



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27/5/2020

Αριθμός απόφασης: 883

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

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

3. Την Ε2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παρ. 4 του άρθρου 6 του από 30/3/2020 ΠΝΠ (Α' 75).

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

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης 16/1/2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ, που εδρεύει στη, επί της οδού και, Τ.Κ....., κατά της με αρ./16-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους

2012, της με αρ./16-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2011 και της με αρ./..../16-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Την από 11/2/2020 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 16/1/2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό/**16-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (χρήσης 2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 206.054,03 €, πλέον πρόσθετου φόρου 211.329,02 €, ήτοι συνολικού ποσού **417.383,05 €**.

2. Με την με αριθμό/**16-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 115.00,00 €, πλέον πρόσθετου φόρου 117.944,01 €, ήτοι συνολικού ποσού **232.944,01 €**.

3. Με την με αριθμό/..../**16-12-2019** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2011 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ίσος με το 50% της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, ήτοι συνολικό ποσό $115.00,00 \times 50\% =$ **57.500,00 €**.

Δυνάμει της με αρ./4-4-2019 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση στη χρήση 2011, φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, λοιπών φόρων, τελών, εισφορών και ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, κατόπιν του υπ' αριθμ. πρωτ./12-9-2014 εγγράφου και της συνημμένης σε αυτό από 08-09-2014 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) με αριθμό υπόθεσης/2012, (εισερχόμενο Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ/12.09.2014). Από το διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε η λήψη πέντε (5) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 500.000,00 €, εκδόσεως του Γυμναστικού Συλλόγου «.....» και εκδόθηκε η υπ' αριθμ./..../15-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου, η οποία κοινοποιήθηκε στις 18/12/2017. Περαιτέρω και με βάση τα αποτελέσματα του ανωτέρω

διενεργηθέντος ελέγχου, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης έκρινε τα βιβλία της επιχείρησης ανακριβή, προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης χρήσης, επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες εισροές, εκροές και το Φ.Π.Α. αυτής και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση πράξεων καταλογισμού φόρου έχει παραγραφεί για τη χρήση 2011. Η παρέκταση της παραγραφής λόγω των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 18 του Ν.3091/2002 αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας και δεν ευρίσκει κανένα δικαιολογητικό έρεισμα. Εξάλλου, η προεκτεθείσα διάταξη αναφέρεται στο δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών και όχι για την επιβολή κυρώσεων, όπως το προσβαλλόμενο πρόστιμο.
- Μη νόμιμη κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων, διότι δεν υπήρχε νόμιμη διοίκηση και εκπροσώπηση της εταιρίας. Ως εκ τούτου, δεν έλαβε γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου και στερήθηκε του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.
- Πλημμελής αιτιολογία των επίδικων πράξεων. Οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές.
- Μη σύννομος ο χαρακτηρισμός των βιβλίων της επιχείρησης ως ανακριβών και εσφαλμένως διενεργήθηκε εξωλογιστικός προσδιορισμός.
- Μη νόμιμη η προσαύξηση του ΜΣΚΚ.
- Μη νόμιμη η απόρριψη από τη φορολογική αρχή του φόρου εισροών. Ο έλεγχος δεν απέδειξε τη γνώση της περί φερόμενης φοροδιαφυγής και σε κάθε περίπτωση έπρεπε να αναγνωριστεί προς έκπτωση τουλάχιστον το ποσό που πράγματι καταβλήθηκε, βαρύνονταν δε ο έλεγχος με την απόδειξη του ύψους του φερόμενου εικονικού ποσού.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «*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 στην παρ. 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 ορίζεται: «*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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου».

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

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν **3091/2002**, ορίζεται ότι: «18. Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. **186/1992** (ΦΕΚ 84/Α/), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις . Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά. Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 22 του Ν **3212/2003**, ορίζεται ότι: «3. Οι διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν. **3091/2002** εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις που μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση

φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Στις περιπτώσεις αυτές ο νέος χρόνος παραγραφής καταλαμβάνει και τις προηγούμενες της κατάσχεσης ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους».

