



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 11/09/2020

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

Αριθμός απόφασης: 1413

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), 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 Β' 968/2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Ε. 2043/06.04.2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30.03.2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού.

5. Την Α. 1122/29.05.2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία αποφασίστηκε η παράταση της προθεσμίας του δεύτερου εδαφίου της παρ. 4 του

άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

6. Την από 20/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάριση ομορρύθμου εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.» με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ:

α) της υπ' αριθ./16.12.2019 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007,

β) της υπ' αριθ./16.12.2019 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008,

γ) της υπ' αριθ./16.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2008 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007),

δ) της υπ' αριθ./16.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2009 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008),

ε) της υπ' αριθ./16.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007,

στ) της υπ' αριθ./16.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008,

ζ) της υπ' αριθ./16.12.2019 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7. Τις υπ' αριθ./16.12.2019 και/16.12.2019 πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015), για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2007 – 31/12/2007 και 01/01/2008 – 31/12/2008 αντιστοίχως, τις υπ' αριθ./16.12.2019 και/16.12.2019 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για τα οικ. έτη 2008 και 2009 αντιστοίχως, τις υπ' αριθ./16.12.2019 και/16.12.2019 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2007 – 31/12/2007 και 01/01/2008 – 31/12/2008 αντιστοίχως, και την υπ' αριθ./16.12.2019 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997), για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

8. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

9. Την υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ/ΕΙ2020/ΕΜΠ/05.02.2020 συμπληρωματική ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας κατά της υπ' αριθ./16.12.2019 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007.

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

Επί της από 20/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.» 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, καθώς και της υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ/ΕΙ2020/ΕΜΠ/05.02.2020 συμπληρωματικής ενδικοφανούς προσφυγής που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./16.12.2019 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, πρόστιμο ποσού 12.340,00€, λόγω λήψης τριών (-3-) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 30.850,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της (Α.Φ.Μ.:), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 12 και 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν την επιβολή της προβλεπόμενης από την περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 30.850,00€ x 40%.

Με την υπ' αριθ./16.12.2019 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, πρόστιμο ποσού 17.968,00€, λόγω λήψης πέντε (-5-) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 44.920,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της (Α.Φ.Μ.:), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 12 και 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν την επιβολή της προβλεπόμενης από την περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 44.920,00€ x 40%.

Με την υπ' αριθ./16.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, για το οικ. έτος 2008 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007), επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού 6.170,00€ πλέον προστίμου ανακρίβειας και τόκων (άρθρων 58 και 53 ν.4174/2013) ποσού 6.327,95€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 12.497,95€, λόγω λήψης τριών (-3-) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 30.850,00€, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» (Α.Φ.Μ.:), κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογικών αποτελεσμάτων της, με την προσθήκη της αξίας των ανωτέρω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως λογιστικής διαφοράς.

Με την υπ' αριθ./16.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, για το οικ. έτος 2009 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008), επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού 8.984,00€ πλέον προστίμου ανακρίβειας και τόκων (άρθρων 58 και 53 ν.4174/2013) ποσού 9.213,99€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 18.197,99€, λόγω λήψης πέντε (-5-) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 44.920,00€,

εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογικών αποτελεσμάτων της, με την προσθήκη της αξίας των προαναφερθέντων ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως λογιστικής διαφοράς.

Με την υπ' αριθ./16.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, κύριος φόρος ποσού 5.861,50€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58Α και 53 ν.4174/2013) ποσού 6.011,55€, ήτοι συνολικό ποσό 11.873,05€, λόγω λήψης τριών (-3-) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 30.850,00€ πλέον ΦΠΑ 5.861,50€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της (Α.Φ.Μ.:), κατόπιν μη αναγνώρισης της αξίας και του Φ.Π.Α. των ανωτέρω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις φορολογητέες εισροές και τον Φ.Π.Α. αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000.

