή, ως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα:

Α) καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της το με αρ. Δ.Α.-ΤΙΜ/2006, με το με αριθμό/2006 παραστατικό καταχώρησης.

Β) η λογιστική εγγραφή πραγματοποιήθηκε στο ημερολόγιο διαφόρων πράξεων, με α/α/2006.

Γ) έχει συμπεριληφθεί στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ.

Δ) τα δεδομένα του ΔΑ-ΤΙΜ έχουν συμπεριληφθεί στα ποσά των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα εξέπεσε το σύνολο της αξίας του εν λόγω παγίου μέσω των αποσβέσεων που καταχώρησε όπως αυτές υπολογίστηκαν βάσει της χρονικής περιόδου της μίσθωσης ως εξής:

ΧΡΗΣΕΙΣ			
Λογ. Γ/Λ	2007	2008	2009
.....	11.230,14	11.918,03	12.000,00

Ε) τα δεδομένα του ΔΑ-ΤΙΜ έχουν συμπεριληφθεί στα ποσά των υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ. Ειδικότερα, έχουν συμπεριληφθεί στις φορολογητέες εισροές της περιοδικής δήλωσης του μηνός Δεκεμβρίου 2006 και στο ΦΠΑ εισροών που εκπέσθηκε κατά την περίοδο αυτή, καθώς και στην εκκαθαριστική του 2006.

ΣΤ) το εν λόγω φορολογικό στοιχείο δεν έχει ακυρωθεί μέχρι την ημερομηνία διακοπής εργασιών της προσφεύγουσας επιχείρησης. Δεν διαπιστώθηκαν δε η καταχώρηση άλλων παραστατικών με εκδότη την κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις

Ζ) με βάση τον τακτικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε για τις χρήσεις 2006 έως 2009 από την Υπηρεσία (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και στις συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου αυτού, δεν γίνεται καμία αναφορά για τις συγκεκριμένες συναλλαγές, τα βιβλία δε της προσφεύγουσας κρίθηκαν ΕΠΑΡΚΗ και ΑΚΡΙΒΗ.

Επειδή, ως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο ανωτέρω εκδότης του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου, κατά τον χρόνο έκδοσης αυτού, είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, και εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη πώληση, ήτοι:

Α) δεν έχει προβεί σε καμία αγορά αυτοκινήτων ή παρεμφερών μηχανημάτων στη χρήση 2006 αλλά ούτε και ενδοκοινοτικές συναλλαγές έχει δηλώσει, ώστε να έχει τη δυνατότητα να προβεί σε παρόμοιες πωλήσεις

Β) υπάρχει αναντιστοιχία αγορών – πωλήσεων τη χρήση 2006, καθώς από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών που υπέβαλλαν οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, καθώς η προσφεύγουσα δεν υπέβαλλε, προκύπτει μεγάλη διαφορά μεταξύ αγορών και πωλήσεων, ήτοι αγορές και δαπάνες ύψους 25.100,00 € και πωλήσεις 854.237,64 €

Γ) το υπ' αρ. εκδοθέν Δ.Α.- Τιμολόγιο την 29.12.2006 έχει αξία 60.000,00 €, ενώ οι συνολικές αγορές την υπό κρίση χρήση είναι 25.100,00 € ως προαναφέρθηκε

Δ) η έλλειψη αγορών, ως και η αναντιστοιχία αγορών-πωλήσεων, δεν δικαιολογεί πραγματικές εμπορικές συναλλαγές

Ε) από τη σύγκριση και ανάλυση των δεδομένων των περιοδικών δηλώσεων φπα, συνδυαστικά με τα δεδομένα των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών-προμηθευτών που υπέβαλλαν οι τρίτοι, προκύπτει το συμπέρασμα ότι οι περιοδικές δηλώσεις συντάχθηκαν αυθαίρετα με εικονικά ποσά

ΣΤ) ο όγκος των εργασιών του εκδότη όπως προκύπτει από τα εκδοθέντα στοιχεία και η αξία τους, όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων, αλλά και από κατασχεθέντα στοιχεία του ΣΔΟΕ, προϋποθέτει την ύπαρξη εξειδικευμένου και πολυπληθούς απασχολούμενου προσωπικού, γεγονός που δεν υφίσταται, βάσει του εγγράφου του ΕΦΚΑ.

