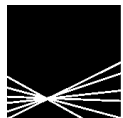




ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Θεσσαλονίκη, 15/3/2019

Αριθμός απόφασης:606

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 **16/11/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «...» - ΑΦΜ ... και της ... με ΑΦΜ:.... ως νόμιμης εκπροσώπου και αλληλεγγύως υπεύθυνης κατά: **α)** της με αριθ. ... - **11/10/2018** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007, **β)** της με αριθ. ... - **11/10/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 - διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007, **γ)** της με αριθ. ... - **11/10/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007 και **δ)** της με αριθ. ... - **11/10/2018** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997 και του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Το με αρ. πρωτ. ... – **18/12/2018** έγγραφο της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισερχ. ... – **28/12/2018**).

6. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **16/11/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «...» - **ΑΦΜ:...** και της ... με **ΑΦΜ:...** ως νόμιμης εκπροσώπου και αλληλεγγύως υπεύθυνης 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 τη με αριθ. ... - **11/10/2018** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 της διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα μονοπρόσωπη ΕΠΕ πρόστιμο 4.896,00€, λόγω λήψης και καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία δύο (2) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, χωρίς να είναι δυνατόν να προσδιορισθεί η εικονική αξία, συνολικής καθαρής αξίας 24.480,00€ πλέον ΦΠΑ 4.651,20€, κατά παράβαση των άρθρων 2 παρ. 1, 12 και 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 10 του Ν. 2523/1997, ως ισχύει με το άρθρο 7 παρ. 3γ του Ν. 4337/2015. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης με τον Α.Χ.Κ..../1 - **2018**.
- ✓ Με τη με αριθ. ... - **11/10/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 - διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα μονοπρόσωπη ΕΠΕ διαφορά κύριου φόρου **18.080,40€**, πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/13 ποσού **9.040,20€** και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/13 ποσού **7.523,25€** δη σύνολο φόρου **34.643,85€**, λόγω λήψης και καταχώρισης στα τηρούμενα βιβλία της των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, που ως αποτέλεσμα είχε την απόρριψη των βιβλίων της ως ανακριβών και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης με τον Α.Χ.Κ..../1 - **2018**.
- ✓ Με τη με αριθ. ... - **11/10/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007 αναγνωρίστηκε πιστωτικό ποσό **48,40€** και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα μονοπρόσωπη ΕΠΕ διαφορά ΦΠΑ **4.701,48€**, πρόστιμο άρθρου 58α του Ν.4174/13 ποσού **2.326,54€** και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/13 ποσού **1.936,15€** δη σύνολο φόρου **8.915,77€**, λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον ΦΠΑ εκρών του ΦΠΑ των ληφθέντων μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης με τον Α.Χ.Κ..../1 - **2018**.
- ✓ Με τη με αριθ. ... - **11/10/2018** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 παρ. 1 του

N.2523/1997 και του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 της διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα μονοπρόσωπη ΕΠΕ πρόστιμο ποσού **2.325,60€**, δη το 50% του ΦΠΑ των ληφθέντων μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων που εξέπεσε ή δεν αποδόθηκε. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης με τον Α.Χ.Κ.../1 - 2018.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από **11/10/2018** εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ, φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997 και του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης σε εκτέλεση της με αρ. .../2017 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτελεί η από **7/11/2016** πληροφοριακή έκθεση της ΔΟΥ Ζ Θεσσαλονίκης και σε συνέχεια αυτής η από **22/11/2017** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής, όπου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είναι λήπτρια μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης «...» με **ΑΦΜ:...** στη χρήση 2007.

