



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 1/2/2019

Αριθμός απόφασης: 292

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

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

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

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

4. Την από 4/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή :

α) της υπό εκκαθάριση εταιρίας «.....»,
με διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ, που έδρευε στα, επί της οδού,
ΤΚ και εκπροσωπείται νόμιμα από τον εκκαθαριστή αυτής, ΑΦΜ και

β) του, ΑΦΜ, Διευθύνοντα Συμβούλου, Διαχειριστή και Προέδρου Δ.Σ. κατά την ελεγχόμενη χρήση, που κατοικεί στα, κατά :

- i. της με αρ./8-8-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008,
 - ii. της με αρ./8-8-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007,
 - iii. της με αρ./8-8-2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007,
 - iv. της με αρ./2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 του Ν.4337/2015 χρήσης 2007
 - v. της με αρ./8-8-2018 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
 6. Την από 17/10/2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.
 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 4/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση εταιρίας «.....», ΑΦΜ και του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό **..../8-8-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (χρήσης 2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος ποσού 331.655,08 €, πλέον πρόσθετου φόρου 298.987,05 €, ήτοι συνολικού ποσού **630.642,13 €**.
2. Με την με αριθμό **..../8-8-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος ποσού 101.840,59€, πλέον πρόσθετου φόρου 91.809,30 €, ήτοι συνολικού ποσού **193.649,89 €**.
3. Με την με αριθμό **..../8-8-2018** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/97, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, ήτοι συνολικό ποσό $32.148,00 \times 50\% =$ **16.074,00 €**.
4. Με την με αριθμό **..../2018** πράξη επιβολής προστίμου χρήσης 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας ποσού **67.680,00 €**, λόγω λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής

αξίας 30.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 5.700,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....- ΑΦΜ» και έξι (6) εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 139.200,00 € πλέον Φ.Π.Α. 26.448,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....- ΑΦΜ», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11§1, 12§1,9,10,11,14 και 18§2 του Π.Δ.186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3β' του Ν.4337/2015.

5. Με την με αριθμό**/8-8-2018** πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας ποσού **1.000,00 €** (λόγω υποτροπής), διότι δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ. πρωτ./15-3-2018 έγγραφο αίτημα προς τον Διευθύνοντα Σύμβουλο της εταιρίας για την ελεγχόμενη χρήση και στο με αρ.πρωτ./23-3-2018 έγγραφο αίτημα προς τον εκκαθαριστή για να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του Ν.4174/2013, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2 περ. δ' του Ν.4174/2013.

Δυνάμει της υπ' αρ. ../15.02.2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος στην υπό εκκαθάριση επιχείρηση «.....», βάσει συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με το υπ' αριθμ. πρωτ./07.12.2017 (εισερχ./14-12-2017) πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και τη συνημμένη σε αυτό Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), που συντάχθηκε σε βάρος της επιχείρησης «..... ΑΦΜ», σύμφωνα με την οποία τα έξι (6) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 139.200,00 € πλέον Φ.Π.Α. 26.448,00 €, που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρία στη χρήση 2007 από την ανωτέρω επιχείρηση είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή και επίσης με το υπ' αριθμ. πρωτ./03.11.2017 (εισερχ./6-11-2017) δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τη συνημμένη σε αυτό πληροφοριακή έκθεση ελέγχου, που συντάχθηκε σε βάρος της επιχείρησης «..... ΑΦΜ», σύμφωνα με την οποία τα δύο (2) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 30.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 5.700,00 €, που εξέδωσε η ανωτέρω επιχείρηση στη χρήση 2007 προς την προσφεύγουσα εταιρία είναι εικονικά.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης επέδωσε στον προσφεύγοντα, Διευθύνοντα Σύμβουλο, Διαχειριστή και Πρόεδρο Δ.Σ., κατά την ελεγχόμενη χρήση, της προσφεύγουσας εταιρίας, το με αρ./15-3-2018 έγγραφο αίτημα και στον εκκαθαριστή της εταιρίας Γκαμπισιόνα Γκέλα το με αρ./23-3-2018 έγγραφο, με τα οποία τους ζητήθηκε η προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης της ελεγχόμενης χρήσης. Η προσφεύγουσα, δια του Διευθύνοντα Συμβούλου και του εκκαθαριστή της, δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της φορολογικής αρχής και της επιβλήθηκε το σχετικό πρόστιμο. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας περί της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων και σε συνδυασμό με το γεγονός

της μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης ανακριβή και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης χρήσης εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Οι προσφεύγοντες, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους :

