



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27-05-2019

Αριθμός Απόφασης: 1340

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρίας, με **Α.Φ.Μ.**, που εδρεύει στο, επί της οδού, κατά: 1) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2009, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, 2) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008** και γ) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 79 του Ν.4472/2017) διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008** του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας, με **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. πληροφορικό δελτίο του το οποίο παραλήφθηκε από τη **Δ.Ο.Υ.** στις Επίσης, παραλήφθηκε από την όλος ο φάκελος της υπόθεσης στις σύμφωνα με την Απόφαση με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΜΠ, όπου αναφέρει τη διαπίστωση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα, εκδόσεως της επιχείρησης **ΑΦΜ**, για τη διαχειριστική περίοδο 2008 και 2010. Κατόπιν των ανωτέρω ο Προϊστάμενος της **Δ.Ο.Υ.** εξέδωσε την με αρ. εντολή ελέγχου.

Στις η **Δ.Ο.Υ.** κοινοποίησε στην Κα διαχειρίστρια της προσφεύγουσας, το με αρ. πρωτ. αίτημα για παροχή πληροφοριών (πρόσκληση για να θέσει υπόψη του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία των χρήσεων 2008 και 2010) και η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου.

Την η **Δ.Ο.Υ.** έλαβε έκθεση ελέγχου & επεξεργασίας από το, στην οποία αναφέρονται εκτός των άλλων ότι η επιχείρηση καθώς και τα πρόσωπα που κινούνταν γύρω από αυτήν (υποκρυπτόμενοι) είχαν στήσει ένα οργανωμένο κύκλωμα έκδοσης και διακίνησης εικονικών φορολογικών στοιχείων με αποκλειστικό σκοπό την αποκόμιση οικονομικής ωφέλειας και μάλιστα μεγάλης αξίας, εφόσον εξέδιδαν τα εικονικά φορολογικά στοιχεία με ποσά σημαντικής αξίας. Η ωφέλεια δε αυτή προκύπτει με την ιδιοποίηση του Φ.Π.Α. που εμπεριέχεται στα εκδοθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία για την εκδότρια επιχείρηση Μεταξύ των εταιριών που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την ως άνω εταιρεία ήταν η προσφεύγουσα η οποία δήλωσε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών της τη λήψη ενός (1) φορολογικού στοιχείου στο έτος 2008 συνολικής καθαρής αξίας **€37.900,00** και τριών (3) φορολογικών στοιχείων στο έτος 2010 συνολικής καθαρής αξίας **€30.000,00** από την επιχείρηση, **ΑΦΜ:**

Πιο συγκεκριμένα στη χρήση 2008, η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της το ακόλουθο εικονικό φορολογικό στοιχείο στο σύνολο του, έκδοσης από την επιχείρηση, **ΑΦΜ:**

Είδος Στοιχείου	Αρ. / Ημερομηνία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.- 19%	Σύνολο
Τ.Π.Υ.		37.900,00	7.201,00	45.101,00

Σημειώνεται ότι επειδή η προσφεύγουσα είχε ήδη περαιώσει την ελεγχόμενη χρήση 2008 με το Ν.3888/10 και από μεταγενέστερο δελτίο πληροφοριών του προέκυψε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 9§4 Ν.3888/2010 (Σχετικ. ΠΟΛ. 1147/2010, ΠΟΛ 1019/2011, ΠΟΛ. 1035/2011) και εκδόθηκε συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης. Η προσφεύγουσα δεν αποδέχθηκε το συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης, με αποτέλεσμα να διενεργηθεί ο έλεγχος με βάσει τα συμπληρωματικά στοιχεία.

Επίσης, για τις ελεγχόμενες χρήσεις η προσφεύγουσα είχε έδρα στη χωρική αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ., ενώ σήμερα η έδρα της βρίσκεται στη χωρική αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. Η μεταβολή της έδρας πραγματοποιήθηκε στις

Από το διενεργηθέντα έλεγχο, σύμφωνα με τις διατάξεις του Φόρου Εισοδήματος, του Φ.Π.Α. και του Ν.4472/2017, σε εκτέλεση της με αρ. εντολής φορολογικού ελέγχου, συντάχθηκαν η από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, η από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και η από Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 79 του Ν.4472/2017).

