



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 29/03/2019

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

Αριθμός απόφασης: 732

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45  
**Ταχ. Κώδικας** : 54630 - Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313 - 333245  
**ΦΑΞ** : 2313 - 333258  
**E-Mail** : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
  - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
  - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
  - γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **29/11/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ** ..., με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες ξενοδοχείου ύπνου Β' κατηγορίας και κάτω με εστιατόριο, με διεύθυνση έδρας στη ... Θεσσαλονίκης, επί της οδού ..., νομίμως εκπροσωπούμενης κατά: α) της με αριθμό **.../24-10-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, β) της με αριθμό **.../24-10-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 και γ) της με αριθμό **.../.../24-10-2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 6

του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **29/11/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθ. **.../24-10-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, οικον. έτους 2011, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης, κύριος φόρος ύψους 1.210,81 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 633,74 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 1.844,55 €.

-Με την υπ' αριθ. **.../24-10-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης, κύριος φόρος ύψους 1.446,85 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 1.336,03 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 2.782,88 €.

-Με την υπ' αριθ. **.../.../24-10-2018** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης, πρόστιμο ύψους 723,43 €, επειδή διενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών με βάση δέκα (10) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 13.153,16 € πλέον ΦΠΑ 1.446,84 € με προσδιορισθείσα την μερικώς εικονική αξία στο ποσό των 5.045,05 € πλέον ΦΠΑ 554,95 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου, στη χρήση 2010 από την Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, με βάση τις διατάξεις του Ν. 2238/1994 και τις διατάξεις του Ν. 2859/2000, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. **.../28-12-2016** σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ. **.../05-11-2013** έγγραφο του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Περιφερειακή Διεύθυνση Κεντρικής Μακεδονίας, που εστάλη στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, με το οποίο διαβιβάστηκαν η από 15/10/2013 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (ΠΔ186/1992) και η από 15-10-2013 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α. που αφορούν στη λήπτρια προσφεύγουσα επιχείρηση. Από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης εκδόθηκε η με αριθμό **.../22-11-2013** Απόφασης Επιβολής Προστίμου βάσει της από 15-10-2013 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.), η

προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρία φέρεται να έλαβε κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 δέκα (10) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της επιχείρησης «...» με ΑΦΜ ..., καθαρής αξίας 13.153,16 € πλέον ΦΠΑ 1.446,84 € με προσδιορισθείσα την μερικώς εικονική αξία στο ποσό των 5.045,05 € πλέον ΦΠΑ 554,95 €, όπως απεικονίζονται στον ακόλουθο πίνακα:

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

ΕΚΔΟΤΗΣ «...» - ΑΦΜ ...

A/A	No ΑΠΥ	Αξία ΑΠΥ με ΦΠΑ	Αιτιολογία έκδοσης, όπως αναγράφεται στις ΑΠΥ
1	../08-09-2010	1.500,00	...
2	../13-09-2010	1.500,00	...
3	../15-09-2010	1.500,00	...
4	../18-09-2010	1.500,00	...
5	../20-09-2010	1.500,00	...
6	../24-09-2010	1.500,00	...
7	../03-10-2010	1.400,00	...
8	../07-10-2010	1.400,00	...
9	../09-10-2010	1.400,00	...
10	../12-10-2010	1.400,00	...
	<b>ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ</b>	<b>14.600,00</b>	

Οι λόγοι που στοιχειοθετούν και αποδεικνύουν τη μερική εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που φέρεται να εξέδωσε η επιχείρηση «...» με ΑΦΜ ..., προς την προσφεύγουσα, καταγράφονται αναλυτικά στην από 15/10/2013 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.).

Κατόπιν τούτου, διενεργήθηκε έλεγχος με βάση τα ως άνω στοιχεία, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 66 του ν. 2238/1994 και 48 του Ν. 2859/2000, ο οποίος έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας ως επαρκή, και ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τα καθαρά της κέρδη για την υπό κρίση χρήση, με την προσθήκη λογιστικών διαφορών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94, αναπροσάρμοσε τις φορολογητέες εισροές της και καταλόγισε το αντίστοιχο πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του Ν. 4472/2017.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1) Σε αντίκρουση των αποδεικτικών που επικαλούνται οι προσβαλλόμενες εκθέσεις σχετικά με την αποδοχή από την προσφεύγουσα των δήθεν εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσκομίζει μετ' επικλήσεως την υπ' αριθμόν 2372/2018 αμετάκλητη απόφαση του Τριμελούς Εφετείου Πλημμελημάτων Θεσσαλονίκης, δυνάμει της οποίας ο νόμιμος εκπρόσωπος της κηρύσσεται αμετάκλητα αθώος για λόγους ουσίας, όπως αναφέρει στο λεκτικό της η παραπάνω απόφαση. Η