Επειδή, με την αριθ. πρωτ. 1114957 /1928/ΔΕ - ΑΕ /23 - 12 - 2003 εγκύκλιο του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Κοινοποίηση διατάξεων περί παράτασης της παραγραφής» : «Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 22, του νόμου «Άδεια δόμησης, πολεοδομικές και άλλες διατάξεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημοσίων Έργων», που ψηφίσθηκε πρόσφατα από τη Βουλή, σχετικά με το ανωτέρω θέμα, και σας παρέχουμε συνοπτικά τις ακόλουθες διευκρινίσεις: 1. ... 2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου συμπληρώνεται η παράγραφος 18 του άρθρου 19 του Ν. **3091/02** και προβλέπεται ότι μετατίθεται ο χρόνος παραγραφής και για τις χρήσεις που έπονται των χρήσεων για τις οποίες έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και για τις οποίες, ως γνωστόν, παρατείνεται για δύο (2) επιπλέον έτη η παραγραφή, ώστε τελικά να υπάρχει ταυτόχρονη παραγραφή των χρήσεων και να μην παρουσιάζεται το φαινόμενο να παραγράφεται επόμενη χρήση, ενώ δεν έχει παραγραφεί η προηγούμενη ή προηγούμενες αυτής. Σημειώνεται ότι η κατά τα ανωτέρω παράταση δεν καταλαμβάνει και τις χρήσεις που προηγούνται των χρήσεων για τις οποίες έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί οι πιο πάνω αποφάσεις επιβολής προστίμου. 3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 προβλέπεται ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 18 του άρθρου 19 του Ν. **3091/02** , όπως αυτές πλέον συμπληρώθηκαν κατά τα ανωτέρω, και για τις περιπτώσεις που έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων, κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Β.Σ, μέχρι το χρόνο της κανονικής παραγραφής. Ειδικά στις περιπτώσεις αυτές η παράταση της παραγραφής ισχύει τόσο για τις χρήσεις κατά τις οποίες έγινε η κατάσχεση των ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων, καθώς και τις επόμενες αυτών, κατά ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων με τις προαναφερόμενες διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν. **3091/02**, όπως αυτές πλέον ισχύουν, όσο και για τις προηγούμενες της κατάσχεσης χρήσεις. Σημειώνεται ότι η κατά τα ανωτέρω παράταση ισχύει ανεξαρτήτως αν τα κατασχεθέντα ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία έχουν ήδη ή δεν έχουν επεξεργαστεί μέχρι το χρόνο της κανονικής παραγραφής. ...».

Επειδή, με την πρόσφατη απόφαση 108/2019 του ΣτΕ (σκέψεις 4,6 και 7) κρίθηκε ότι:

«6. Επειδή, ακολούθως, στις πα ρ. 18 και 19 του άρθρου 19 του ν. **3091/2002** (ΦΕΚ Α 330/24.12.2002) προβλέφθηκαν τα εξής: «18. Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του π.δ. **186/1992** , σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικ ών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του

δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά. Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια (το τελευταίο εδάφιο προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 22 του ν. [3212/2003](#)). 19. Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, οι οποίες λήγουν την 31η Δεκεμβρίου των ετών 2002, 2004 και 2005, λήγουν, αντί των ημερομηνιών αυτών, την 31η Δεκεμβρίου 2003. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για δηλώσεις που αφορούν εισοδήματα που αποκτήθηκαν ή πράξεις οικονομικής δραστηριότητας που πραγματοποιήθηκαν από 1.1.1998 και μετά (...).». Περαιτέρω, δημοσιεύθηκε ο ν. [3212/2003](#) (ΦΕΚ Α ? 308/31.12.2003), με το άρθρο 22 του οποίου ορίστηκε ότι: «1. Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2003, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων, παρατείνονται μέχρι 27.2.2004 (...) 3. Οι διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν. [3091/2002](#) εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις που μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπισημών βιβλίων και στοιχείων κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Στις περιπτώσεις αυτές ο νέος χρόνος παραγραφής καταλαμβάνει και τις προηγούμενες της κατάσχεσης ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους». Οι προεκτεθείσες διατάξεις περί παράτασης της παραγραφής είναι στενώς ερμηνευτέες, σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά στη σκέψη 4.