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος ήταν η έκδοση της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2009, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Με την προαναφερόμενη πράξη καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα συνολικό ποσό **14.690,04 ΕΥΡΩ**. Η διαφορά του κυρίου φόρου 7.580,00 ΕΥΡΩ οφείλεται στη λήψη από την προσφεύγουσα ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 37.900,00 ΕΥΡΩ, η αξία του οποίου προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στα φορολογητέα κέρδη.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. ήταν η έκδοση της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Με την προαναφερόμενη πράξη καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα συνολικό ποσό για καταβολή **6.190,67 ΕΥΡΩ** και μηδενίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 4.006,64 ΕΥΡΩ της δήλωσης, καθώς δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση ο Φ.Π.Α. ύψους 7.201,00 ΕΥΡΩ που αναλογούσε, στο υπό εξέταση ληφθέν εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 37.900,00 ΕΥΡΩ.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 79 του Ν.4472/2017), ήταν η έκδοση της υπ. αριθ. Πράξης

Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 9 του Ν.4472/2017) διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 3.600,50 ΕΥΡΩ, επειδή διαπιστώθηκε ότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών, ως λήπτρια εικονικού φορολογικού στοιχείου. Το πρόστιμο αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 και είναι ισόποσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή ($7.201,00 \times 50\% = 3.600,50$).

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/..... ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** για τους παρακάτω λόγους:

1. Μη ύπαρξη εικονικότητας των σχετικών στοιχείων - καλή πίστη της προσφεύγουσας ως λήπτριας των στοιχείων.
2. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου προς έκδοση καταλογιστικών πράξεων για το οικονομικό έτος 2009 (χρήση 2008).
3. Μη νόμιμος επανέλεγχος σε χρήσεις περαιωμένες με το Ν.3888/2010 λόγω μη ύπαρξης νέων συμπληρωματικών στοιχείων.
4. Εσφαλμένος υπολογισμός πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας – Εφαρμογή ευνοϊκότερου καθεστώτος στην υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2009, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008** και στην υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι, νόμω και ουσία αβάσιμοι και αστήρικτοι για τους παρακάτω λόγους:

Σχετικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο

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 τόσον, ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 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 εν προκειμένω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. υιοθετώντας τα πορίσματα, όπως αυτά καταγράφονται στην έκθεση ελέγχου & επεξεργασίας του, η οποία συντάχθηκε για την εκδότηρια - ΑΦΜ, έκρινε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά, στηριζόμενος στις διαπιστώσεις ελέγχου για την εκδότηρια των στοιχείων. Συγκεκριμένα:

- Η εκδότηρια επιχείρηση, πλην του χρονικού διαστήματος έως και την, ουδέποτε λειτούργησε πραγματικά στη δηλωθείσα διεύθυνσή της, όπως προέκυψε από τις αυτοψίες-ελέγχους που διενεργήθηκαν από συνεργεία έλεγχου του, αλλά και από την κατάθεση της αδελφής της ιδιοκτήτριας του ακινήτου της έδρας και ορισμένης ως ειδικής πληρεξούσιας από αυτήν.
- Εκτός της εκδότηριας επιχείρησης, επίσης, ο πρόεδρος, ο διευθύνων σύμβουλος και τα μέλη του Δ.Σ. της επιχείρησης δεν ήταν δυνατόν να ανευρεθούν, διότι οι διευθύνσεις που είχαν

δηλώσει ήταν ανύπαρκτες ή είχαν αλλάξει για πολλά χρόνια (δεκαετίες), καθώς επίσης και δεν υπέβαλαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ούτε άλλης φορολογίας για πολλά χρόνια (το έτος 2011 μετά από πολλά χρόνια, ο φερόμενος ως πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος της επιχείρησης κος πάσχοντας από, υπέβαλε δήλωση νέας κατοικίας και έτσι ανευρέθη).