Με την υπ' αριθ./16.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, κύριος φόρος ποσού 8.534,80€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58Α και 53 ν.4174/2013) ποσού 8.753,29€, ήτοι συνολικό ποσό 17.288,09€, λόγω λήψης πέντε (-5-) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 44.920,00€ πλέον ΦΠΑ 8.534,80€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της (Α.Φ.Μ.:), κατόπιν μη αναγνώρισης της αξίας και του Φ.Π.Α. των ανωτέρω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων από τις φορολογητέες εισροές και τον Φ.Π.Α. αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000.

Με την υπ' αριθ./16.12.2019 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, πρόστιμο ποσού 9.079,17€, ήτοι ίσο με το 50% της αξίας του Φ.Π.Α. που εξέπεσε από το φόρο εκροών ως λήπτης τριών (-3-) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 30.850,00€ πλέον ΦΠΑ 5.861,50€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της (Α.Φ.Μ.:), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν.4472/2017.

Με την υπ' αριθ./16.12.2019 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, πρόστιμο ποσού 4.267,40€, ήτοι ίσο με το 50% της αξίας του Φ.Π.Α. που εξέπεσε από το φόρο εκροών ως λήπτης πέντε (-5-) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 44.920,00€ πλέον ΦΠΑ 8.534,80€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της (Α.Φ.Μ.:), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν.4472/2017.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 16/12/2019 εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ, εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 894/1/08.11.2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Ανεπίτρεπτη εφαρμογή των διατάξεων περί δεκαετούς παραγραφής επί λήψης συμπληρωματικών στοιχείων διότι υφίστατο η υπόνοια για παραβατική συμπεριφορά της αντισυμβαλλόμενης εκδότριας των υπό κρίση εικονικών φορολογικών στοιχείων, εντός της αρχικής πενταετίας.
2. Καλή πίστη και μη επίκληση από τον έλεγχο ουδενός στοιχείου ή ένδειξης από τα οποία να αναιρείται αυτή.

Ως προς την υπ' αριθ./16.12.2019 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997)

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου...».

Επειδή, με το άρθρο 2 της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017) ορίζεται ότι: «1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ', δ', ε' Κ.Φ.Δ.). 2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, ...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν.3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα υφιστάμενα στοιχεία του φακέλου και ειδικότερα από τη σχετική έκθεση επίδοσης του αρμόδιου υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκύπτει ότι η υπ' αριθ./16.12.2019 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιδόθηκε στην προσφεύγουσα στις 20/12/2019.

Επειδή, με την υπό κρίση υπ' αριθ. πρωτ./20.01.2020 εμπροθέσμως ασκηθείσα προσφυγή, δεν προσβλήθηκε ρητώς η προαναφερθείσα πράξη αλλά την 05/02/2020, με την υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ/ΕΙ2020/ΕΜΠ/05.02.2020 συμπληρωματική ενδικοφανή προσφυγή που ασκήθηκε εκπρόθεσμα, ήτοι μετά την πάροδο της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης και συνεπώς, **απαραδέκτως**.

Κατά συνέπεια, απαραδέκτως προσβάλλεται και η υπ' αριθ./16.12.2019 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν...».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 5 ν.2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα

πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, με το άρθρο 84 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για 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 ... β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, 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, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή... 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...».

Επειδή, το άρθρο 57 του ν.2859/2000 ορίζει 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 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)... γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49...».

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 49 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω

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

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, 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.

Επειδή, 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. 1100/2001 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί δυνατότητας έκδοσης συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και έγινε δεκτό 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 καθόσον 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.)...».

Επειδή, με την απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας 2934/2017 κρίθηκε ότι: «δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις 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... 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣΤΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016)...

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

Επειδή, με την παρ. 10 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1019/2011 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζόμενων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος».