εν λόγω απόφαση, όπως προκύπτει από τη σχετική σφραγίδα στη τελευταία σελίδα της προσκομιζόμενης απόφασης. έχει καταχωρηθεί στο οικείο βιβλίο κατ' άρθρο 473 παρ. 3 ΚΠΔ με αύξοντα αριθμό .... την 14.11.2018. Συνεπώς, παρερχόμενων των νόμιμων προθεσμιών περί αναίρεσης αυτής, έχει καταστεί αμετάκλητη. Άλλως και επικουρικώς, με το από 05.06.2010 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης, υπογράφηκε μεταξύ της προσφεύγουσας και της ... σύμβαση μίσθωσης, σύμφωνα με την οποία μίσθωσε δωμάτια-διαμερίσματα, τα οποία είναι πλήρως επιπλωμένα για χρονική περίοδο από 15 Απριλίου έως 15 Οκτωβρίου για τα επόμενα τρία (3) χρόνια. Ειδικά για το έτος 2010 η μίσθωση είχε συμφωνηθεί ότι θα άρχιζε από την 5<sup>η</sup> Ιουνίου και θα έληγε την 15<sup>η</sup> Οκτωβρίου. Την επίμαχη χρονική περίοδο του έτους 2010, όπως προκύπτει από τις επικαλούμενες στην έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ υπεύθυνες δηλώσεις, εργάζονταν στο ξενοδοχείο της υπάλληλοι που διέμεναν στα μισθωμένα από την προσφεύγουσα δωμάτια της .... Η ιδιοκτήτρια των δωματίων ..., κατά τη διενέργεια ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., προκειμένου να αποκρύψει το γεγονός μη ύπαρξης ειδικού σήματος λειτουργίας του ΕΟΤ στο διαμέρισμα και σε δύο από τα δωμάτιά της, δήλωσε ψευδώς ότι ενοικιάζει στην προσφεύγουσα τρία μόνο δωμάτια. Εν συνεχεία, με την από 11/8/2011 υπεύθυνη δήλωσή της, ανακάλεσε λίγες μόνο ημέρες μετά, τα όσα υπό πίεση και φόβο είχε δηλώσει. Συνολικά κατέβαλε το ποσό των 14.600,00 ευρώ μισθώνοντας κάθε δωμάτιο 15,00 ευρώ τη βραδιά [132 νύχτες συνολικά για το χρονικό διάστημα από 5/6/10 έως 15/10/10 για έξι (6) δωμάτια, ήτοι πέντε (5) δωμάτια και ένα (1) διαμέρισμα]. Από τα παραπάνω, αποδεικνύεται ότι όχι μόνο τα τιμολόγια δεν ήταν εικονικά, αλλά δεν υπήρχε και κανένα κίνητρο από την προσφεύγουσα για να τα λάβει.

- 2) Παραγραφή της αξιώσεως του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, καθώς και της πράξης προστίμου ΦΠΑ για τη χρήση 2010 σύμφωνα και με τις διατάξεις του άρθρ. 84 του Ν. 2238/1994. (σχετ. ΣΤΕ 1738/2017, ΠΟΛ 1192/2017, ΣΤΕ 172/2018).

**Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί του πραγματικού των συναλλαγών και του αμετακλήτου της υπ' αριθ. .../2018 απόφασης του Τριμελούς Εφετείου Πλημμελημάτων Θεσσαλονίκης**

**Επειδή,** στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών

δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

**Επειδή**, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

**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 «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «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, επιφυλασσόμενων 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**, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη, αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. **285/2012**

**απόφαση του Στ΄ Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου**, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».*

**Επειδή** όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

**Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί μερικής εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος**, αφού τόσο οι από 24/10/2018 οικείες Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου εισοδήματος ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν 2523/1997 του αρμόδιου ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης όσο και η από 15/10/2013 του έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Περιφερειακή Διεύθυνση Κεντρικής Μακεδονίας, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στη μερική εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Ειδικότερα, ως προς τις επίμαχες συναλλαγές της εκδότριας με την προσφεύγουσα λήπτρια επιχείρηση, βάσει της από 15/10/2013 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ, του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Περιφερειακή Διεύθυνση Κεντρικής Μακεδονίας διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο τα ακόλουθα:

- Η εκδότρια ... κατά την ώρα του επιτόπιου ελέγχου που διενεργήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας κατά την 28/07/2011, δήλωσε ότι:
  - ✓ Για την ενοικίαση των τριών δωματίων το έτος 2010, **έλαβε από την προσφεύγουσα το ποσό των 9.000,00 ευρώ, και εξέδωσε ΑΠΥ με μεγαλύτερη αξία (14.600,00 ευρώ)**, προκειμένου να εμφανίσει η εν λόγω επιχ/ση στα τηρούμενα βιβλία της, αυξημένες δαπάνες.
  - ✓ Για τη συναλλαγή αυτή, **δεν έχει συνταχθεί Ιδιωτικό Συμφωνητικό μεταξύ της εκδότριας και της προσφεύγουσας επιχείρησης.**

- Ακολουθως, η εκδότρια υπέβαλλε στο Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας την υπ' αριθ. πρωτ. .../2-8-11 Υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν.1599/86 στην οποία ανέφερε ότι κατά το έτος 2010 νοίκιασε στην προσφεύγουσα επιχείρηση τρία (3) δωμάτια για το χρονικό διάστημα από 1-5-2010 ως 30-9-2010 και παρέλαβε αντί αμοιβής 9.000,00 ευρώ και εξέδωσε τις Α.Π.Υ. από νούμερο 55 έως νούμερο 64 με ημερομηνία έκδοσης 08-09-2010 έως 12-10-2010, συνολικής αξίας 14.600,00 ευρώ, διότι της ζητήθηκε από υπάλληλο -υπεύθυνο της εταιρείας, για να αυξήσει τις δαπάνες της η εταιρεία. Στα τρία δωμάτια κατά το έτος 2010 έμεναν υπάλληλοι της ανωτέρω εταιρείας. Επίσης για το 2011 και για τον ίδιο λόγο καταχώρησε στο πρόσθετο βιβλίο πόρτας ότι νοίκιασε στην ίδια επιχείρηση 2 δωμάτια, με αριθμούς 9 και 13, για το χρονικό διάστημα 1-6 έως 30-9 του 2011, με σκοπό να εκδώσει Απόδειξη παροχής υπηρεσιών, χωρίς όμως να διαμένουν στα δωμάτια αυτά, άτομα που σχετίζονται με την εταιρεία. Στα εν λόγω δωμάτια, όλο το καλοκαίρι του 2011 κατοικεί ο αδελφός της και η μητέρα της.
- Με την υπ αριθμ .../28-07-2011 Έκθεση κατάσχεσης βιβλίων-στοιχείων Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας κατασχέθηκε το στέλεχος- μπλοκ των Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (αθεώρητο βάση της Α.Υ.Ο ΠΟΛ. 1083/2003), με αρίθμηση 51-100, της εκδότριας, από το οποίο έχουν εκδοθεί κατά το έτος 2010, οι δέκα (10) Αποδείξεις παροχής υπηρεσίας, με λήπτρια την προσφεύγουσα, προκειμένου να διεξαχθεί περαιτέρω έρευνα.
- Από την επεξεργασία των ως άνω Α.Π.Υ. προέκυψε ότι:
  - ✓ Η αξία των ανωτέρω Αποδείξεων παροχής υπηρεσίας (Α.Π.Υ.), οι οποίες αφορούν διαμονή για όλη τη σεζόν (από 1-5-10 έως και 30-9-10) σε τρία (3) δωμάτια, είναι 14.600,00 ευρώ με Φ.Π.Α., είναι πολύ μεγάλη, σε σχέση με την αξία των υπολοίπων Α.Π.Υ. που εξέδωσε η εκδότρια κατά το έτος 2010.
  - ✓ Το άθροισμα της αξίας όλων των υπολοίπων φορολογικών στοιχείων (Α.Π.Υ.) που εξέδωσε η ανωτέρω κατά το έτος 2010 (τα οποία έχουν αρίθμηση από 01/20-6-10 έως και 54/7-9-10), για όλα τα υπόλοιπα έντεκα (11) δωμάτια είναι 9.955,00 ευρώ με Φ.Π.Α. .
- Η εκδότρια υπέβαλλε στο Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας την υπ' αριθ. πρωτ. .../11-08-2011 Υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του ν.1599/86, στην οποία ανέφερε ότι, νοικιάζει δωμάτια στην προσφεύγουσα και τα όσα δήλωσε στην από 28-07-2011 Υπεύθυνη δήλωση της, ήταν λόγω της σύγχυσης που είχε εξαιτίας του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε..
- Από την προσφεύγουσα προσκομίσθηκε στο Σ.Δ.Ο.Ε. «Ιδιωτικό Συμφωνητικό Μίσθωσης», μεταξύ της προσφεύγουσας και της εκδότριας ..., το οποίο φέρει ημερομηνία σύνταξης την 05-06-2010, σύμφωνα με το οποίο, φέρεται ότι η εκδότρια έχει στην κατοχή της ενοικιαζόμενα δωμάτια και ένα διαμέρισμα, όλα επιπλωμένα, τα οποία θα νοικιάζει για τρία χρόνια και για το χρονικό, διάστημα από 15-4 έως και 15-10, στην προσφεύγουσα επιχ/ση. Για το έτος 2010 το χρονικό διάστημα ορίζεται από 5-6-2010 έως 15-10-2010, για ένα διαμέρισμα και πέντε (5) δωμάτια Το μίσθιο καθορίζεται σε 3.000,00 ευρώ για το διαμέρισμα, 2.200,00 € για καθένα από τα πέντε (5) δωμάτια, και 600,00 € για