Οι προσφεύγουσες, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητούν την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων στην υπό κρίση χρήση 2007 - Μη ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων λόγω του ότι η σχετική έρευνα των φορολογικών αρχών που αφορούσε την εκδότη επιχείρηση στην κρινόμενη υπόθεση για τη χρήση 2007 ξεκίνησε πριν το 2012, άρα τα σχετικά στοιχεία είχαν περιέλθει εις χείρας της φορολογικής αρχής εντός της αρχική πενταετίας.
2. Μη υποχρέωση επίδειξης και διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων της επίμαχης χρήσης λόγω παραγραφής.
3. Μη σύννομη η χορήγηση αποσπάσματος της έκθεσης ελέγχου της εκδότης επιχείρησης από την αρμόδια ΔΟΥ και όχι του συνόλου της εν λόγω έκθεσης.
4. Παράνομη εφαρμογή του άρθρου 32 του ΚΦΕ περί εξωλογιστικού προσδιορισμού.
5. Μη εφαρμογή του ευμενέστερου καθεστώτος καθώς καταργήθηκε εφεξής η παράβαση της έκδοσης και λήψης εικονικών τιμολογίων.
6. Πλημμελής αιτιολογία της κρίσης των επίδικων τιμολογίων ως εικονικών.
7. Επιπρόσθετα η μοναδική εταίρος και διαχειρίστρια της προσφεύγουσας εταιρίας επικαλείται έλλειψη ευθύνης από την πλευρά της.

Ως προς τον πρώτο λόγο περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου και περί μη ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, 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 της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000, ορίζεται ότι «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ'εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση, ..., γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

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

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η με αριθ.265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιεχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την

περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1100/2001 κοινοποιήθηκε η με αριθ. **102/2001** γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υπ. Οικ. αναφέρεται ότι: «... Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. 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 εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητος γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο και "τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία "αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/98 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000 αδημ.), τοσούτον μάλλον και καθ' όσον κατ' άρθρο 4 της κατ' εξουσιοδότηση του νόμου (άρθρο 14)

εκδοθείσης Υπ. Αποφάσεως 1049691/27-4-94 (ΠΟΛ. 1099/94) η ανάθεση σε ειδικό συνεργείο ελέγχου άρθρου 39 Ν. 1914/90, καθώς και η έκδοση εικονικών τιμολογίων κλπ. αποτελεί και λόγο εξαίρεσης από την περαιωτική διαδικασία άρθρου 14 Ν. 2198/94».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1052/2007 παρ. 6 με θέμα: «Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του Ν. 3522-2006 που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων» διευκρινίζεται ότι: «6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται η περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής. Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία. Η έναρξη ισχύος της ανωτέρω διάταξης ορίζεται, σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του νόμου αυτού, από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1125/2004 κοινοποιήθηκε η με αριθ. **327/2004** γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπ. Οικονομίας και Οικονομικών, σύμφωνα με την οποία έγινε ομόφωνα δεκτό ότι σε περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ) ή πράξη, προκειμένου περί ΦΠΑ, εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής, δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις κατά τις διατάξεις των άρθρων 68 παράγρ. 2, περίπτ. β' του Ν. 2238/94 και 49, παράγρ. 3 του Ν. 2859/2000.

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

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου η προσφεύγουσα μονοπρόσωπη ΕΠΕ για το οικ. έτος 2008 - διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007 υπέβαλλε στις **8/5/2008** δήλωση φορολογίας εισοδήματος και στις **30/4/2008** εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ.

Επειδή, η πληροφοριακή έκθεση της ΔΟΥ Ζ Θεσσαλονίκης όπου διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα έλαβε από την επιχείρηση «...» τα προαναφερθέντα μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία στη χρήση 2007, περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ Θεσσαλονίκης στις **7/11/2016**, αποτελεί καταρχήν συμπληρωματικό στοιχείο υπό την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994, του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000, του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ1100/2001. Σε συνέχεια αυτής εκδόθηκε η από **22/11/2017** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής.

Κατόπιν των ανωτέρω ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ και φόρου εισοδήματος αναφορικά με τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2007** (οικ. έτος **2008**) κατέστη δεκαετής (δη έως τις **31/12/2018**) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν.2238/94 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997. Συνεπώς, κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις **11/10/2018**, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ και φόρου εισοδήματος ως προς τη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2007** δεν είχε παραγραφεί.

