



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@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 17/5/2019

Αριθμός απόφασης: 1153

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **17/1/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία « ..... **ΑΒΕΕ**» με **Α.Φ.Μ.:** ..... κατά: **α)** της αριθ. .... **/24.12.2018 (TAXIS α/α .... /18)** πράξης επιβολής προστίμου αρ. 7 παρ.3 & 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007 **β)** της αριθ. .... **/24.12.2018 (TAXIS α/α .... /18)** πράξης επιβολής προστίμου αρ. 7 παρ.3 & 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008, **γ)** της αριθ. .... **/24.12.2018 (TAXIS α/α .... /18)** πράξης επιβολής προστίμου αρ. 7 παρ.3 & 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009, **δ)** της αριθ. .... **/24.12.2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007), **ε)** της αριθ. .... **/24.12.2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2008), **ζ)** της αριθ. .... **/24.12.2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2009), **η)** της

αριθ. .... / .... /24.12.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007, **θ)** της αριθ. .... / .... /24.12.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2008, **ι)** της αριθ. .... / .... /24.12.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2009, **ια)** της αριθ. .... / .... /24.12.2018 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (αρ. 6 του Ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2007, **ιβ)** της αριθ. .... / .... /24.12.2018 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (αρ. 6 του Ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2008 και **ιγ)** της αριθ. .... / .... /24.12.2018 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (αρ. 6 του Ν.2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2009, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **17/1/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία « ..... **ABEE**» με **Α.Φ.Μ.:** ..... , 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με τη με αριθ. .... /24.12.2018 (**TAXIS α/α .... /18**) πράξη επιβολής προστίμου αρ. 7 παρ.3 & 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **147.409,43€**, λόγω λήψης δεκατεσσάρων (14) εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 368.523,58€ εκδόσεως της επιχείρησης « ..... **ATEBE**» - **ΑΦΜ:** ..... , δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του στοιχείου, ήτοι  $368.523,58€ \times 40\% = 147.409,43€$  σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 7 παρ.3 περ. β' του Ν.4337/15.
- ✓ Με τη με αριθ. .... /24.12.2018 (**TAXIS α/α .... /18**) πράξη επιβολής προστίμου αρ. 7 παρ.3 & 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **142.326,38€**, λόγω λήψης δεκατριών (17) εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 355.815,94€ εκδόσεως της επιχείρησης « ..... **ATEBE**» - **ΑΦΜ:** ..... , δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του στοιχείου, ήτοι  $355.815,94€ \times 40\% = 142.326,38€$  σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 7 παρ.3 περ. β' του Ν.4337/15.
- ✓ Με τη με αριθ. .... /24.12.2018 (**TAXIS α/α .... /18**) πράξη επιβολής προστίμου αρ. 7 παρ.3 & 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **86.606,08€**, λόγω λήψης είκοσι δύο (22) εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 216.515,19€ εκδόσεως της επιχείρησης « ..... **ATEBE**» - **ΑΦΜ:** ..... , δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του στοιχείου, ήτοι  $216.515,19€ \times 40\% = 86.606,08€$  σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 7 παρ.3 περ. β' του Ν.4337/15.

- ✓ Με τη με αριθ. .... /**24.12.2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007), του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 180.940,21€ και πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 ύψους 169.721,92€ δη σύνολο φόρου 350.662,13€. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή, λόγω λήψης των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- ✓ Με τη με αριθ. .... /**24.12.2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008), του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 234.664,71€ και πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 ύψους 220.115,50€ δη σύνολο φόρου 454.780,21€. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή, λόγω λήψης των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- ✓ Με τη με αριθ. .... /**24.12.2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009), του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 133.709,33€ και πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 ύψους 125.419,35€ δη σύνολο φόρου **259.128,68€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή, λόγω λήψης των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- ✓ Με τη με αριθ. .... / .... /**24.12.2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ 70.019,57€ και πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 ύψους 65.678,35€, δη σύνολο φόρου **135.697,92€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ που αναλογούσε στα προαναφερθέντα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία.
- ✓ Με τη με αριθ. .... / .... /**24.12.2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ΦΠΑ 62.320,20€ και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ 5.284,83€ και πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 ύψους 4.957,18€, δη σύνολο φόρου **10.242,01€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ που αναλογούσε στα προαναφερθέντα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία.
- ✓ Με τη με αριθ. .... / .... /**24.12.2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης

καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ 103.457,90€ και πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 ύψους 97.043,51€, δη σύνολο φόρου **200.501,41€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ που αναλογούσε στα προαναφερθέντα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία.

- ✓ Με τη με αριθ. .... / .... / **24.12.2018** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2007, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **35.009,78€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει των προαναφερθέντων ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 368.523,58€ πλέον ΦΠΑ 70.019,57€ σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εκπέστηκε,  $70.019,57€ \times 50\% = 35.009,78€$ .
- ✓ Με τη με αριθ. .... / .... / **24.12.2018** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2008 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **33.802,51€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει των προαναφερθέντων ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 355.815,94€ πλέον ΦΠΑ 67.605,03€ σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εκπέστηκε,  $67.605,03€ \times 50\% = 33.802,51€$ .
- ✓ Με τη με αριθ. .... / .... / **24.12.2018** πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2009 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους 20.568,94€, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει των προαναφερθέντων ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 216.515,19€ πλέον ΦΠΑ 41.137,88€ σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 Ν.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εκπέστηκε,  $41.137,88€ \times 50\% = 20.568,94€$ .