- Από τους ήδη διενεργηθέντες ελέγχους προέκυψε ότι δύο τουλάχιστον επιχειρήσεις που έχουν λάβει φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση αποδέχθηκαν ότι τα ληφθέντα φορολογικά παραστατικά είναι μη νόμιμα, καθόσον υπέβαλαν στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. τα ειδικά σημειώματα της παρ. 6 του αρθ. 12 του ν. 3888/2010 περί δήλωσης μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων
- Όπως προέκυψε από το με αριθμό Πληροφοριακό Δελτίο του, δεν προσκομίστηκαν στο τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης για την διενέργεια ελέγχου, ματαιώνοντας έτσι τις οποιοσδήποτε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις και κατόπιν δεν προσκομίστηκαν τα ανωτέρω ζητηθέντα στο στο οποίο διαβιβάστηκε ο φάκελος της υπόθεσης
- Κατά τον ανωτέρω έλεγχο του, κατασχέθηκαν στοιχεία και έγγραφα της επιχείρησης, τα οποία βρέθηκαν στη διάρκεια ελέγχου στις, σε γραφείο του τρίτου ορόφου πολυκατοικίας στην Ο παρευρισκόμενος κος, κάτοχος του 99,8% των μετοχών της ελεγχόμενης εταιρίας και πρώτος υποκρυπτόμενος, δήλωσε χαρακτηριστικά ότι ο φορολογικός μηχανισμός βρίσκεται στην, στα χέρια κάποιου φίλου του, ο οποίος τον μεταφέρει ο ίδιος, όταν χρειάζεται να εκδοθεί τιμολόγιο, προφανώς εννοεί όταν χρειάζεται να εκδοθεί εικονικό φορολογικό στοιχείο. Επίσης, θέλοντας προφανώς να αποφύγει την αναφορά σε έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, δήλωσε ευθαρσώς στους ελεγκτές του ότι «όλα τα Τ.Π.Υ. που εκδίδει η είναι υπερτιμολογημένα κατά 150%».
- Επίσης, δεν προσκομίστηκαν τα φορολογικά βιβλία, στοιχεία και δηλώσεις της επιχείρησης από τον φερόμενο ως πρόεδρο και διευθύνοντα σύμβουλο της επιχείρησης κο, παρόλο που του επιδόθηκε πρόσκληση στην οικία του. Ο κος υπέβαλε υπεύθυνη δήλωση στο με την οποία δήλωσε ότι δεν έχει καμία σχέση με την επιχείρηση, ότι γνώρισε τον κο, περίπου το 2006 και καθώς έχει 80% αναπηρία πάσχοντας από καρκίνο (.....) ο κος τον εκμεταλλεύτηκε βάζοντάς τον να υπογράψει διάφορα έγγραφα εν αγνοία του. Προς επίρρωση των ανωτέρω σημειώνεται ότι η δήλωση της ελεγχόμενης επιχείρησης για τον κο ως πρόεδρο και διευθύνοντα σύμβουλο της επιχείρησης διενεργήθηκε το έτος 2007 και τον δηλώνει αναδρομικά από το έτος 2004.
- Υπάρχει τεράστια διαφορά των πωλήσεων με τις αγορές-δαπάνες της επιχείρησης, όπως διαπιστώθηκε από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών στην οκταετία 2004-2011, γεγονός που δεν συναντάται στην λειτουργία μιας επιχείρησης, πλην των επιχειρήσεων που εκδίδουν εικονικά φορολογικά στοιχεία. Πιο συγκεκριμένα, στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών εμφανίζει ποσά πωλήσεων €20.243.595,59 συνολικά στην οκταετία 2004-2011, ενώ τα ποσά των αγορών-δαπανών είναι

μόνο €105.256,99 (αφαιρουμένων των παραστατικών εκδόσεως του τα οποία ο έλεγχος έκανε δεκτό ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν) στην ίδια οκταετία 2004-2011.