Αναφορικά με το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλλει ΦΠΑ ή πρόστιμο ΦΠΑ, δεδομένου ότι ο έλεγχος της φορολογικής αρχής αποτελεί αρχικό έλεγχο (καθώς δεν επήλθε περαίωση ούτε διενεργήθηκε άλλος αρχικός έλεγχος), αυτό παρέμεινε πενταετές. Συνεπώς κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις **11/10/2018** για τη διαχειριστική περίοδο **1/1-31/12/2007**, το δικαίωμα του δημοσίου είχε παραγραφεί με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 Φ.Π.Α, της ΠΟΛ.1125/2004 και της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός των προσφευγουσών περί παραγραφής των προσβαλλόμενων πράξεων γίνεται εν μέρει αποδεκτός ως προς τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2007 παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης των έτερων προβαλλόμενων ισχυρισμών ως προς αυτές, ενώ για τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. και φορολογίας εισοδήματος της ως άνω διαχειριστικής περιόδου απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο λόγο περί μη υποχρέωσης επίδειξης και διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων της επίμαχης χρήσης λόγω παραγραφής.

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), όπως ίσχυε μέχρι την 31.12.2012, οριζόταν ότι «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 το υπ' αριθ. **ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1137542 ΕΞ 2015** έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων διευκρινίστηκε 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 όπως αναφέρθηκε αμέσως παραπάνω».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1 Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα... 2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών....»

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή».

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη όλες τις παραπάνω διατάξεις, στην προκειμένη περίπτωση για τη χρήση 2007 είχε παρέλθει ο αρχικός χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων στις 31/12/2013, συνεπώς δεν υφίστατο έκτοτε υποχρέωση διατήρησης των βιβλίων και στοιχείων για τη χρήση αυτή.

Επειδή από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής δεν προκύπτει επιβολή προστίμου για μη επίδειξη - διαφύλαξη βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2007. Το ζήτημα δε της μη υποχρέωσης διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων για τη χρήση 2007, είναι διάφορο από το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους και πρόστιμα, βάσει νέων στοιχείων.

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

Ως προς τον τρίτο λόγο περί μη σύννομης χορήγησης αποσπάσματος της έκθεσης ελέγχου της εκδότριας από την αρμόδια ΔΟΥ και όχι του συνόλου της έκθεσης

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται επίσης ότι: «... Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1, 2, 3 του Ν.2690/1999 ορίζεται ότι: «1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις. 2. Όποιος έχει ειδικό έννομο συμφέρον δικαιούται, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των ιδιωτικών εγγράφων που φυλάσσονται στις δημόσιες υπηρεσίες και είναι σχετικό με υπόθεσή του η οποία εκκρεμεί σε αυτές ή έχει διεκπεραιωθεί από αυτές. 3. Το κατά τις προηγούμενες παραγράφους δικαίωμα δεν υφίσταται στις περιπτώσεις που το έγγραφο αφορά την ιδιωτική ή οικογενειακή ζωή τρίτου, ή αν παραβλάπτεται απόρρητο το οποίο προβλέπεται από ειδικές διατάξεις. Η αρμόδια διοικητική αρχή μπορεί να αρνηθεί την ικανοποίηση του δικαιώματος τούτου αν το έγγραφο αναφέρεται στις συζητήσεις του Υπουργικού Συμβουλίου, ή αν η ικανοποίηση του δικαιώματος αυτού είναι δυνατόν να δυσχεράνει ουσιαδώς την έρευνα δικαστικών, αστυνομικών ή στρατιωτικών αρχών σχετικώς με την τέλεση εγκλήματος ή διοικητικής παράβασης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 1 και 5 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Πρόσωπα που είναι ή έχουν διατελέσει υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης και εν γένει του Υπουργείου Οικονομικών ή συνδέονται ή συνδέονταν με οποιαδήποτε σχέση εργασίας ή έργου με αυτά, καθώς και οποιοδήποτε πρόσωπο, στο οποίο έχουν ή είχαν ανατεθεί αρμοδιότητες ή καθήκοντα της Φορολογικής Διοίκησης οφείλουν να τηρούν ως απόρρητα όλα τα στοιχεία και πληροφορίες φορολογουμένων, τα οποία περιήλθαν σε γνώση τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, ... 5. Στοιχεία ή πληροφορίες σχετικά με φορολογούμενο είναι δυνατόν να αποκαλύπτονται σε τρίτο, κατόπιν αιτήσεως, με την έγγραφη συναίνεση του φορολογουμένου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι κατόπιν των με αρ. πρωτ. ... – 13/11/2018 και ... – 13/11/2018 εγγράφων αιτημάτων της προσφεύγουσας ... (διαχειρίστριας), ορθώς η αρμόδια ΔΟΥ χορήγησε σε αυτήν αντίγραφο της από 22/11/2017 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της εκδότριας επιχείρησης και συγκεκριμένα το απόσπασμα που αφορούσε τις συναλλαγές της εν λόγω μονοπρόσωπης ΕΠΕ με την «...», λαμβάνοντας υπόψη τους περιορισμούς των διατάξεων του άρθρου 17 του Ν.4174/2013 περί φορολογικού απόρρητου.