τη χρήση κλιματιστικών. Για τα επόμενα έτη 2011 και 2012 θα υπάρξει συμφωνία μεταξύ εκμισθωτή και μισθωτή για τον αριθμό των δωματίων, το ετήσιο μίσθωμα και τον τρόπο πληρωμής.

- ✓ Το ανωτέρω «Ιδιωτικό Συμφωνητικό Μίσθωσης», το οποίο φέρει ημερομηνία σύνταξης στις 05-06-2010 **δεν κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.** όπως ρητά ορίζεται από το νόμο.
- ✓ Από τα τηρούμενα βιβλία ΚΒΣ που προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα στο Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας (καρτέλα προμηθευτή) διαπιστώθηκε ότι, τα δέκα (10) επίμαχα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης ... εμφανίζονται ότι εξοφλήθηκαν **με μετρητά.**
- Το προσκομισθέν «Ιδιωτικό Συμφωνητικό Μίσθωσης», μεταξύ της προσφεύγουσας και της εκδότριας, είναι προφανές ότι, συντάχθηκε μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην εκδότρια από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας κατά την 28-07-2011, προκειμένου να πείσει την ελεγκτική αρχή ότι, η συμφωνηθείσα τιμή για τα ενοικιαζόμενα δωμάτια το έτος 2010, ήταν 14.600,00 ευρώ και όχι 9.000,00 ευρώ καθώς:
  - ✓ Κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στις 28-7-2011, στην εκδότρια επιχείρηση, η ως άνω **δήλωσε** στους υπογράφοντες την έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. ελεγκτές ότι **δεν συντάχθηκε ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης μεταξύ αυτής και της προσφεύγουσας.**
  - ✓ **Το ανωτέρω «Ιδιωτικό Συμφωνητικό Μίσθωσης»,** το οποίο φέρει ημερομηνία σύνταξης κατά την 05-06-2010 **δεν κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.** όπως ρητά ορίζεται από το νόμο.
  - ✓ Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε σε όλα τα ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης που προσκόμισε η προσφεύγουσα επιχ/ση στο Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, και τα οποία αφορούν διαμονή υπαλλήλων σε ενοικιαζόμενα δωμάτια, κατά τα έτη 2010 και 2011, **διαπιστώθηκε ότι, όλα έχουν κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ., και η πληρωμή της αξίας τους έγινε σε όλα με επιταγές και μέσω Τραπέζης.**
  - ✓ Αντίθετα, από τα τηρούμενα βιβλία ΚΒΣ που προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα στο Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας (καρτέλα προμηθευτή), διαπιστώθηκε ότι, τα δέκα (10) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ... εμφανίζονται ότι εξοφλήθηκαν **με μετρητά.**
  - ✓ Η εκδότρια κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε από Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, στο υποκατάστημα της κατά την 28-07-2011, δεν δήλωσε ότι έχει στην κατοχή της ακίνητα, (δωμάτια και διαμερίσματα), πέραν των δεκατεσσάρων (14) ενοικιαζομένων δωματίων του υποκαταστήματος της, τα οποία νοικιάζει παράνομα σε παραθεριστές.