- Υπέβαλε τις όποιες υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. χρησιμοποιώντας κακόβουλα και με δόλο, προκειμένου να παραπλανήσει τις φορολογικές αρχές, ψευδή στοιχεία λογιστή. Επίσης, με τις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος δήλωνε προφανώς ψευδή και ανακριβή στοιχεία με σκοπό να παραπλανήσει τις φορολογικές αρχές και συνεπώς να μην πληρώνει ή να πληρώνει με τις ανωτέρω δηλώσεις ελάχιστο φόρο. Οι υπογραφές που έχουν τεθεί στις οικονομικές καταστάσεις των χρήσεων 2003 και 2004 στα ονόματα των ελεγκτών, που φέρονται ως οι παραλαβόντες των δηλώσεων, είναι πλαστογραφημένες.
- Η ασυνήθιστη στην επιχειρηματική πρακτική μεγάλη γκάμα δραστηριοτήτων που παρουσιάζει η επιχείρηση βάσει της περιγραφής – αιτιολογίας που αναφέρουν τα εκδοθέντα φορολογικά της στοιχεία. Από τους ήδη διενεργηθέντες ελέγχους και τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης που κατασχέθηκαν από τους λήπτες της, καταγράφηκαν είκοσι τρεις (23) διαφορετικές περιπτώσεις και ειδικότερα από την προβολή διαφημιστικών πινακίδων στα κλειστά δημοτικά γυμναστήρια μπάσκετ (όπου οι εκπρόσωποι των δήμων και των ομάδων που αγωνίζονται σε αυτά κατέθεσαν ενόρκως πως δεν γνωρίζουν και δεν συνεργάστηκαν με την επιχείρηση) μέχρι την έρευνα και ανάλυση τηλεοπτικού περιβάλλοντος, την συγγραφή σεναρίου, παραγωγή και σκηνοθεσία διαφημιστικής ταινίας, την μελέτη κωδικοποιήσεων και κανόνων στρατολογικών μερίδων έως την εγκατάσταση συστήματος HACCP 1416 ISO 9001 και άλλες.
- Όλες τις ανωτέρω δραστηριότητες είναι αδύνατον να τις έχει διενεργήσει η ελεγχόμενη επιχείρηση διότι όπως απάντησε εγγράφως στις το Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων (ΙΚΑ-ΕΤΑΜ) «δεν έχει απογραφεί και συνεπώς δεν έχει δηλώσει απασχόληση προσωπικού από το 2001 μέχρι σήμερα» καθώς επίσης, από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών -προμηθευτών όπου διαπιστώθηκε ότι δεν έχει λάβει φορολογικά στοιχεία συνεργατών ή λήψη υπηρεσιών τρίτων.
- Στην ένορκη κατάθεση του μοναδικού πελάτη, με τον οποίο η επιχείρηση διενήργησε συναλλαγές (διότι είναι και ο μοναδικός πελάτης όπως διαπιστώθηκε, για τον οποίο έλαβε υπηρεσίες από προμηθευτή), αναφέρεται ότι «προς το τέλος της συνεργασίας μας συζήτησε το ενδεχόμενο αν μας ενδιέφεραν επιπλέον χρεώσεις – τιμολόγια από την πλευρά τους μέσω εικονικών τιμολογίων. Επίσης, μας είπε ότι έχει τον τρόπο να μας προφυλάξει από τυχόν φορολογικό έλεγχο, διότι εφαρμόζε δική του τακτική καίγοντας τα λογιστικά βιβλία και στοιχεία».
- Οι τραπεζικές καταθέσεις των ληπτών διενεργούνταν ταυτόχρονα με τις αναλήψεις των υπευθύνων της εκδότριας επιχείρησης με το ακριβώς ίδιο ποσό και μάλιστα στο ίδιο υποκατάστημα της τραπεζής “..... BANK”. Όλες οι επιχειρήσεις της ελληνικής επικράτειας που συναλλάσσονταν με την επιχείρηση μετέβαιναν στα υποκαταστήματα των νοτίων προαστίων της τραπεζής “..... BANK”, κυρίως στο υποκατάστημα «.....».

- Η προσφεύγουσα, έλαβε τιμολόγια από την εκδότρια επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων ως διαχειρίστρια της νομικής οντότητας (ποσοστό συμμετοχής 90%), στις χρήσεις 2008 και 2010. Επομένως, 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.
- Όσον αφορά στην εξόφληση των φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα από την εταιρία παρατηρούνται τα εξής:
 - Δελτίο Κατάθεσης στο λογαριασμό όψεως με αριθμό, με ημερομηνία και ώρα 11:15 ποσού 45.101,00 με αιτιολογία «.....» στο υποκατάστημα «.....» της τράπεζας “..... BANK”, δεύτερο Δελτίο Κατάθεσης στον ίδιο λογαριασμό όψεως, με ημερομηνία και ώρα ποσού 19.040,50 με αιτιολογία «.....» στο ίδιο υποκατάστημα και τρίτο Δελτίο Κατάθεσης στον ίδιο λογαριασμό όψεως, με ημερομηνία και ώρα ποσού 71.400,50 με αιτιολογία «.....» επίσης, στο ίδιο υποκατάστημα και Δελτίο Ανάληψης από τον ίδιο λογαριασμό, στο ίδιο υποκατάστημα, ποσού 135.541,00 (το σύνολο των τριών καταθέσεων) με ημερομηνία και ώρα 11:57, δηλαδή στο επόμενο μισάωρο..

Υπό τα δεδομένα αυτά, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση ήταν, κατά την επίδικη χρήση, πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, υπό την έννοια ότι διέθετε Α.Φ.Μ, είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στο παρελθόν και είχε προβεί σε δήλωση ενάρξεως επαγγέλματος στη φορολογική αρχή, πλην, όμως, κατ' ουσίαν συναλλακτικώς ανύπαρκτη, αφού από τη συνολική εκτίμηση, της συναλλακτικής της συμπεριφοράς δεν διέθετε την απαραίτητη υποδομή, ούτε το κατάλληλο προσωπικό ώστε να παρέχει τις ανάλογες υπηρεσίες και συνεπώς δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές και ότι το υπό εξέταση φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό.