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγουσών απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος και καταχρηστικώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό των προσφευγουσών για παράνομη εφαρμογή του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) περί εξωλογιστικού προσδιορισμού.

Επειδή, στο άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7. "4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:... γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία. ... Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 7 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ. β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ. **Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:...** ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 8 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

Επειδή, η συνολική αξία των δύο ληφθέντων μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων (24.480,00€) αντιπροσωπεύει μόλις το 0,0098% των ακαθάριστων εσόδων (2.487.826,15€), ποσοστό που δε θεωρείται ότι επηρεάζει σημαντικά τα αποτελέσματα της υπό κρίση περιόδου και ως εκ τούτου δε μπορεί να δικαιολογήσει την απόρριψη των βιβλίων ως ανακριβών και τον

εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων βάσει των παραγράφων 4γ, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός των προσφευγουσών περί μη νόμιμης κρίσης των βιβλίων ως ανακριβών και εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων γίνεται αποδεκτός.

Τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρίας για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο κρίνονται, δια της παρούσης, επαρκή και ακριβή τα δε καθαρά κέρδη και ο οφειλόμενος φόρος προσδιορίζονται ως εξής:

Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης	17.240,14€
Πλέον αξία ληφθέντων μερικώς εικονικών τιμολογίων	24.480,00€
Τελικά καθαρά φορολογητέα κέρδη χρήσης 2007	41.720,14 €

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη	17.240,14 €	89.561,74 €	41.720,14 €	24.480,00 €
Φόρος Χρεωστικό ποσό	4.310,04 €	22.390,44 €	10.430,04 €	6.120,00 €
Μείον φόρος που προκαταβλ.	832,80 €	832,80 €	832,80 €	0,00 €
Προκαταβολή επόμενου έτους	1.400,76 €	1.400,76 €	1.400,76 €	0,00 €
Χρεωστικό Ποσό	4.878,00 €	22.958,40 €	10.998,00 €	6.120,00 €
Ποσοστό Προστίμου άρθρου 58 του Ν.4174/2013				50%
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013				3.060,00 €
Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013 (58 μήνες *0,73% =42,34%)				2.591,21 €
Σύνολο φόρου, προστίμου & τόκων για καταλογισμό				11.771,21 €

Ως προς τον πέμπτο λόγο περί εφαρμογής του ευνοϊκότερου καθεστώτος στην επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α΄) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. 10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιάζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%)....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2γ του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 ως ίσχυσε από 26/7/2013 (και τροποποιήθηκε στις 31/12/2013 με την παρ. 9 του άρθρου 48 του Ν.4223/2013)

έως 16/10/2015 οριζόταν ότι: «γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' μειώνεται ως εξής: αα) Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 (ως ισχύει από 17/10/2015 και μετά) ορίζεται ότι: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), 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)....., β).... γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου».

Επειδή, η κύρωση που προβλέπεται στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3γ' του Ν.4337/2015 είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10β' Ν.2523/1997 και του άρθρου 55 παρ. 2γ' του Ν.4174/2013 το οποίο καταργήθηκε με το άρθρο 3 παρ. 4β' του Ν.4337/2015.

Επειδή, συγκρινόμενη η διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 περ. γ' του Ν.4337/2015 με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του Ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 17/10/2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι λιγότερο ευνοϊκή. Δηλαδή στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου νόμου. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις αποφάσεις του ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επιεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός των προσφευγουσών απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο λόγο περί πλημμελούς αιτιολογίας της κρίσης των επίδικων τιμολογίων ως εικονικών

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει 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, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης 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 τιμολογίου (ΣτΕ 1404/2015).