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 77 του ν. 2238/1994 (Υποχρεώσεις εκμισθωτών ακινήτων) ορίζεται ότι: **«1. Ιδιωτικά έγγραφα μίσθωσης αστικών ακινήτων ασχέτως ποσού μισθώματος ή γεωργικών ακινήτων, εφόσον το μίσθωμα είναι ανώτερο των εκατό (100) ευρώ κατά μήνα, προσκομίζονται από τον εκμισθωτή ή τον μισθωτή για θεώρηση, μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τη σύνταξή τους, στον προϊστάμενο οποιασδήποτε Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας. Τα έγγραφα αυτά υποβάλλονται σε δύο αντίγραφα, από τα οποία το ένα επιστρέφεται θεωρημένο σε αυτόν που τα προσκόμισε και το άλλο παραμένει στη δημόσια οικονομική υπηρεσία ή σε περίπτωση αναρμοδιότητας, διαβιβάζεται στον**



προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του εκμισθωτή.  
2. Τα έγγραφα της προηγούμενης παραγράφου, εφόσον δεν έχουν θεωρηθεί από τον Προϊστάμενο Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, στερούνται κάθε αποδεικτικής δύναμης και δεν εξετάζονται από τα δικαστήρια και τις δημόσιες γενικά αρχές. Επίσης, στερούνται αποδεικτικής δύναμης και τα αντέγραφα, με τα οποία συμφωνείται μίσθωμα διαφορετικό από το καθοριζόμενο στο έγγραφο της μίσθωσης».

**Επειδή**, στο άρθρο 5 - [Δέσμευση από αποφάσεις άλλων δικαστηρίων](#), του Ν. 2717/1997 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) ορίζεται ότι: «1. Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις άλλων διοικητικών δικαστηρίων, κατά το μέρος που αυτές αποτελούν δεδουλευμένο, σύμφωνα με όσα ορίζουν οι σχετικές διατάξεις. 2. Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης... 4. Το δικαστήριο λαμβάνει υπόψη το δεδουλευμένο και αυτεπαγγέλτως, εφόσον τούτο προκύπτει από τα στοιχεία της δικογραφίας.» (Η παράγραφος 2 αντικαταστάθηκε με το [άρθρο 17](#) του ν. [4446/2016](#) (ΦΕΚ Α' 240/22-12-2016) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 22/12/2016, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ίδιου νόμου).

Περαιτέρω, προϋπόθεση εφαρμογής της αρχής ne bis in idem είναι, οι διαδικασίες να στρέφονται κατά του ίδιου προσώπου και να αφορούν στην ίδια κατ' ουσίαν παραβατική συμπεριφορά (βλ. ΣΤΕ 1992/2016 επταμ., 167-169/2017 επταμ., 680/2017 επταμ., 2987/2017 επταμ. κ.ά.). Ειδικότερα, δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής της παραπάνω διάταξης της ΕΣΔΑ, (νοείται προφανώς το άρθρο 4 του υπ' αριθμ. 7 πρωτοκόλλου), στην περίπτωση κατά την οποία η μία «ποινική» διαδικασία στρέφεται κατά νομικού προσώπου, ενώ η άλλη κατά του νομίμου εκπρόσωπου αυτού, δεδομένου ότι δεν υπάρχει ταυτότητα του προσώπου, έναντι του οποίου κινήθηκαν οι δύο διαδικασίες έστω και αν πρόκειται για την ίδια ουσιαστικά επιχείρηση (ΣΤΕ 4162/2012 7μ., 175/2018, 7904/2018 Διοικ Πρωτ Θεσ/νίκης). Πέραν όμως από την απόφαση, θα έπρεπε να υπάρχει και βεβαίωση περί του αμετάκλητου αυτής, καθώς όπως έχει κριθεί, (ΣΤΕ 951/2018 7μελ., ΣΤΕ 1522/2010 7 μελ., 2951/2013), ο διοικητικός δικαστής δεν υποχρεούται να εξετάσει αυτεπαγγέλτως το ζήτημα εάν έχει καταστεί αμετάκλητη η ποινική απόφαση.