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 24/12/2018 εκθέσεων μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ, φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ αρ. 6 του Ν.2523/97 της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης σε εκτέλεση της με αρ. .... - **02.11.2017** εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. .... - **18/11/2016** πληροφοριακό δελτίο της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης (που στάλθηκε στη Διεύθυνση Ελέγχων με αρ. πρωτ. εξ.: ..... - **18/11/2016**) στο οποίο αναφέρεται ότι από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στη « ..... **ΑΤΕΒΕ**» με **ΑΦΜ**: ..... διαπιστώθηκε ότι αυτή είναι λήπτης και εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Οι διαπιστώσεις του ανωτέρω ελέγχου εκτίθενται αναλυτικά στην από **6/4/2017** και με αριθ. .... / **2017** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ – ΚΦΑΣ - ΕΛΠ της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης συνημμένη στο με αρ. πρωτ. .... / **2017** Πληροφοριακό Δελτίο της ίδιας Δ.Ο.Υ..

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους έχει παραγραφεί λόγω της ΣΤΕ 1738/2017. Απαράδεκτος ο «επανέλεγχος». Ανυπαρξία νέων στοιχείων. Ήδη από το 2010 το ΣΔΟΕ Κ. Μακεδονίας κατέσχεσε τα στοιχεία και τα έγγραφα που αφορούσαν τις επίμαχες συναλλαγές με την εκδότρια και δεν κατέληξε σε καταλογισμό. Η υπαγωγή σε περαίωση αποκλείει τον επανέλεγχο ελλείψει συμπληρωματικών στοιχείων που τον δικαιολογούν. Μη νόμιμος ο επανέλεγχος βάσει του Ν.3888/2010. Δεν εκδόθηκε συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα του Ν.3888/2010. Δεν προβλέπεται επανέλεγχος επί παραβάσεων του ΚΒΣ.
2. Έλλειψη αιτιολογίας. Άρνηση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας. Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και τα έργα που κατασκευάστηκαν είναι υπαρκτά. Η εξόφληση τοις μετρητοίς των τεχνικών έργων στις υπό κρίση χρήσεις αποτελούσε συνήθη πρακτική. Καλοπιστία της ως λήπτριας. Ανυπαρξία οικονομικού συμφέροντος.
3. Μη εφαρμογή του ευμενέστερου καθεστώτος καθώς με το άρθρο 7 παρ. 8 και παρ. 5 του Ν. 4337/2015 καταργήθηκε εφεξής η παράβαση της έκδοσης και λήψης εικονικών τιμολογίων.
4. Μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός, καθώς για να χρησιμοποιηθεί στον προσδιορισμό του αποτελέσματος θα πρέπει ο λογιστικός έλεγχος να καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος και όχι απλώς δυσχερής και η ανακρίβεια να οφείλεται σε αδυναμία συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων η οποία να αιτιολογείται πλήρως. Εφαρμογή ευμενέστερου καθεστώτος στη φορολογία εισοδήματος καθώς η μέθοδος εξωλογιστικού προσδιορισμού του αποτελέσματος στηρίζεται σε καταργημένες διατάξεις. Μη νόμιμη η προσθήκη λογιστικών διαφορών καθώς αφορούν πραγματικές συναλλαγές
5. Μη νόμιμος ο προσδιορισμός του φόρου εισροών στο ΦΠΑ με βάση τα εξωλογιστικώς προσδιοριζόμενα ακαθάριστα έσοδα στο εισόδημα. Αντίθεση του εξωλογιστικού προσδιορισμού των εκροών στις διατάξεις της 6ης Οδηγίας ΦΠΑ.
6. Παραβίαση των αρχών της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης.

**Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής, ανυπαρξίας νέων στοιχείων περί του γεγονότος ότι ήδη από το 2010 το ΣΔΟΕ Κ. Μακεδονίας κατέσχεσε τα στοιχεία και τα έγγραφα που αφορούσαν τις επίμαχες συναλλαγές με την εκδότρια και δεν κατέληξε σε καταλογισμό, περί του ότι η υπαγωγή σε περαίωση αποκλείει τον επανέλεγχο ελλείψει συμπληρωματικών στοιχείων που τον δικαιολογούν, περί μη νομίμου επανελέγχου βάσει του Ν.3888/2010 και μη έκδοσης συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος του Ν.3888/2010**

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72§11 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, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. ».

**Επειδή**, 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 ΦΠΑ, 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. 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 ερείσματος της.