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, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*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 εμπεριστατωμένα 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, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

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

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

- ✓ Αναφορικά με την εκδότρια επιχείρηση «...» με **ΑΦΜ**:... διαπιστώθηκε ότι: **1)** δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει το όγκο των φερόμενων συναλλαγών των εκδοθέντων ΤΠΥ (διανομές διαφημιστικών εντύπων, προωθητικές ενέργειες, έρευνα αγοράς, παραγωγή διαφημιστικών εντύπων κ.λπ.) εντός και εκτός Θεσσαλονίκης καθότι: α) απασχόλησε ελάχιστο μόνιμο και έκτακτο προσωπικό, β) δε διέθετε πάγιο, τεχνικό εξοπλισμό καθώς και εξειδικευμένο τεχνικό προσωπικό, γ) δεν πραγματοποίησε αγορές που αφορούν πρώτες ύλες, αναλώσιμα και δαπάνες παραγωγής, δ) δε διαπιστώθηκαν και δεν προσκομίστηκαν σχετικές δαπάνες μετακίνησης - μεταφοράς εκτός Θεσσαλονίκης (όπως καύσιμα, αποδείξεις διοδίων, δαπάνες διανυκτέρευσης κλπ). **2)** Στη διάθεση του ελέγχου τέθηκαν ως αποδεικτικά καταβολής της αξίας των συναλλαγών φωτοαντίγραφα μόνο της πρώτης όψης επιταγών χωρίς οπισθογραφήσεις. **3)** Σε πολλές

περιπτώσεις εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 15.000,00€ μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του ΚΒΣ για υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμα επιταγή, τα οποία τιμολόγια εξοφλούνταν με μετρητά. **4)** Η περιγραφή στα εκδοθέντα ΤΠΥ είναι γενική, χωρίς να αναφέρονται αναλυτικά στοιχεία της παρεχόμενης υπηρεσίας (ποιόν πελάτη αφορά, σε ποιά πόλη έγινε, πως τιμολογήθηκε κ.λπ.). **5)** Δεν προσκομίστηκαν στοιχεία πληρωμής του τέλους διαφήμισης για τη διανομή διαφημιστικών εντύπων.

- ✓ Αναφορικά με την προσφεύγουσα επιχείρηση διαπιστώθηκαν τα εξής: **1)** Δε βρέθηκε υφιστάμενη επιχείρηση στην δηλωθείσα έδρα, ενώ στο μητρώο της ΔΟΥ δεν υπάρχει μεταβολή ως προς τη διεύθυνση της επαγγελματικής της εγκατάστασης ή/και διακοπή των δραστηριοτήτων της, **2)** δεν προσκόμισε βιβλία και στοιχεία που να σχετίζονται με την λήψη φορολογικών στοιχείων από την εν λόγω εκδότρια επιχείρηση, **3)** συμπεριέλαβε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία στη συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών (άρθρου 20 ΚΒΣ) της χρήσης 2007, **4)** η διαχειρίστρια και μοναδική εταίρος της ΕΠΕ ... με το αρ. πρωτ. ... – **22/5/2018** υπόμνημά της, ενημέρωσε ότι δεν προσκόμισε τα βιβλία και τα στοιχεία που της ζητήθηκαν διότι τα κατέχει ο ... για τον οποίο η ίδια ακολούθησε τη διαδικασία των ασφαλιστικών μέτρων και εκδόθηκε για τον εναγόμενο η με αρ. .../2018 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης.

Επειδή, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών και να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς των προσφευγουσών.

Κατά συνέπεια ο παραπάνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον λόγο της προσφεύγουσας νομίμου εκπροσώπου μονοπρόσωπης ΕΠΕ ότι η ίδια δε φέρει καμία ευθύνη, καθώς δεν αναμείχθηκε στη διοίκηση και διαχείριση της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 101 παρ. 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκεινται: ... ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 115 παρ. 2 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «2. Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές και γενικά εντεταλμένοι στη διοίκηση του νομικού προσώπου, κατά το χρόνο της διάλυσης των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 101, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τον παρόντα, καθώς και των φόρων που παρακρατούνται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους».