Ζ) δεν διέθετε μεταφορικά μέσα, ώστε να δικαιολογείται ο όγκος και η διακίνηση των εμπορευμάτων για την άσκηση της επαγγελματικής της δραστηριότητας

Η) από την επεξεργασία και έρευνα προηγούμενου ελέγχου βάσει κατασχεθέντων στοιχείων οι φορτωτικές που εκδόθηκαν από μεταφορικές επιχειρήσεις για τις φερόμενες διακινήσεις εμπορευμάτων είναι πλαστές και εικονικές.

Επειδή, η εκδότρια επιχείρηση, είχε κάνει έναρξη εργασιών, δηλώνοντας ως έδρα επί της οδού, με Α.Φ.Μ., είναι φορολογικώς υπαρκτή επιχείρηση.

Επειδή, η εκδότρια επιχείρηση ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτει από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τη συγκεκριμένη συναλλαγή.

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει, η φορολογική αρχή είχε κατ' αρχήν αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν διέθετε τα μέσα και το προσωπικό για να εκτελέσει την ανωτέρω πώληση, αλλά ούτε και την αντίστοιχη αγορά του, το βάρος αποδείξεως της πραγματοποιήσεως της επίμαχης συναλλαγής με τον εν λόγω εκδότη είχε η προσφεύγουσα, η οποία μάλιστα, όπως προκύπτει από τα διαδικαστικά έγγραφα της υποθέσεως, δεν αντέκρουσε ειδικώς, με την ενδικοφανή της προσφυγή, τον σχετικό λόγο της φορολογικής αρχής, περί πραγματικής αδυναμίας εκτελέσεως, από τον ανωτέρω εκδότη του τιμολογίου, της συγκεκριμένης συναλλαγής, και συγκεκριμένα, περί του ότι η συγκεκριμένη συναλλαγή πραγματοποιήθηκε μεν, αλλά ήταν αντικειμενικά αδύνατον να εκτελεσθεί από τον συγκεκριμένο εκδότη.

Επειδή, όμως, από τα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα, αποδεικνύεται, ότι η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε μεν αλλά προφανώς από άλλο εκδότη, κρίνουμε, ότι το υπό κρίση φορολογικό στοιχείο, είναι εικονικό, ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Ειδικότερα, ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι μεν συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, πλην, όμως τα ανυψωτικά μηχανήματα { πολύ συγκεκριμένα και εξατομικευμένα }, εκμισθώθηκαν άμεσα από τη λήπτρια – προσφεύγουσα με σύμβαση χρηματοδοτικής σύμβασης, ενώ με τη λήξη αυτής πωλήθηκαν στον μισθωτή και εκδόθηκε παραστατικό πώλησης. Συνολικά δε, έχουν χρησιμοποιηθεί για τη παραγωγή εισοδήματος του λήπτη. Επιπλέον η συναλλαγή εξοφλήθηκε με τραπεζικό μέσο. Με αυτά τα δεδομένα και λαμβάνοντας υπόψη ιδιαίτερα το γεγονός, ότι το αντικείμενο της συναλλαγής είναι απτό και συγκεκριμένο, συμπεραίνουμε ότι, ο λήπτης του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου τελούσε σε καλή πίστη, αποδεικνύοντας την καλοπιστία του, όταν έλαβε το υπό κρίση φορολογικό στοιχείο, το οποίο είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζουν, ότι:

Άρθρο 72. Μεταβατικές διατάξεις (Πρώην άρθρο 66)

“§11. 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.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.”