**Επειδή**, στο άρθρο 68 παρ 2 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.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».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 6 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 υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα 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 υποβληθείσας 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 υποβληθείσας 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 ίδιου 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 εικονικότητας 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 το άρθρο 9 παρ. 4 του ν. 3888/2010 ορίζεται ότι: «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ 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 ΔΟΥ 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**, σύμφωνα με τις διατάξεις της Πολ. 1019/2011 ορίζεται ότι: «1. Το Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα που εκδίδεται κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010 ... 4. Για την αποδοχή του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος καταβάλλεται το ποσό ... 5. Η κατά την προηγούμενη παράγραφο καταβολή γίνεται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, στη ΔΟΥ η οποία το εξέδωσε... 11. Εφόσον επί περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου προκύψουν για τα ίδια οικονομικά έτη επί πλέον επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία από αυτά που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010, έχουν πλέον υποχρεωτικά εφαρμογή για τα έτη και τα στοιχεία αυτά οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, εκδομένων στο πλαίσιο αυτό σε κάθε περίπτωση και των αποφάσεων επιβολής προστίμου που αφορούν τις παραβάσεις ΚΒΣ που προκύπτουν από τα εν λόγω επιβαρυντικά στοιχεία».

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

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου:

- Η προσφεύγουσα για τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009 προέβη σε περαίωση σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3888/2010, ήτοι εκδόθηκε το με αριθμό ..... /.../2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης ν.3888/2010, το οποίο αποδέχθηκε και εξόφλησε. Κατόπιν παραλαβής νέου συμπληρωματικού στοιχείου, εκδόθηκε το συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης με αριθμό ..... /... – 5/11/2018 του Ν.3888/2010, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 4 του Ν.3888/2010 και της ερμηνευτικής της εγκυκλίου ΠΟΛ.1019/2011 και το με αρ. .... /6-11/2018 σημείωμα διαπιστώσεων με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ, τα οποία επιδόθηκαν στις 8/11/2018 (σύμφωνα με τις σχετικές εκθέσεις επίδοσης) στη δηλωθείσα διεύθυνση οικίας (υποσύστημα μητρώου TAXIS) ..... στους ..... Θεσσαλονίκης, του προέδρου και διευθύνοντα συμβούλου της προσφεύγουσας, το οποίο λόγω απουσίας του παρέλαβε η σύνοικός του και μέλος του ΔΣ της προσφεύγουσας, ..... του ..... . Ωστόσο, το εν λόγω συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης, δεν το αποδέχτηκε η προσφεύγουσα.
- Στην από 24/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης (σελίδες 8-19) για την προσφεύγουσα, αναφέρεται ότι στα πλαίσια του ελέγχου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης για την εκδότρια επιχείρηση και σύμφωνα με τη σχετική με αριθ. .... /2017 έκθεση ΚΒΣ - ΚΦΑΣ – ΕΛΠ της φορολογικής αρχής (μεταξύ άλλων πληροφοριακών δελτίων) στάλθηκε υπόψη του ελέγχου της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης για τις συναλλαγές της « ..... **ΑΤΕΒΕ**» - **ΑΦΜ**: ..... από το ΣΔΟΕ Κεντρ.& Ανατ. Μακεδονίας – Θράκης, το με αριθ. πρωτ. .... /3-12-2015 (εισ. πρωτ. .... /15-12-2015) διαβιβαστικό έγγραφο με συνημμένο το με αριθ. .... /13 πληροφοριακό δελτίο –

έκθεση για τις συναλλαγές της εκδότριας με την προσφεύγουσα (που αφορούσε την υπ' αρ. .... /13 εντολή του ΣΔΟΕ Κεντρ. & Ανατ. Μακεδονίας – Θράκης για την επεξεργασία των κατασχεθέντων με τις υπ' αρ. .... /10 και .... /10 εκθέσεις κατάσχεσης και τη σχετική με αρ. υποθ. .... /10 πληροφοριακή έκθεση της ίδιας υπηρεσίας). Το εν λόγω δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ Κεντρ. & Ανατ. Μακεδονίας – Θράκης αναφέρει γενικά ελεγκτικές επαληθεύσεις - διασταυρώσεις για τις επίμαχες συναλλαγές της προσφεύγουσας με την εκδότρια χωρίς να αποφαίνεται για την εικονικότητα ή μη των συναλλαγών.

- Στην από 6/4/2017 και με αριθ. .... /2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ - ΚΦΑΣ - ΕΛΠ της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης που ήταν συνημμένη στο με αρ. πρωτ. .... /2017 Πληροφοριακό Δελτίο της ίδιας ΔΟΥ διαπιστώθηκε ότι η « ..... **ΑΤΕΒΕ**» - **ΑΦΜ**: ..... , έλαβε και εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία μεγάλης έκτασης κατά τις διαχειριστικές χρήσεις από 01/01/2003 έως 31/12/2011. Μεταξύ των ληπτών είναι και η προσφεύγουσα « ..... **ΑΒΕΕ**» με **Α.Φ.Μ.**: ..... , η οποία κατά τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009 έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία όπως απεικονίζονται παρακάτω:

| Χρήση               | Πλήθος<br>Φορολογικών<br>Στοιχείων | Καθαρή<br>Αξία |
|---------------------|------------------------------------|----------------|
| 1/1/2007-31/12/2007 | 14                                 | 368.523,58     |
| 1/1/2008-31/12/2008 | 17                                 | 355.815,94     |
| 1/1/2009-31/12/2009 | 22                                 | 216.515,19     |