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για τη χρήση 2007 έχει παραγραφεί. Δεν υφίσταται συμπληρωματικό στοιχείο, καθώς τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής εντός πενταετίας και αγνοήθηκαν, εφόσον η φορολογική αρχή είναι ενιαία και αδιάσπαστη διοικητική αρχή, η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης και οι Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και Έδεσσας δεν είναι διαφορετικά νομικά πρόσωπα, αποτελούν τον ίδιο διάδικο (ΑΑΔΕ).
2. Παραβίαση του ουσιώδους τύπου της σύνταξης ειδικής, ορισμένης και εμπειριστατωμένης έκθεσης ελέγχου του αρ. 28 Ν. 4174/2013. - Στις εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α., Κ.Β.Σ. και προστίμων σε κανένα σημείο δεν αναφέρονται ο αριθμός και η ημερομηνία έκδοσης των τιμολογίων.
3. Εσφαλμένα ο έλεγχος έκρινε τις επίμαχες συναλλαγές της εταιρίας ως εικονικές. Πλημμελής κρίση του ελέγχου – Ανεπαρκής αιτιολόγηση καθόσον οι αναφερόμενες συναλλαγές ήταν πραγματικές στο σύνολό τους.
4. Μη σύννομη η άρνηση έκπτωσης των σχετικών δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα - Εφαρμογή της υπ' αριθ. ΠΟΛ 1071/2015.
5. Η προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. είναι νομικά πλημμελής διότι στην έκθεση ελέγχου, επί της οποίας ερείδεται η ως άνω πράξη δεν γίνεται αυτοτελής προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων της εταιρίας μας.
6. Μη σύννομος ο προσδιορισμός του Φ.Π.Α. και του Προστίμου Φ.Π.Α.. Δεδομένης της καλής τους πίστης και της αναμφισβήτητης πραγματοποίησης των συναλλαγών τους, η αποστέρηση, βάσει του εσωτερικού δικαίου, του δικαιώματος έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών που αντιστοιχούσε στα εν λόγω τιμολόγια είναι μη συμβατή με το ενωσιακό δίκαιο.
7. Μη υποχρέωση διατήρησης των βιβλίων και στοιχείων ενόψει του ότι η κλήση για την προσκόμιση αυτών επιδόθηκε το 2018, ήτοι 11 έτη μετά, ενώ η χρήση του 2007 είχε ήδη υποπέσει σε παραγραφή.
8. Εφαρμογή της αρχής της ευνοϊκότερης ρύθμισης. - Στην υπό κρίση περίπτωση, αν και στις αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου αναγράφεται ότι: «*Σημείωση: για τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017*», επιβλήθηκαν πρόσθετοι φόροι σε ποσοστό 120%.

Ως προς την ένσταση παραγραφής

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 : «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

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

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει

ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.» όπου στο άρθρο 49 παρ. 3 του ίδιου νόμου ορίζεται : «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι : «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

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

Επειδή συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία, που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος [ΣτΕ 3953/2011, 496, 3955/2012]. Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τη συμπληρωματική πράξη

προσδιορισμού του φόρου, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας, φορολογικής ή μη, υπηρεσίας [ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012]. (σκέψη 12 ΣτΕ 1623/2016)

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

Επειδή σύμφωνα με την ίδια ως άνω γνωμοδότηση, η οποία έγινε αποδεκτή από τη Διοίκηση (ΠΟΛ 1125/2004), ορίζεται: «Αντιθέτως αν για οποιονδήποτε λόγο δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ. κατά τα παραπάνω) ή πράξη Φ.Π.Α. εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία εν προκειμένω), δεν μπορεί να γίνει λόγος για έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και συνακόλουθα διαφορετικής παραγραφής, από αυτήν του αρχικού φύλλου (δηλονότι 10ετία ή 11ετία επί εισοδήματος κατά τα παραπάνω). Κατά συνέπεια εν προκειμένω, μη εκδοθέντων αρχικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων (ως προς τον Φ.Π.Α.) (κατά το πραγματικό) - εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής (5ετία κατά τις διατάξεις [άρθρων 84 παρ. 1 Ν. 2238/94](#) και [57 παρ. 1 Ν. 2859/2000](#)) δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ή πράξεις (σύμφωνα με τις διατάξεις [άρθρων 68 παρ. 2 περ. β' Ν. 2238/94](#) και [49 παρ. 3 Ν. 2859/2000](#)).»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η με αρ. ../15.02.2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, εκδόθηκε κατόπιν του υπ' αριθμ. πρωτ./07.12.2017 (εισερχ./14-12-2017) εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και του υπ' αριθμ. πρωτ./03.11.2017

(εισερχ./6-11-2017) δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τις συνημμένες σε αυτά εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ..