7. Επειδή, η ως άνω διάταξη του άρθρου 19 παρ. 18 του ν. [3091/2002](#) αναφέρεται σε «υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του π.δ. [186/1992](#) , σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών (...) φορολογικών στοιχείων (...) μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση των φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου» και παρατείνει την παραγραφή για «κοινοποίηση των φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου». Επομένως, η διάταξη αυτή δεν αφορά στην προθεσμία παραγραφής για την έκδοση και κοινοποίηση πράξης επιβολής προστίμων του Κ.Β.Σ., λόγω παραβάσεων έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, αλλά η έκδοση τέτοιας πράξης τίθεται ως προϋπόθεση για την εφαρμογή της εν λόγω διάταξης, ήτοι για την παράταση της παραγραφής του δικαιώματος κοινοποίησης

φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρου, σε βάρος επιτηδευματιών, σε υποθέσεις φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ κ.λπ.. Εξάλλου, η προεκτεθείσα διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 22 του ν. [3212/2003](#) αναφέρεται στο δικαίωμα του Δημοσίου για “κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου”, όχι όμως και κυρώσεων, όπως το ένδικο πρόστιμο για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ.. Επομένως, οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 18 του ν. [3091/2002](#) και του άρθρου 22 παρ. 3 του ν. [3212/2003](#) δεν αφορούν σε πράξεις προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (πρβλ. ΣτΕ 285 - 6/2018, 1623/2016 επταμ.). Τούτο δε ανεξαρτήτως αν οι ως άνω διατάξεις που προβλέπουν την παράταση της παραγραφής είναι σύμφωνες ή όχι με το Σύνταγμα.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος της προσφεύγουσας δυνάμει της με αρ./4-4-2019 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ’ αριθμ. πρωτ./12-9-2014 έγγραφο και η συνημμένη σε αυτό από 8/9/2014 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. και αφορά σε εικονικές συναλλαγές που είχε η προσφεύγουσα επιχείρηση με τον Γ.Σ. «.....» με ΑΦΜ

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει υποβάλει την υπ’ αριθ./30-5-2012 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 και την υπ’ αριθμ./24-5-2012 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2011 - 31/12/2011 .

Επειδή, για την ανωτέρω παράβαση της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων έχει εκδοθεί η υπ’ αριθ./...../15-12-2017 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης και κοινοποιήθηκε στις 18/12/2017. Ως εκ τούτου, η υπό κρίση περίπτωση καταλαμβάνεται από τις διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν.3091/2002, ήτοι το δικαίωμα του δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, μετά τη διετή παράταση, παραγράφεται την 31/12/2019.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι η προσβαλλόμενη με αρ./...../16-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 79 του Ν.4472/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, δεν καταλαμβάνεται από τις διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν.3091/2002, καθώς αυτές δεν αφορούν στην επιβολή κυρώσεων.

Επειδή με το άρθρο 79 του Ν.4472/2017 ορίζεται : «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του [άρθρου 6 του Ν. 2523/1997](#) (Α’ 179) και της περίπτωσης δ’ της [παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013](#) (Α’ 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

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

Επειδή, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος, διότι οι διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν.3091/2002 καταλαμβάνουν και τα πρόστιμα Φ.Π.Α., τα οποία είναι παρακολουθηματικού χαρακτήρα σε σχέση με την φορολογία Φ.Π.Α., καθώς για το καταλογισμό τους απαιτείται έλεγχος στα βιβλία και στις δηλώσεις Φ.Π.Α. προκειμένου να διαπιστωθεί εάν ο λήπτης εξέπεσε το Φ.Π.Α. των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης κοινοποίησης του Σημειώματος Διαπιστώσεων

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζεται : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή, με την αριθ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31/12/2013) «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του ανωτέρω νόμου, ορίζεται : «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την

επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. 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 και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, την 30.07.2013 καταχωρίστηκε στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο δια της Υπηρεσίας Γ.Ε.ΜΗ. του Εμπορικού και Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Θεσσαλονίκης με Κωδικό Αριθμό Καταχώρισης (ΚΑΚ), το από 30.06.2013 Πρακτικό της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης και το από 01.07.2013 πρακτικό του Δ.Σ. της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρίας, από τα οποία προκύπτει το Διοικητικό Συμβούλιο που εκλέχτηκε και θα διοικήσει την εταιρία με πενταετή θητεία, ήτοι έως 30.06.2018, ορίστηκε δε ως Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος ο