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, το με αρ. πρωτ. .... - **18/11/2016** πληροφοριακό δελτίο της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης εστάλη στη Διεύθυνση Ελέγχων για να το διαβιβάσει με τη σειρά της σε όλες τις Δ.Ο.Υ. της επικράτειας ενώ παράλληλα αποτέλεσε εσωτερικό έγγραφο της ίδιας για τη διενέργεια ελέγχων σε αντισυμβαλλόμενους λήπτες φορολογικών στοιχείων έκδοσης της επιχείρησης « ..... **ΑΤΕΒΕ**» αρμοδιότητάς της. Το εν λόγω πληροφοριακό δελτίο που συντάχθηκε από τη ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης αναφέρει ότι από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση « ..... **ΑΤΕΒΕ**» με **ΑΦΜ**: ..... για τις χρήσεις 2003 – 2011 διαπιστώθηκε ότι είναι λήπτης και εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων με αντισυμβαλλόμενους σε όλη την ελληνική επικράτεια.

Την ίδια μέρα στις **18/11/2016** συντάχθηκε από τη ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου της « ..... **ΑΤΕΒΕ**» στο οποίο αναφέρονται συγκεκριμένα και αναλυτικά οι διαπιστωθείσες παραβάσεις για την παραπάνω εταιρεία ως εκδότρια και κατά συνέπεια για τους αντισυμβαλλόμενους της ως λήπτες των εικονικών φορολογικών στοιχείων. Επομένως, στις **18/11/2016**, ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης είχε σαφή εικόνα και στοιχεία όσον αφορά τους αντισυμβαλλόμενους της « ..... **ΑΤΕΒΕ**» αρμοδιότητας της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, ενώ σημειώνεται ότι στην από **06/4/2017** έκθεση ΚΒΣ - ΚΦΑΣ- ΕΛΠ της ίδιας φορολογικής αρχής, η κρίση του ελέγχου δεν έχει μεταβληθεί, σε σχέση με το ανωτέρω σημείωμα διαπιστώσεων όπου καταγράφονται αναλυτικά οι διαπιστωθείσες παραβάσεις.

Κατά συνέπεια, το με αρ. πρωτ. .... πληροφοριακό δελτίο που συντάχθηκε από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης στις **18/11/2016**, δηλαδή μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής και υφιστάμενου αρχικού φύλλου ελέγχου κατόπιν περαίωσης βάσει του Ν.3888/2010 για τις

διαχειριστικές περιόδους 1/1 - 31/12/2007, 1/1 - 31/12/2008 και 1/1 - 31/12/2009, συνιστά νέο - συμπληρωματικό στοιχείο υπό την έννοια 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, της ΠΟΛ.1100/2001 και της ΠΟΛ.1194/2017, καθιστώντας το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ, φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ δεκαετή.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω, κατά το χρόνο έκδοσης στις **24/12/2018** των προσβαλλόμενων πράξεων, το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή προστίμου ΚΒΣ, φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ για τις διαχειριστικές περιόδους **1/1 - 31/12/2007, 1/1 - 31/12/2008 και 1/1 - 31/12/2009**, βάσει των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 4β του Ν.2238/1994 και 57 παρ. 2γ του Ν.2859/2000 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997, παρήλθε στις **31/12/2018** για τη χρήση 2007 και παρέρχεται στις **31/12/2019 και 31/12/2020** για τις χρήσεις 2008 και 2009 αντίστοιχα, συνεπώς δεν υφίσταται παραγραφή.

**Συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω αβάσιμοι.**

**Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο περί έλλειψης αιτιολογίας, άρνησης της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, μη ανταπόκρισης της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας, πραγματικών συναλλαγών και υπαρκτών έργων, συνήθους πρακτικής εξόφλησης τοις μετρητοίς των τεχνικών έργων στις υπό κρίση χρήσεις, καλοπιστίας της προσφεύγουσας ως λήπτριας και ανυπαρξίας οικονομικού συμφέροντος από αυτή**

**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 28 παρ. 2 του 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 εμπειριστатωμένα 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 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 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 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 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσόμενων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει*».

**Επειδή**, 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 αλήθειας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

**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

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων και ο προσδιορισμός της διαφοράς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ και των προστίμων ΚΒΣ και ΦΠΑ αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστατωμένα στις από 24/12/2018 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ αρ. 6 του Ν.2523/97 της ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, ερειδόμενες στο με αρ. πρωτ. .... - **18/11/2016** πληροφοριακό δελτίο του Προϊσταμένου της ίδιας φορολογικής αρχής και τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της από **6/4/2017** και με αριθ. .... /2017 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ - ΚΦΑΣ - ΕΛΠ για την επιχείρηση « ..... **ΑΤΕΒΕ**». Ενδεικτικά αναφέρονται τα εξής:

- Τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η « ..... **ΑΤΕΒΕ**», στις χρήσεις 2003 έως και 2011, μεταξύ των οποίων και τα εκδοθέντα στοιχεία προς την προσφεύγουσα, κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, καθώς εν όψει των επαγγελματικών της δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής της υποδομής, του συνόλου των αγορών της καθώς και του προσωπικού που απασχόλησε, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές με τους αντισυμβαλλόμενούς της, και κατά συνέπεια και με την προσφεύγουσα. Συγκεκριμένα:

- ✓ δεν πραγματοποίησε τόσες αγορές α' και β' υλών, όσες δήλωσε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 ΠΔ 186/92, (οι αγορές που ελέγχθηκαν κρίθηκαν εικονικές σε ποσοστό 98% και πλέον). Ειδικότερα για τις επίμαχες διαχειριστικές περιόδους διαπιστώθηκαν τα εξής:

| ΧΡΗΣΗ<br>(1) | ΑΓΟΡΕΣ<br>ΒΑΣΕΙ<br>ΣΥΓΚΕΝΤΡ.<br>ΚΑΤ/ΣΕΩΝ<br>(2) | ΚΡΙΘΗΚΑΝ<br>ΠΡΑΓΜΑΤΙ<br>ΚΕΣ<br>(3) | ΚΡΙΘΗΚΑΝ<br>ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ<br>(4) | ΣΥΝΟΛΟ<br>ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ<br>ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ<br>(3)+(4)<br>(5) | ΠΟΣΟΣΤΟ<br>ΑΓΟΡΩΝ<br>ΠΟΥ<br>ΕΛΕΓΧΘΗ<br>ΚΕ<br>(5):(2)<br>(6) | ΠΟΣΟΣΤΟ<br>ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ<br>ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ<br>ΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ<br>ΠΟΥ<br>ΕΛΕΓΧΘΗΚΑΝ<br>(4):(5)<br>(7) |
|--------------|-------------------------------------------------|------------------------------------|------------------------------|-----------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------|
| 2007         | 26.260.160,53                                   | 53.736,48                          | 24.438.204,12                | 24.491.940,60                                       | 93,27                                                       | 99,78                                                                                       |
| 2008         | 26.498.969,10                                   | 447,00                             | 25.499.133,64                | 25499578,64                                         | 96,23                                                       | 100                                                                                         |
| 2009         | 21.937.506,94                                   | 2.250,00                           | 21.598.852,00                | 21.601.102,00                                       | 98,47                                                       | 99,99                                                                                       |

- ✓ καταχώρησε στις παραπάνω συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ανύπαρκτες δαπάνες χωρίς παραστατικά,
- ✓ σε πολλές περιπτώσεις εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 15.000,00€ ή των 3.000,00€ (ανάλογα με το όριο ανά χρήση) μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του ΚΒΣ για υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, τα οποία τιμολόγια εξοφλούνταν με μετρητά,
- ✓ ο νόμιμος εκπρόσωπος της επιχείρησης « ..... **ΑΤΕΒΕ**» δήλωσε στους ελεγκτές του ΣΔΟΕ ΠΔ. Κ. Μακεδονίας ότι λόγω αδυναμίας φορέων του Δημοσίου να τον εξοφλήσουν, τα ποσά που του όφειλε το Δημόσιο ανεγράφησαν στη χρήση 2003 ως δαπάνες, με σκοπό την εμφάνιση μειωμένων ανείσπρακτων εσόδων,
- ✓ δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και

παρεμποδίζοντας τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων,

- ✓ από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών βάσει εισαγγελικής εντολής, διαπιστώθηκε ότι και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν μέσω τραπεζής, οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, ενώ γινόταν ανακύκλωση χρημάτων,
- ✓ ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης « ..... **ΑΤΕΒΕ**», προσήλθαν οικειοθελώς στις αρμόδιες ΔΟΥ και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών του άρθρου 12 Ν.3888/2010,
- ✓ δε διέθετε τον κατάλληλο πάγιο εξοπλισμό, ειδικευμένο προσωπικό και δεν πραγματοποίησε αγορές ανάλογων υλικών,
- ✓ στις χρήσεις 2003 - 2011 φαίνεται ότι απασχολεί προσωπικό σύμφωνα με τις καταστάσεις ΙΚΑ και τις δηλώσεις ΦΜΥ, το οποίο όμως από χρήση σε χρήση μειώνεται. Από τις καταστάσεις του ΙΚΑ ΕΥΟΣΜΟΥ προκύπτει ο αριθμός των εργαζομένων ως εξής:

| ΧΡΗΣΗ          | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 |
|----------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| ΑΡ.ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ | 45   | 46   | 36   | 23   | 23   | 19   | 5    | 3    | 2    |

- ✓ σε όλες τις χρήσεις παρότι ο αριθμός των απασχολούμενων μειώνεται, τα ακαθάριστα έσοδα αυξάνονται, ειδικά στις χρήσεις 2006, 2007 και 2008.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε βιβλία, στοιχεία και δικαιολογητικά εγγραφών στον διενεργηθέντα έλεγχο από τη ΔΟΥ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, υποστηρίζοντας ότι όλα τα αιτούμενα από τον έλεγχο έγγραφα έχουν κατασχεθεί από το ΣΔΟΕ Κ. Μακεδονίας.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα κατά την άσκηση της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, προς επίρρωση των ισχυρισμών της περί πραγματικών συναλλαγών και υπαρκτών έργων, προσκόμισε με τον συνυποβαλλόμενο οπτικό δίσκο διάφορα στοιχεία (π.χ. ιδιωτικά συμφωνητικά, τιμολόγια, εξοφλήσεις, εκτυπώσεις γενικού ημερολογίου, καρτέλες λογαριασμών γενικής λογιστικής).