Επειδή, βάσει της 584/2011 απόφασης του ΣτΕ, «Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε

μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 παρ. 3 του Ν.3220/2004, ορίζεται ότι: «*Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη*».

Επειδή, με βάση την ΠΟΛ 1091/2013 με την οποία κοινοποιήθηκε η με αρ. 525/2012 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), αφού έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ορίζεται ότι: «*Στις περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής εικονική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο ή οποιασδήποτε μορφής νομικό πρόσωπο, οι πάσης φύσεως φορολογικές επιβαρύνσεις και κυρώσεις νομίμως επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του πραγματικού υποχρέου που υποκρύπτεται όσο και σε βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι ασκεί την επιχείρηση, εφόσον ο τελευταίος δεν αποδείξει (ενώπιον της αρμόδιας Φορολογικής Αρχής ή των Διοικητικών Δικαστηρίων) ότι ήταν παντελώς αμέτοχος στις συγκεκριμένες συναλλαγές*».

Επειδή βάσει της 1615/2011 απόφασης του ΣτΕ « 3. Επειδή, εξάλλου, κατά το άρθρο 5 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, τα διοικητικά δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, όταν αυτές, κατά τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Αν δεν συντρέχει η προϋπόθεση αυτή, οι αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων δεν δεσμεύουν τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία μπορούν να κρίνουν διαφορετικά, υποχρεούνται όμως, αν η απόφαση του πολιτικού δικαστηρίου είναι τελεσίδικη, να αιτιολογήσουν ειδικά την απόφασή τους, παραθέτοντας τους λόγους που οδήγησαν στο σχηματισμό διαφορετικής κρίσης επί του ίδιου ζητήματος και μεταξύ των ιδίων διαδίκων σε σχέση με την κρίση που περιέχεται στην τελεσίδικη απόφαση του πολιτικού δικαστηρίου...».

Επειδή, συγκεκριμένα, από τις προαναφερόμενες σαφείς διατάξεις προκύπτει, εξ αντιδιαστολής, ο κανόνας, ότι σε κάθε περίπτωση που τα εν λόγω πρόσωπα δεν αποδείξουν είτε ενώπιον της φορολογικής αρχής είτε ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων (σε περίπτωση ασκήσεως προσφυγής) ότι είναι παντελώς αμέτοχα στη συγκεκριμένη εικονική συναλλαγή, αυτά υπόκεινται στις κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις, ανεξάρτητα από τη συντρέχουσα

παράλληλη ευθύνη του υποκρυπτόμενου προσώπου. Είναι προφανές, ότι ο νομοθέτης της εν λόγω διάταξης θέλησε την απαλλαγή του φερόμενου ως εκδότη (εικονικού προσώπου) και την αποκλειστική ευθύνη του υποκρυπτόμενου μόνο στις περιπτώσεις που, συνεπεία της τέλεσης αξιόποινης πράξης (π.χ. κλοπής, υπεξαγωγής εγγράφων, απάτης, πλαστογραφίας), αφαιρέθηκαν από το (εικονικά φερόμενο) φορολογούμενο τα βιβλία και στοιχεία ή χρησιμοποιήθηκαν παρά τη θέλησή του κατ' άλλο τρόπο (ΣτΕ 4347/2001 7μελ., 3158/2007, 361/2009, 963/2012), και όχι στις περιπτώσεις που, έχοντας υποβάλει στη φορολογική αρχή δήλωση έναρξης εργασιών και θεωρήσει σχετικά βιβλία και στοιχεία, τα παρέδωσε στη συνέχεια οικιοθελώς για ελεύθερη χρήση σε τρίτο πρόσωπο ή εν γνώσει του χρησιμοποιήθηκαν αυτά από τρίτο πρόσωπο. Διότι, στις περιπτώσεις αυτές, έχει συμμετοχή στις εικονικές συναλλαγές και διατηρεί στο ακέραιο, έναντι της φορολογικής αρχής, την ευθύνη για τις παραβάσεις σχετικά με την εικονικότητα των στοιχείων, υποκείμενος στις κυρώσεις που προβλέπονται για τις σχετικές παραβάσεις, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι τυχόν δεν αναμείχθηκε περαιτέρω στις δραστηριότητές της επιχείρησης, την οποία αφορούν τα εν λόγω βιβλία και στοιχεία. Και αυτό ανεξάρτητα από την ευθύνη του υποκρυπτόμενου αληθινού φορέα της επιχείρησης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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, σύμφωνα με τη με αριθμό .../16.03.2005 συμβολαιογραφική πράξη της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης η οποία καταχωρήθηκε νόμιμα στο βιβλίο ... του Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης με αύξοντα αριθμό δημοσίευσης .../22.03.2005 και ΑΜ ... και εν συνεχεία δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ ΑΕ-ΕΠΕ ... - 24.03.2005, συστάθηκε η Μονοπρόσωπη Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία «...» της οποίας μοναδική εταίρος, διαχειριστής και εκπρόσωπος ορίστηκε η