Λόγω της λήξης της θητείας του παραπάνω Δ.Σ., ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, απέστειλε το υπ' αριθ. πρωτ. /9-5-2019 έγγραφο προς το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους για να προβεί στις ανάλογες ενέργειες ως προς τον διορισμό προσωρινής διοίκησης της προσφεύγουσας και εκπροσώπησής της από την 1/7/2018 και εντεύθεν. Ακολούθως, το Ν.Σ.Κ. κατέθεσε αίτηση στο Μονομελές Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης προκειμένου να οριστεί προσωρινή διοίκηση στην προσφεύγουσα εταιρία. Με την με αρ. /29-11-2019 απόφασή του το Μονομελές Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης όρισε προσωρινή διοίκηση διορίζοντας τον ως Πρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο της προσφεύγουσας. Ο δε έλεγχος της Δ.Ο.Υ., στη συνέχεια, κοινοποίησε νομίμως στην προσφεύγουσα το με αρ. /13-11-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων – κλήση προς ακρόαση, το οποίο θυροκολλήθηκε στην έδρα της επιχείρησης παρουσία μάρτυρα.

Επειδή εν προκειμένω, η φορολογική αρχή προέβη σε όλες τις απαραίτητες ενέργειες, προκειμένου να οριστεί νέα διοίκηση και να γίνουν οι νόμιμες επιδόσεις των σχετικών εγγράφων και των οριστικών πράξεων επιβολής φόρου.

Επειδή εξάλλου, όπως ήδη έχει κριθεί (ΣτΕ 98/2015) απαιτείται από την προσφεύγουσα και παράλληλη αναφορά των ισχυρισμών που αυτή θα προέβαλλε προς τη Διοίκηση, αν είχε κληθεί. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν επικαλείται ουσιώδεις ισχυρισμούς ή στοιχεία, που θα μπορούσε, αλλά αποστερήθηκε της δυνατότητας να υποβάλει στη Φορολογική Αρχή.

Περαιτέρω, «όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακροάσεως, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακροάσεως κατά τη διαδικασία εκδόσεως της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και

προβάλλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξεως.» (ΣΤΕ ΟΛ. 4447/2012, ΣΤΕ 3521/2015). Ως εκ τούτου, ο υπό κρίση λόγος που εδράζεται στην έλλειψη διοικητικής ακρόασης, κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί πλημμελούς αιτιολογίας των επίδικων πράξεων και περί μη ύπαρξης εικονικότητας.

Επειδή, η Υπηρεσία μας αποφάνθηκε περί της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα από τον Γ.Σ. "....." με την με αριθμό/24-4-2018 απόφασή μας επί της με αρ. πρωτ./16-1-2018 ενδικοφανούς προσφυγής που ασκήθηκε από την προσφεύγουσα κατά της υπ' αριθ. .../...../15-12-2017 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης. Συγκεκριμένα, κρίθηκε ότι η καταγραφή όλων των στοιχείων και η συνολική αξιολόγησή τους στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, συναξιολογουμένων των διαπιστώσεων της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ., οι οποίες υιοθετήθηκαν από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ., συνιστούν πλήρη απόδειξη, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου να αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων υπό την έννοια ότι η αξία των συναλλαγών που αναφέρονται σ' αυτά δεν είναι πραγματική.

Επειδή εν προκειμένω, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα προβάλλει τους ίδιους ισχυρισμούς, χωρίς την προσκόμιση νέων στοιχείων ικανών να μεταβάλλουν την κρίση περί της εικονικότητας των στοιχείων και ως εκ τούτου οι εν λόγω ισχυρισμοί τυγχάνουν απορριπτέοι ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Ως προς τον χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών και περί νόμιμης προσαύξησης του ΜΣΚΚ.

Επειδή, στο άρθρο 30 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται ότι : «Παρ.4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) β) 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, δ)ε).....στ)...., ζ).....η).....θ)..... Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής. Παρ.7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο. γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ. δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού. 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. 8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

Επειδή, στο άρθρο 30 του ν.2238/94, όπως συμπληρώθηκε με την διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 10 του ν. 3296/2004, ορίζει ότι : «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές. 2. Ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α) ... β) ... 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. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, των ποσών των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Επειδή, στο άρθρο 32 του ν.2238/94 ορίζει ότι «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. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα. Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής. 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. β)... γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων. δ) ... 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, η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου. Συνεπώς το παραστατικό στοιχείο που εκδίδεται για να καλύψει δαπάνες και να δικαιολογήσει την έκπτωση θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει καθότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν μερικώς εικονικά (σχετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που

προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

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

Επειδή, στις αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 4605/2013, 1165 και 1171/2009), έχει κριθεί ότι το σύστημα εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, στο μέτρο που συνοδεύεται από επαρκείς εγγυήσεις προστασίας του φορολογουμένου, δεν αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, και ότι ούτε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός ούτε η προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους αποτελούν κυρώσεις, καθώς αποσκοπούν στην εξεύρεση του πραγματικού εισοδήματος και της αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας των επιχειρήσεων, για τις οποίες λόγω της μη τήρησης βιβλίων προκύπτει αδυναμία ασφαλούς προσδιορισμού του εισοδήματος.