**Επειδή**, λαμβάνοντας υπόψη τους σχετικούς ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, η ΔΕΔ Θεσσαλονίκης απέστειλε με συστημένη επιστολή ( ..... ) στις **4/4/2019**, στη δηλωθείσα έδρα της προσφεύγουσας, στη διεύθυνση ..... στο Δρυμό Θεσσαλονίκης, τη με αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ..... ΕΞ 2019 ΕΜΠ- 3/4/2019** κλήση προς ακρόαση για την προσκόμιση των προαναφερθέντων νέων στοιχείων σε πρωτότυπη μορφή καθώς και έκθεση των απόψεών της για την απόδειξη των σχετικών προβαλλόμενων λόγων. Η παραπάνω κλήση σε ακρόαση επέστρεψε από το αρμόδιο γραφείο ΕΛΤΑ στην Υπηρεσία μας στις **6/5/2019** με την ένδειξη ως «**αζήτητο**».

**Επειδή**, η Υπηρεσία μας: α) μετά την επιστροφή της συστημένης επιστολής ως αζήτητης, αναζήτησε τηλεφωνικά τον Πρόεδρο και Δ. Σύμβουλο της προσφεύγουσας, ..... του ....., στα τηλέφωνα επικοινωνίας που έχουν δηλωθεί στο υποσύστημα μητρώου ΤΑΧΙΣ (στην εικόνα της προσφεύγουσας και στην ατομική εικόνα του νομίμου εκπροσώπου της) και στο τηλέφωνο της προσφεύγουσας που εμφανίζεται στο διαδίκτυο ( ..... ), δεν κατέστη όμως δυνατό να έρθει σε επικοινωνία, οπότε β) διαβίβασε με το με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ..... ΕΞ 2019 ΕΜΠ - 8/5/2019** την

ως άνω κλήση προς ακρόαση στις **8/5/2019** με συστημένη επιστολή ( ..... ), στη δηλωθείσα διεύθυνση οικίας του πρόεδρου και διευθύνοντα συμβούλου της προσφεύγουσας στην οδό ..... στους ..... Θεσσαλονίκης.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα μέχρι τη σύνταξη της παρούσας, δεν ανταποκρίθηκε στη με αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ..... ΕΞ 2019 ΕΜΠ– 3/4/2019** κλήση προς ακρόαση και δεν προσκόμισε επιπλέον στοιχεία, ούτε παρείχε διευκρινήσεις που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών, να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της καθώς και την ανυπαρξία του οικονομικού της συμφέροντος και την καλοπιστία της ως λήπτριας.

**Κατά συνέπεια** οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι και αβάσιμοι.

**Ως προς τον τρίτο λόγο της προσφεύγουσας περί μη εφαρμογής του ευνοϊκότερου καθεστώτος στην επιβολή προστίμου ΚΒΣ**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του ΚΒΣ (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 ιδιαίτερη παραβάση 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. ....».

**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: «Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο 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».

**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 ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) και του ΚΦΑΣ (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) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας».

**Επειδή**, η κύρωση που προβλέπεται στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3β' 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. β' 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 της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.**

**Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί μη νόμιμης εφαρμογής του εξωλογιστικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και εφαρμογής ευμενέστερου καθεστώτος στη φορολογία εισοδήματος. και μη νόμιμης προσθήκης λογιστικών διαφορών καθώς αφορούν πραγματικές συναλλαγές**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2, 4 και 7 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, ... 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: ... 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 το άρθρο 30 του Ν.2238/1994, ως ίσχυε κατά τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους, ορίζεται ότι: «2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: ... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης... Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών – εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ. 3. Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας. ....».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 32 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΚΒΣ, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. ... 2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. ...Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών ... Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα

εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)».

**Επειδή**, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου και λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διατάξεις, ορθώς η φορολογική διοίκηση προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων καθώς η αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων έκδοσης της « ..... ΑΤΕΒΕ» - **ΑΦΜ:** ..... , που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της η προσφεύγουσα, είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα και επηρέασε σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα, θίγοντας το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων κατά τις διαχειριστικές περιόδους 1/1 - 31/12/2007, 1/1 – 31/12/2008 και 1/1 - 31/12/2009. Το ποσοστό των επίμαχων τιμολογίων ως προς τα ακαθάριστα έσοδα έκαστης χρήσης έχει ως εξής:

| ΧΡΗΣΗ | ΑΞΙΑ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ | ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ | ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ |
|-------|---------------------------------|-------------------------|------------------------------------|
| 2007  | 368.524,03                      | 3.399.600,90            | 10,84%                             |
| 2008  | 355.815,94                      | 4.558.771,75            | 7,81%                              |
| 2009  | 216.515,19                      | 2.673.162,16            | 8,10%                              |

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος δεν προέβη σε προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας (άρθρο 30 παρ.2γ του Ν.2238/1994) και συγκεκριμένα στη σελίδα 24 της από 24/12/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναφέρεται ότι: «**8 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ** Τα ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται όπως προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/94, χωρίς καμία προσαύξηση, επειδή δεν διαπιστώθηκε: α) απόκρυψη φορολογητέας ύλης, β) μη έκδοση στοιχείων ή γ) έκδοση πλαστών-εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 περίπτωση γ' και παρ. 3 του Ν. 2238/1994, για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων».