Επειδή, η λήψη των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα βιβλία της επιχείρησης δεν εγείρουν υπόνοια εικονικότητας, παρά μόνο μετά από έλεγχο που διενεργεί άλλη φορολογική αρχή σε αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση. Εν προκειμένω, οι συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. για τους εκδότες των εικονικών φορολογικών στοιχείων, που απεστάλησαν στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης με τα ανωτέρω διαβιβαστικά έγγραφα, **αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία** ικανά να επεκτείνουν το χρόνο παραγραφής της χρήσης 2007 στη δεκαετία και ακολούθως νομιμοποιείται η **αρμόδια Δ.Ο.Υ. της λήπτριας επιχείρησης** να εκδώσει συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου εντός του προβλεπόμενου δεκαετούς χρόνου παραγραφής, εφόσον μπορεί να στηρίξει την απαιτούμενη εκ του νόμου σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Συνεπώς, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων, ότι οι εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, καθώς η φορολογική αρχή είχε λάβει γνώση περί της ύπαρξης εικονικών φορολογικών στοιχείων εντός πενταετίας, τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, η επιχείρηση υπέβαλλε την με αρ. .../13-5-2008 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 και την με αρ. .../2008 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 - 31/12/2007. Σημειώνεται ότι η επίδικη χρήση δεν έχει περαιωθεί, ούτε έχει διενεργηθεί τακτικός φορολογικός έλεγχος.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγονται τα εξής :

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

Επειδή ωστόσο δεν προκύπτει από την από 8/8/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. ότι υφίσταται αρχική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., που είναι απαραίτητη προϋπόθεση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 2859/2000, για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης, βάσει συμπληρωματικών στοιχείων. Ως εκ τούτου, δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 57§2γ' του ν. 2859/2000.

Επομένως, έστω και αν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία, έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2007 ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α. και δε δύναται να εκδοθεί συμπληρωματική πράξη επιβολής Φ.Π.Α. καθώς και πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 ν.2523/97, λόγω του παρακολουθηματικού του χαρακτήρα. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί ακύρωσης, λόγω παραγραφής, της με αρ./8-8-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και της με αρ./8-8-2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης **γίνεται δεκτός**.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης του ουσιώδους τύπου της σύνταξης ειδικής, ορισμένης και εμπειριστατωμένης έκθεσης ελέγχου του αρ. 28 Ν. 4174/2013.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι : «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο της φορολογικής αρχής, ύστερα από πρόσκληση, τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης χρήσης και επομένως δεν ήταν δυνατόν να γίνει αναφορά των αναγραφόμενων στοιχείων των επίδικων φορολογικών στοιχείων στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης. Η πιστοποίηση της λήψης των φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα προέκυψε από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών της χρήσης 2007 που υπέβαλλε η ίδια, το περιεχόμενο των οποίων δεν αμφισβητήθηκε από τους προσφεύγοντες και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός τους απορρίπτεται ως αλυσιστελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης και πλημμελούς κρίσης του ελέγχου για την εικονικότητα των συναλλαγών.

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση,*

δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, 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 όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011,8, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού οι εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, τα πορίσματα των οποίων υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1404/2015 «εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.»

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/95).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για την λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με την συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά των εκδοτών των επίδικων τιμολογίων διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν ήταν δυνατόν να τελούσε σε καλή πίστη καθότι προέβη σε αγορές περισσότερες της μίας φορές, ενέργεια που καταδεικνύει ότι γνώριζε τα πρόσωπα με τα οποία συνεργαζόταν και είχε ως σκοπό την λήψη των εν λόγω στοιχείων.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου». Στην υπό κρίση περίπτωση, οι προσφεύγοντες δεν προσκομίζουν στοιχεία που να αποδεικνύουν το αληθές των επίμαχων

συναλλαγών και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί άρνησης της εικονικότητας απορρίπτεται ως ανατιολόγητος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης απόρριψης των επίμαχων δαπανών και εφαρμογής της ΠΟΛ 1071/2015.