**Επειδή** το περιεχόμενο της ως άνω διάταξης κρίνεται σε κάθε περίπτωση από τα δικαστήρια, τα οποία και δεσμεύονται από τις αμετάκλητες αποφάσεις.

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

**Επειδή**, με το **άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, 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**, με τις διατάξεις των **παραγράφων 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 φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας....*».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 57 του ν. 2859/2000**, ως ίσχυε για τα υπό κρίση έτη, ορίζεται ότι: «*1.Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου*».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «*Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος*».

**Επειδή** η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ και του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (νυν 79 του ν. 4472/2017), έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στις φορολογίες αυτές και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ και του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 (νυν 79 του ν. 4472/2017), σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στις παραπάνω φορολογίες.(ΣτΕ 1623/2016, ΣτΕ 1347/2018).

**Επειδή στο άρθρο 19 παρ 18 Ν. 3091/2002-** Βελτιώσεις Φορολογίας Εισοδήματος, Κεφαλαίου, ΦΠΑ-Επενδύσεις κλπ., ορίζεται ότι: «18. **Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.** Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά». Το τελευταίο εδάφιο της παρ.18 προστέθηκε με την παρ.2 άρθρ.22 Ν.3212/2003, ΦΕΚ Α 308/31.12.2003. Με την παρ.3 του αυτού άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: «3. Οι διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις που μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Στις περιπτώσεις αυτές ο νέος χρόνος παραγραφής καταλαμβάνει και τις προηγούμενες της κατάσχεσης ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους».

**Επειδή, με το υπ' Αριθμ. Πρωτ. 1114957/1928/ΔΕ-Α'23-12-2003** έγγραφο της ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΤΜΗΜΑ Α', Β', ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου συμπληρώνεται η παράγραφος 18 του άρθρου 19 του Ν.3091/02 και προβλέπεται ότι μετατίθεται ο χρόνος παραγραφής και για τις χρήσεις που έπονται των χρήσεων για τις οποίες έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και για τις οποίες, ως γνωστόν, παρατείνεται για δύο (2) επιπλέον έτη η παραγραφή, ώστε τελικά να υπάρχει ταυτόχρονη παραγραφή των χρήσεων και να μην παρουσιάζεται το φαινόμενο να παραγράφεται επόμενη χρήση ενώ δεν έχει παραγραφεί η προηγούμενη ή προηγούμενες αυτής. Σημειώνεται ότι η κατά τα ανωτέρω παράταση δεν καταλαμβάνει και τις χρήσεις που προηγούνται των χρήσεων για τις οποίες έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί οι πιο πάνω αποφάσεις επιβολής προστίμου».

**Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης εκδόθηκε η υπ' αριθ. .../22-11-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου (ΑΕΠ),** βάσει της από 15-10-2013 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Περιφερειακή Διεύθυνση Κεντρικής Μακεδονίας, η οποία κοινοποιήθηκε στο νόμιμο εκπρόσωπο της επιχείρησης κατά την 27/11/2013, λόγω της λήψης κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 δέκα (10) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της επιχείρησης «...» με ΑΦΜ ..., καθαρής αξίας 13.153,16 € πλέον ΦΠΑ 1.446,84 € με προσδιορισθείσα την μερικώς εικονική αξία στο ποσό των 5.045,05 € πλέον ΦΠΑ 554,95 € και ως εκ τούτου τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ 18 του άρθρου 19 του Ν.

3091/2002, όπου ορίζεται ότι για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α/), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Βάσει των ανωτέρω, το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ και πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 για τη χρήση 2010 στις ως άνω φορολογίες παρατείνεται κατά δύο έτη, και παραγράφεται κατά την 31/12/2018 και συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων, δεν είχε παραγραφεί κατά το χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

## Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **29/11/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ** ....

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

### A. ΕΙΣΟΔΗΜΑ

<b>Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010</b>	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	1.210,81
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013	633,74
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> με την παρούσα απόφαση	<b>1.844,55 €</b>

### B. Φ.Π.Α.

<b>Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010</b>	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	1.446,85

Πρόστιμο άρθρου 58Α και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013	1.336,03
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> με την παρούσα απόφαση	<b>2.782,88 €</b>

**Δ. ΠΡΟΣΤΙΜΟ Φ.Π.Α. ΑΡΘΡΟΥ 6 Ν. 2523/1997**

Πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 79 Ν. 4472/2017	<b>Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010</b>
	<b>723,43 €</b>

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**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.