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 68. Έκδοση φύλλων ελέγχου

2. 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)....., γ)

Άρθρο 84. Παραγραφή

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) 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.

******Η περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 13 του ν. [3522/2006](#) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22-12-2006), σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του ίδιου νόμου.*

Επειδή, το με αρ. πρωτ./2017 διαβιβαστικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, με το οποίο διαβιβάστηκε το με αρ. πρωτ./2017 δελτίο πληροφοριών του 10^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, περιήλθε στην αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή στις 03.11.2017, ήτοι μετά την πάροδο της πενταετίας, αυτό αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια του άρθρου 68 § 2 α του ν. 2238/1994, και το οποίο δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία.

Επειδή, οι υπ' αρ. 2934/2017 & 172/2018 αποφάσεις του ΣτΕ, τις οποίες επικαλείται η προσφεύγουσα, αφορούν τραπεζικές καταθέσεις ημεδαπής, και η ΠΟΛ 1191/2017 αφορά την κοινοποιηθείσα υπ' αρ. 265/2017 γνωμάτευση του ΝΣΚ για την περίπτωση της ανακρίβειας της δήλωσης της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 68 ν. 2238/1994, και οι οποίες δεν αφορούν την υπό κρίση περίπτωση.

Επειδή, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων των [παραγράφων 1 και 4 \(περιπτ. β'\) του άρθρου 84](#) του ΚΦΕ, ερμηνευομένων σύμφωνα με την συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με την στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος

φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002).

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του ν. 2238/1994 καθώς και των αποφάσεων του ΣτΕ, η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 69 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 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος..... Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, ήτοι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, παραγράφεται, για τη διαχειριστική χρήση 2006 την 31.12.2012 (αρχική πενταετής παραγραφή).

Περαιτέρω, από τις ανωτέρω διατάξεις σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 17 2 Ν.3296/2004, το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, ήτοι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου, παραγράφεται, για τη διαχειριστική χρήση 2006 κατ' αρχήν την 31.12.2017 (δεκαετής παραγραφή λόγω συμπληρωματικών στοιχείων).

Εξάλλου, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της περ. β' της παρ. 4 του άρθρου 84 ν. 2238/1994, "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 συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στην διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον για αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. (βλ. ΣτΕ 402/2014).

Επειδή, ως προαναφέρθηκε το ως άνω δελτίο πληροφοριών περιήλθε στην αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή στις 03.11.2017, ήτοι το τελευταίο έτος της δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου, παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος, ήτοι μέχρι την 31.12.2018.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/31.03.2015 με την οποία κοινοποιήθηκε η με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, έγινε δεκτό, ότι, "ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου."

Επειδή, σύμφωνα με την 249/2018 απόφαση του ΣτΕ, "ο λήπτης νομοτύπως εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου, που αντιστοιχεί σε πραγματοποιηθείσα συναλλαγή και έχει εκδοθεί από φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, για το οποίο ο λήπτης καλοπίστως υπέλαβε ότι ήταν πράγματι εκείνο που εκπλήρωσε τη συναλλαγή, έχει δικαίωμα έκπτωσης της σχετικής δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του. Ορθά κρίθηκε ότι, εφόσον η αναιρεσίβλητη εταιρεία τελούσε σε καλή πίστη κατά τη διενέργεια των συναλλαγών και τα καταχώρισε στα βιβλία της, δεν ήταν νόμιμη η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος".

Επειδή, ορθώς η προσφεύγουσα, εξέπεσε το σύνολο της αξίας του εν λόγω παγίου μέσω των αποσβέσεων που καταχώρησε όπως αυτές υπολογίστηκαν βάσει της χρονικής περιόδου της μίσθωσης στις διαχειριστικές χρήσεις 2007, 2008 και 2009.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας γίνονται δεκτοί.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΚΒΣ

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2523/97, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 9 Επιβολή προστίμων

5. 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, οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ., συνδέονται άμεσα με τη φορολογία εισοδήματος, και το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου και κοινοποίηση πράξεων φόρου εισοδήματος, σε βάρος της προσφεύγουσας, για το οικονομικό έτος 2007, δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή, ως ανωτέρω αναφέρθηκε.