**Επειδή**, με τον Ν.4093/2012 καταργήθηκε το Π.Δ.186/1992 περί ΚΒΣ και αντικαταστάθηκε με τον ΚΦΑΣ. Αντίστοιχα, με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ.1 του Ν.4110/2013 ορίστηκαν εκ νέου οι περιπτώσεις προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων με αντικειμενικό τρόπο. Με τη θέσπιση του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Ν.4172/2013 που έχει εφαρμογή από 1/1/2014 δεν προβλέπεται εξωλογιστικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος.

**Επειδή**, περαιτέρω, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του Ν.4172/2013 και συγκεκριμένα με το άρθρο 72 παρ. 1, ορίζεται ρητά ότι: «Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά...». Συνεπώς, ορθά η φορολογική αρχή εφάρμοσε τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/94 για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1 - 31/12/2007, 1/1 – 31/12/2008 και 1/1 - 31/12/2009 και δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική

εφαρμογή του επιεικέστερου νόμου, καθότι, τίθενται περιορισμοί εφαρμογής του στις μεταβατικές διατάξεις του Ν.4172/2013.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.2238/1994 ορίζονται οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης και την έκπτωσή της από τα ακαθάριστα έσοδα.

**Επειδή**, στην ΠΟΛ. 1029/2006 ορίζεται ότι: «*Η φορολογική αρχή δεν αναγνωρίζει δαπάνη, εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα, ότι η δαπάνη είναι εικονική (Σ.τ.Ε. 1823/1994), (Σ.τ.Ε. 141/1993)*».

**Επειδή**, η προσφεύγουσα είχε εκπέσει μη νόμιμα από τα ακαθάριστα έσοδα των διαχειριστικών περιόδων 1/1 - 31/12/2007, 1/1 – 31/12/2008 και 1/1 - 31/12/2009 τις δαπάνες των υπό κρίση εικονικών φορολογικών στοιχείων, κατά συνέπεια ορθώς δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο προς έκπτωση και προστέθηκαν στα καθαρά κέρδη της εκάστοτε χρήσης ως λογιστικές διαφορές.

**Κατά συνέπεια οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.**

**Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό περί μη νόμιμου προσδιορισμού του φόρου εισροών στο ΦΠΑ με βάση τα εξωλογιστικώς προσδιοριζόμενα ακαθάριστα έσοδα στο εισόδημα και αντίθεσης του εξωλογιστικού προσδιορισμού των εκροών με τις διατάξεις της 6ης Οδηγίας ΦΠΑ.**

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1225/28-09-2001 **Α.Υ.Ο.**, με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθ. 685/2000 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους: «*Εξάλλου, δυνάμει του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν μέτρα τα οποία να διασφαλίζουν την ακριβή είσπραξη του φόρου και να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, τα οποία βεβαίως δεν πρέπει να υπερβαίνουν το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη αυτών των σκοπών και την αποφυγή των καταστροφικών*».

**Επειδή**, με την παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «*εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ και της φορολογίας εισοδήματος*».

**Επειδή**, με το άρθρο 30 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «*1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που*

πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.....».

**Επειδή**, με την παρ. 1 του άρθρου 32 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α).... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,.... ».

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1225 - 28/9/2001 Α.Υ.Ο., με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθ. 685/2000 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους: «.....τα ποια τιμολόγια παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ αποτέλεσε αντικείμενο ειδικής ρύθμισης της εθνικής μας νομοθεσίας, η οποία απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο, αποκλείοντας κατά τα ανωτέρω από το δικαίωμα της έκπτωσης τα πλαστά. άλλωστε και σε περίπτωση ελλείψεως μια τέτοιας ειδικής ρύθμισης, γίνεται δεκτό ότι από όλες τις διατάξεις που συνθέτουν το σύστημα ΦΠΑ συνάγεται ότι τέτοιες εκπτώσεις (βάσει πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων) είναι ανεπίτρεπτες (βλ. και Ν. Σκλία, Κοινοτικό Φορολογικό Δίκαιο, σελ. 453 επ., όπου και αλλοδαπή νομολογία, ιδίως δε σελ. 465 επ.)».