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 τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με την συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη 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, 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, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν το αληθές των επίμαχων συναλλαγών και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί άρνησης της εικονικότητας και της επίκλησης για καλή πίστη απορρίπτεται ως ανατιολόγητος.

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού τόσο η από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, όσο και η από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και η από Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 79 του Ν.4472/2017) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας του υπό εξέταση φορολογικού στοιχείου και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Σχετικά με το δεύτερο και τρίτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 11, του άρθρου 72 του 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 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 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 της **παρ 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994**, ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθρου 57 του Ν.2859/2000** ορίζεται ότι: «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».

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 Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

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 επί επιβολής προστίμων ΚΒΣ, 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, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του ΚΒΣ σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία.(ΣτΕ 1623/2016).

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

παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί».

Επειδή, ιδιαιτέρως 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 στη 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 εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υφυπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1100/10-4-2001, «συμπληρωματικά» στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣτΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος, κατά την αρχική φορολογική εγγραφή, ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣτΕ.2397/1990).

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που για μια ελεγχμένη ή περαιωμένη με οποιονδήποτε τρόπο υπόθεση, περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής νέα συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία δεν έχουν ληφθεί υπόψη κατά τη διενέργεια του αρχικού ελέγχου, επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος, με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή, ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο, το οποίο, σε κάθε περίπτωση, αποτελεί θέμα πραγματικό και υπόκειται στην κρίση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την υπ' αριθμό 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή με την ΠΟΛ.1191/2017, κατά την έννοια των «*διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περ.β') του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., ερμηνευόμενων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με την στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ.2 περίπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002)».*

Επειδή, ο προσφεύγων περαίωσε την υπό κρίση χρήση 2008 (οικ. έτος 2009), με την αποδοχή και εξόφληση του υπ' αρ. εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν.3888/2010.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για τη χρήση 2008 δεν είχε εκπνεύσει κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς τα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** το έτος 2017 και 2018, 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, καθώς και οι διατάξεις του άρθρου 57 παρ 2 και 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000, περί δεκαετούς παραγραφής λόγω συμπληρωματικών στοιχείων και ως εκ τούτου η ένσταση παραγραφής της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτή.

Σχετικά με τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.[...]

5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του ν. [4174/2013](#), ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή, με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «.....Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 τροποποιείται η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το

άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.

Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ. Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 62 Κ. Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ... [...].».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται στο Άρθρο 58 (Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης): 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.. [...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2009, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008** και επί της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, επιλέχθηκε από τη **Δ.Ο.Υ.** η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επεικέστερη, ως ακολούθως:

– Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2009, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**:

Διαφορά φόρου: 7.580,00 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (60 μήνες X 0,73% = 43,80%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	9.096,00	3.790,00	3.320,04	7.110,04	7.110,04

– Υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**:

Διαφορά φόρου προς επιβολή προστίμου: 3.194,36 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58Α ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (60 μήνες Χ 0,73% = 43,80%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	3.833,23	1.597,18	1.399,13	2.996,31	2.996,31

Συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας, με **Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση 1) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2009, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, 2) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008** και γ) της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 79 του Ν.4472/2017) διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008** του προϋσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2009, διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, του προϋσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008	
Διαφορά Φόρου (Χρεωστικό ποσό)	7.580,00
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013	3.790,00
Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	3.320,04
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.690,04

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	265.557,31	265.557,31	
Αξία φορολογητέων εισροών	192.952,09	155.052,09	37.900,00
Φόρος εκροών	50.206,03	50.206,03	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	54.212,67	47.011,67	7.201,00
Πιστωτικό Υπόλοιπο	4.006,64		4.006,64
Χρεωστικό Υπόλοιπο		3.194,36	3.194,36
Πρόσθετοι φόροι		2.996,31	2.996,31
Σύνολο φόρου για καταβολή		6.190,67	6.190,67
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	4.006,64		4.006,64

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 79 του Ν.4472/2017) διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008** του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Ελεγχόμενη περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008	
Πρόστιμο / (7.201,00 X 50%)	3.600,50
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.600,50

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.