Συνεπώς, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ., για τη διαχειριστική χρήση 2006 δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή, και κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται δεκτοί.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17-10-2015), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 7. Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

“3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε) , στ) , ζ)”

Κατόπιν των ανωτέρω επιβάλλεται στην προσφεύγουσα πρόστιμο για λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προ το πρόσωπο του εκδότη, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 3 του άρθρου 7 Ν. 4337/2015, ως κάτωθι:

ΔΑ-TIM. /2006 αξίας 60.000,00 € * 20% = 12.000,00 €

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΦΠΑ

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2859/2000 (Α' 248/07.11.2000) ορίζουν, ότι:

Άρθρο 57. Παραγραφή

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

Άρθρο 49. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

“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 Δ.Ο.Υ., 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.

§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 Δ.Ο.Υ., 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”.

****Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 49, τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 21 του ν. 3610/2007 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22-11-2007), σύμφωνα με την περίπτωση δ' του άρθρου 27 του ίδιου νόμου”.

Επειδή, σύμφωνα με του άρθρο 57 §§ 1 & 2 του ν. 2859/2000, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου, παραγράφεται, για τη διαχειριστική χρήση 2006 την 31.12.2012 (αρχική πενταετής παραγραφή) και το 2017 (δεκαετής παραγραφή λόγω συμπληρωματικών στοιχείων)

Επειδή, ως προαναφέρθηκε το ως άνω δελτίο πληροφοριών περιήλθε στην αρμόδια ελεγκτική φορολογική αρχή στις 03.11.2017, ήτοι το τελευταίο έτος της δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας και κοινοποίηση πράξεων φπα, σε βάρος της προσφεύγουσας, **για τη διαχειριστική χρήση 2006 έχει υποπέσει σε παραγραφή**, και κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας γίνονται δεκτοί.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 6 § 1 ν. 2523/1997 και ΑΡΘΡΟΥ 79 § 1 του Ν. 4472/2017

Επειδή, 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 και με βάση τα ως άνω εκτεθέντα, **το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΦΠΑ, σε βάρος της προσφεύγουσας, για τη διαχειριστική χρήση 2006 έχει υποπέσει σε παραγραφή**, και κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας γίνονται δεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

A) την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ./19.10.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’, Α.Φ.Μ., όπως εκπροσωπείται κατά το νόμο και το καταστατικό της, υπό την ιδιότητά της ως οιονεί καθολικής διαδόχου της ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία «.....» (όπως είχε ήδη μετονομαστεί η «.....»), με Α.Φ.Μ. λόγω συγχώνευσης με απορρόφηση (αρ. πρωτ. Απόφασης/2010, ΦΕΚ τ. ΑΕ/ΕΠΕ/2010), ήτοι

1) της υπ’ αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 § 3 και 5 ν. 4337/2015, διαχειριστικής χρήσης 01.01-31.12.2006, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ: 12.000,00 €

B) την αποδοχή της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής, και την ακύρωση των κάτωθι πράξεων:

1) της υπ’ αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους **2007** (διαχειριστική χρήση **01.01–31.12.2006**), του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής : 0,00 €

2) της υπ’ αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους **2008** (διαχειριστική χρήση **01.01–31.12.2007**), του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής : 0,00 €

3) της υπ’ αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους **2009** (διαχειριστική χρήση **01.01–31.12.2008**), του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής : 0,00 €

4) της υπ’ αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους **2010** (διαχειριστική χρήση **01.01–31.12.2009**), του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής : 0,00 €

5) της υπ’ αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστική χρήση **01.01–31.12.2006**, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής : 0,00 €

6) της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής χρήσης 01.01-31.12.2006, του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ: 0,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.