Περαιτέρω έχει κριθεί ότι επιτρέπεται η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων επιχειρήσεως, υπό την προϋπόθεση της αιτιολογημένης διαπιστώσεως, στα βιβλία και στοιχεία της, πλημμελειών σε τόσο μεγάλη έκταση, ώστε να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά τους μεγέθη (ΣτΕ1575/2019)

Επειδή, εν προκειμένω, ορθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο τα βιβλία της επιχείρησης της προσφεύγουσας ως ανακριβή και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης χρήσης, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και 30 και 32 του Ν.2238/94, καθώς, όπως προκύπτει, στην ελεγχόμενη χρήση η επιχείρηση έλαβε φορολογικά στοιχεία μερικώς εικονικά ως προς την αξία, τα οποία αντιπροσωπεύουν μεγάλο ποσοστό επί των ακαθάριστων εσόδων. Συγκεκριμένα, στη χρήση 2011, η προσφεύγουσα έλαβε πέντε (5) μερικώς εικονικά ως προς την αξία φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 500.000,00 €, εκδόσεως του Γ.Σ. «.....», που αντιπροσωπεύουν ποσοστό 23,62% επί των ακαθάριστων εσόδων συνολικής αξίας 2.116.503,83 €. Νόμιμα δε και ορθά προσδιορίστηκαν τα καθαρά κέρδη με την εφαρμογή στα ακαθάριστα έσοδα ΜΣΚΚ 30% - ΚΩΔ 8069 «Τηλεπωλήσεις – μάρκετινγκ, για λογαριασμό τρίτων (προμήθεια)», προσαυξημένου κατά 40% και διπλασιασμό αυτού, κατ' εφαρμογή των προαναφερόμενων διατάξεων και την επιλογή του μεγαλύτερου συντελεστή μεταξύ του λογιστικού και εξωλογιστικού, υπό τον περιορισμό να μην ξεπερνά το διπλάσιο των πινάκων και ακολούθως την επιλογή των μεγαλύτερων καθαρών κερδών μεταξύ λογιστικών και εξωλογιστικών.

Επειδή, οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 4 του Ν.4110/2013, ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά και δεν τίθεται θέμα αναδρομικής ισχύος, διότι σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης» (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.).

Κατά συνέπεια δεδομένου ότι κατά τη διαχειριστική περίοδο 2011, οπότε και τελέστηκαν οι παραβάσεις, βρίσκονταν σε ισχύ οι διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1994 και του άρθρου 48 του Ν.2859/00 που ρύθμιζε το συγκεκριμένο φορολογικό αντικείμενο, ορθώς και σύννομα εφαρμόστηκαν οι εν λόγω διατάξεις για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης απόρριψης από τη φορολογική αρχή του φόρου εισροών.

Επειδή, το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών προβλέπεται μόνο στην περίπτωση του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αρ.134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση του δικαιώματος αυτού. Συγκεκριμένα ορίζεται : «Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον: α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή, β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή, γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ)».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η διαπιστωθείσα παράβαση αφορά στη λήψη μερικώς εικονικών ως προς την αξία φορολογικών στοιχείων, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί η εικονική αξία αυτών και όχι στη λήψη εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων, ώστε η προσφεύγουσα επικαλούμενη καλή πίστη να νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του

αναλογούντος Φ.Π.Α.. Επιπροσθέτως, η προσφεύγουσα δεν προβαίνει στην παροχή στοιχείων για το μέρος των τιμολογήσεων που αφορούν σε πραγματική παροχή και η οποία μένει ανατιολόγητη από τη φορολογική αρχή και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της τυγχάνει απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 16/1/2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ

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

1) Η με αρ./**16-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	417.383,05 €	417.383,05 €

2) Η με αρ./**16-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	232.944,01 €	232.944,01 €

3) Η με αρ./**16-12-2019** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης.

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	57.500,00 €	57.500,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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