**Επειδή**, ο έλεγχος, όπως προαναφέρθηκε, δεν προέβη σε προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας (άρθρο 30 παρ.2γ του Ν.2238/1994) στη φορολογία εισοδήματος, συνακόλουθα δεν προσαύξησε τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας αλλά δέχθηκε ως προς αυτές τα δεδομένα των βιβλίων. Η φορολογική αρχή ορθώς δεν αναγνώρισε την αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και τον αναλογούντα ΦΠΑ προς έκπτωση από τον ΦΠΑ των φορολογητέων εκροών.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου προσδιορισμού του ΦΠΑ δυνάμει των εξωλογιστικών προσδιορισθέντων ακαθάριστων εσόδων και αντίθεσης του εξωλογιστικού προσδιορισμού των εκροών προς τις διατάξεις της 6ης Οδηγίας ΦΠΑ είναι **απορριπτέοι ως καταχρηστικώς προβαλλόμενοι**.

#### **Αναφορικά με τον έκτο προβαλλόμενο λόγο περί παραβίασης των αρχών της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης**

**Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

**Επειδή**, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87§2 και 93§4 του Συντάγματος ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως εκ τούτου, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. .... – 17/1/2019 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία « ..... ΑΒΕΕ» με Α.Φ.Μ.: .....

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

#### Διαχειριστική Περίοδος 1/1- 31/12/2007 – Οικ. έτος 2008

- Η με αριθ. .... /24.12.2018 (TAXIS α/α .... /18) πράξη επιβολής προστίμου αρ. 7 παρ.3 & 5 ν. 4337/2015

|          | Ποσό       |
|----------|------------|
| Πρόστιμο | 147.409,43 |

- Η με αριθ. .... /24.12.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

|                                                        | Ποσό              |
|--------------------------------------------------------|-------------------|
| Φόρος Εισοδήματος                                      | 180.940,21        |
| Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 | 169.721,92        |
| <b>Καταλογιζόμενο ποσό</b>                             | <b>350.662,13</b> |

- Η με αριθ. .... / .... /24.12.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

|                                                         | Ποσό              |
|---------------------------------------------------------|-------------------|
| Φ.Π.Α.                                                  | 70.019,57         |
| Πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 | 65.678,35         |
| <b>Καταλογιζόμενο ποσό</b>                              | <b>135.697,92</b> |

- Η με αριθ. .... / .... /24.12.2018 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (αρ. 6 του Ν.2523/1997)

|          | Ποσό      |
|----------|-----------|
| Πρόστιμο | 35.009,78 |

#### Διαχειριστική Περίοδος 1/1- 31/12/2008 – Οικ. έτος 2009

- Η με αριθ. .... /24.12.2018 (TAXIS α/α .... /18) πράξη επιβολής προστίμου αρ. 7 παρ.3 & 5 ν. 4337/2015

|          | Ποσό       |
|----------|------------|
| Πρόστιμο | 142.326,38 |

- Η με αριθ. .... /24.12.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

|                                                        | Ποσό              |
|--------------------------------------------------------|-------------------|
| Φόρος Εισοδήματος                                      | 234.664,71        |
| Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 | 220.115,50        |
| <b>Καταλογιζόμενο ποσό</b>                             | <b>454.780,21</b> |

- Η με αριθ. .... / .... /24.12.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

|                                                          | Ποσό      |
|----------------------------------------------------------|-----------|
| Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ΦΠΑ που δεν αναγνωρίστηκε | 62.320,20 |
| Φ.Π.Α.                                                   | 5.284,83  |

|                                                         |                  |
|---------------------------------------------------------|------------------|
| Πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 | 4.957,18         |
| <b>Καταλογιζόμενο ποσό</b>                              | <b>10.242,01</b> |

- Η με αριθ. .... / .... /24.12.2018 πράξη επιβολή προστίμου ΦΠΑ (αρ. 6 του Ν.2523/1997)

|                 |                  |
|-----------------|------------------|
|                 | <b>Ποσό</b>      |
| <b>Πρόστιμο</b> | <b>33.802,51</b> |

#### Διαχειριστική Περίοδος 1/1- 31/12/2009 – Οικ. έτος 2010

- Η με αριθ. .... /24.12.2018 (TAXIS α/α .... /18) πράξη επιβολής προστίμου αρ. 7 παρ.3 & 5 ν. 4337/2015

|                 |                  |
|-----------------|------------------|
|                 | <b>Ποσό</b>      |
| <b>Πρόστιμο</b> | <b>86.606,08</b> |

- Η με αριθ. .... /24.12.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

|                                                        |                   |
|--------------------------------------------------------|-------------------|
|                                                        | <b>Ποσό</b>       |
| Φόρος Εισοδήματος                                      | 133.709,33        |
| Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 | 125.419,35        |
| <b>Καταλογιζόμενο ποσό</b>                             | <b>259.128,68</b> |

- Η με αριθ. .... / .... /24.12.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

|                                                         |                   |
|---------------------------------------------------------|-------------------|
|                                                         | <b>Ποσό</b>       |
| Φ.Π.Α.                                                  | 103.457,90        |
| Πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 | 97.043,51         |
| <b>Καταλογιζόμενο ποσό</b>                              | <b>200.501,41</b> |

- Η με αριθ. .... / .... /24.12.2018 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ(αρ. 6 του Ν.2523/1997)

|                 |                  |
|-----------------|------------------|
|                 | <b>Ποσό</b>      |
| <b>Πρόστιμο</b> | <b>20.568,94</b> |

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

**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 με υποχρέωση.