Επειδή, στη με αριθμό .../2018 απόφαση του μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης με την οποία διατάσσεται η επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης επιχείρησης, πιθανολογήθηκε απλώς ότι η προσφεύγουσα δε διέθετε διαχειριστική εξουσία και ότι εκτελούσε επί της ουσίας χρέη και καθήκοντα υπαλλήλου.

Επειδή, με το με αρ. πρωτ. ... – 18/12/2018 έγγραφο της ΔΟΥ Ζ΄ Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισερχ. ... – 28/12/2018) διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας εξώδικη δήλωση – πρόσκληση της προσφεύγουσας Χριστοπούλου Άννας (αρ. πρωτ. εισερχ. ΔΟΥ Ζ Θεσσαλονίκης: ... – 11/12/2018) και η συνημμένη σε αυτή με αριθμό .../2018 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης σύμφωνα με την οποία η αγωγή έγινε εν μέρει δεκτή, κατόπιν εκδίκασης της υπόθεσης ερήμην του εναγόμενου, και αναγνωρίστηκε ότι η συμμετοχή της προσφεύγουσας στην εν λόγω μονοπρόσωπη ΕΠΕ είναι εικονική και ως εκ τούτου άκυρη και ότι μοναδικός, αποκλειστικός και εν τοις πράγμασι ιδιοκτήτης, πραγματικός και μοναδικός εταίρος, διαχειριστής

και νόμιμος εκπρόσωπος της ως άνω εταιρίας είναι ο εναγόμενος (Πάπιστας Αθανάσιος του Νικολάου). Η παραπάνω απόφαση αφορά διαφορά μεταξύ ιδιωτών ενώπιων των πολιτικών δικαστηρίων.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας νομίμου εκπροσώπου της «...» περί έλλειψης ευθύνης της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. ... – **16/11/2018** ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «...» - **ΑΦΜ:999258853** και της ... με **ΑΦΜ:...** ως νόμιμης εκπροσώπου και αλληλεγγύως υπεύθυνης και ειδικότερα:

- α) την επικύρωση της με αριθ. ... - **11/10/2018** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007.
- β) την τροποποίηση της με αριθ. ... - **11/10/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 - διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007
- γ) την ακύρωση της με αριθ. ... - **11/10/2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και της με αριθ. ... - **11/10/2018** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997 και του άρθρου 79 του Ν.4472/2017.

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

Οικονομικό Έτος 2008 – Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2007

- ✓ Η με αριθ. ... - **11/10/2018** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015

	Ποσό
Πρόστιμο	4.896,00€

- ✓ Η με αριθ. ... - **11/10/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φόρος Εισοδήματος	18.080,40€	6.120,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013	9.040,20€	3.060,00€
Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	7.523,25€	2.591,21€
Καταλογιζόμενο ποσό	34.643,85€	11.771,21€

- ✓ Η με αριθ. **952 - 11/10/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
ΦΠΑ	4.701,48€	0,00€
Πιστωτικό υπόλοιπο	48,40€	48,40€
Χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ	4.653,08€	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν.4174/2013	2.326,54€	0,00€
Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	1.936,15€	0,00€
Καταλογιζόμενο ποσό	8.915,77€	0,00€

- ✓ Η με αριθ. ... - **11/10/2018** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997 και του άρθρου 79 του Ν.4472/2017

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Πρόστιμο	2.325,60€	0,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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