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

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

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

Επειδή με την ΠΟΛ1071/2015 έγινε αποδεκτή η υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, σύμφωνα με την οποία «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». Εν προκειμένω, δεν δύναται να εφαρμοστούν οι διατάξεις της ανωτέρω ΠΟΛ, καθότι οι συναλλαγές της προσφεύγουσας με την εκδότρια επιχείρηση «.....- ΑΦΜ» κρίθηκαν εικονικές στο σύνολο της συναλλαγής και όχι ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Εξάλλου, οι προσφεύγοντες δεν απέδειξαν της καλή τους πίστη στις συγκεκριμένες συναλλαγές και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον 5^ο και 6^ο ισχυρισμό.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις/8-8-2018 και/8-8-2018 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, γίνεται αποδεκτή για τον

λόγο της **παραγραφής**, παρέλκει η εξέταση του 5^{ου} και 6^{ου} προβαλλόμενου ισχυρισμού, καθώς αφορούν στις εν λόγω πράξεις.

Ως προς την υποχρέωση φύλαξης των βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2007.

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

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

Επειδή στο άρθρο 21 του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/92) ορίζεται : «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. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.»

Επειδή με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 1738/2017 κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Σύμφωνα με την ως άνω απόφαση, κρίθηκαν αντισυνταγματικές οι παρατάσεις παραγραφής, καθώς δόθηκαν στη λήξη της προθεσμίας παραγραφής και όχι «σε ημερολογιακό έτος προγενέστερο του προηγούμενου της δημοσιεύσεως του νόμου αυτού έτους» ως ορίζεται από τις συνταγματικές αρχές.

Επειδή με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1137542 ΕΞ 2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων διευκρινίζεται ότι : «Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, τα βιβλία και τα στοιχεία των διαχειριστικών χρήσεων έως και το 2007 που παραγράφονταν την 31.12.2013, καθώς και της χρήσης 2008 που παραγραφόταν την 31.12.2014, είτε πρόκειται για ανέλεγκτες υποθέσεις είτε για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί ή περαιωθεί με οποιαδήποτε ρύθμιση και έχει εξοφληθεί ή θα εξοφληθεί το σύνολο της οφειλής, δύνανται να καταστραφούν εφόσον δε συντρέχει οποιοσδήποτε λόγος παράτασης ή μεγαλύτερης παραγραφής ...»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης ζήτησε από την προσφεύγουσα, δια του Διευθύνοντα Συμβούλου κατά την ελεγχόμενη χρήση και του εκκαθαριστή της, με τα με αρ./15-3-2018 και/23-3-2018 έγγραφα, αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 -31/12/2007, στα οποία η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα δεν είχε υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2007 κατά το χρόνο που αυτά ζητήθηκαν (έτος 2018), καθόσον κατά την εκπνοή του χρόνου της κανονικής παραγραφής (πενταετίας) δεν συνέτρεχαν λόγοι παράτασης του χρόνου αυτού, και επομένως η φορολογική αρχή δεν δύναται να επιβάλει πρόστιμο για τη μη προσκόμισή τους.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εφαρμογής της αρχής της ευνοϊκότερη ρύθμισης.

Επειδή, στην με αρ. αριθμό/8-8-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (χρήσης 2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, επισυνάπτεται ο πίνακας υπολογισμού των πρόσθετων φόρων, βάσει των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017. Από τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων επιλέχθηκε το ποσό των 298.987,05 € που προέκυψε, βάσει των διατάξεων των άρθρων 53 και 58 του Κ.Φ.Δ., ως το ευνοϊκότερο για την προσφεύγουσα σε σχέση με το ποσό που προέκυψε βάσει των διατάξεων του άρθρου 1 του Ν.2523/97 (ήτοι ποσό 397.986,10 €). Επομένως, στην υπό κρίση

περίπτωση εφαρμόστηκε η αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 4/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση εταιρίας «.....», ΑΦΜ, ως ακολούθως :

1) την αποδοχή αυτής και την **ακύρωση** α) της με αριθμό/8-8-2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007, λόγω παραγραφής, β) της με αρ./8-8-2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007 – 31/12/2007 λόγω παραγραφής και γ) της με αρ./8-8-2018 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, λόγω μη υποχρέωσης διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων της κρινόμενης χρήσης.

2) την απόρριψη αυτής και την **επικύρωση** α) της με αρ. της με αρ./8-8-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 και β) της με αρ./2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 του Ν.4337/2015 χρήσης 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης

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

Κ.Β.Σ.

Η με αριθμό/2018 πράξης επιβολής προστίμου **χρήσης 2007**

Ποσό καταλογισμού **67.680,00 €**

Φόρος εισοδήματος

Η με αριθμό/8-8-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **οικονομικού έτους 2008 (χρήσης 2007)**

Ποσό για καταβολή **630.642,13 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.