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

Επειδή, από το σύστημα TAXIS και το φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει υπαχθεί στις διατάξεις περί εκούσιας κατάργησης φορολογικών διαφορών κατά τις διατάξεις των άρθρων 1 – 13 του ν.3888/2010, αποδεχόμενη στις 30/11/2010, το υπ' αριθ./04.11.2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους 01/01/2007 – 31/12/2007 (οικ. έτος 2008) και 01/01/2008 – 31/12/2008 (οικ. έτος 2009),

εξοφλώντας ολοσχερώς τον φόρο περαίωσης. Επιπρόσθετα, κατόπιν μεταγενέστερου ελέγχου σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 9 του ν.3888/2010, αποδέχθηκε το υπ' αριθ./1/29.06.2018 συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης, στις 06/07/2018, για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους 01/01/2007 – 31/12/2007 (οικ. έτος 2008) και 01/01/2008 – 31/12/2008 (οικ. έτος 2009), εξοφλώντας ολοσχερώς τον φόρο περαίωσης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το με αριθ. πρωτ./24.02.2016 (αρ. πρωτ. εισερχομένου/01.03.2016) πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ & ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ – ΘΡΑΚΗΣ με συνημμένη την από 28/01/2016 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π. στο οποίο αναφέρονται γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και παρατηρήσεις σχετικά με συναλλαγές της αντισυμβαλλόμενης ατομικής επιχείρησης της και εκδότριας των στοιχείων (Α.Φ.Μ.:), δε δύναται να θεωρηθεί συμπληρωματικό στοιχείο υπό την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, του άρθρου 49 παρ. 3 του ν.2859/2000 και του άρθρου 72 παρ. 6 του ν.4174/2013. Αντιθέτως η από 08/02/2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, για την προαναφερομένη εκδότρια εικονικών στοιχείων και λήπτρια την προσφεύγουσα, όπου διαπιστώνεται ότι – μεταξύ άλλων – η προσφεύγουσα ομόρρυθμη εταιρεία έλαβε από την ατομική επιχείρηση της (Α.Φ.Μ.:), τα υπό κρίση εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους στις χρήσεις 2008 – 2009 και που ήταν σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής κατά το έτος 2018, δη πέραν του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής και εντός της δεκαετίας αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο (περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων) των άρθρων 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, 49 παρ. 3 του ν.2859/2000 και του άρθρου 72 παρ. 6 του ν.4174/2013, καθόσον δεν είχε, ούτε και δυνατό δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η φορολογική αρχή, ούτε είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων κατά την αποδοχή των εκκαθαριστικών σημειωμάτων περαίωσης και την οριστικοποίηση των αρχικών φορολογικών εγγραφών.

Επειδή, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ και φόρου εισοδήματος, για το οικ. έτος 2008 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007), λόγω περιέλευσης του προαναφερθέντος συμπληρωματικού στοιχείου σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής πέραν του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής, κατόπιν αρχικού φύλλου ελέγχου (περαίωσης με τον ν.3888/2010), και κατά το τελευταίο έτος της δεκαετούς παραγραφής (2018) κατέστη ενδεκαετής, δη έως τις 31/12/2019, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 4 ν.2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 ν.2523/1997.

Επειδή, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή ΦΠΑ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, λόγω περιέλευσης του προαναφερθέντος συμπληρωματικού στοιχείου σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής πέραν του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής, εντός της δεκαετίας και κατόπιν αρχικού φύλλου ελέγχου (περαίωσης με τον ν.3888/2010) κατέστη δεκαετής, δη έως τις 31/12/2018, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57

παρ. 2 ν.2859/2000, μη εφαρμοζόμενης της διάταξης του τελευταίου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, ως αφορώσας τη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, για το οικ. έτος 2009 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008), οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και επιβολής προστίμου ΚΒΣ και ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) εκδόθηκαν στις 16/12/2019, δη εντός του δεκαετούς χρόνου παραγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 84 παρ. 4 του ν.2238/1994 και 57 παρ. 2 του ν.2859/2000 σε συνδυασμό με την παρ. 5 του άρθρου 9 του ν.2523/1997.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων και μη νόμιμου επανελέγχου, έχει νομικό έρεισμα, γίνεται εν μέρει αποδεκτός για την υπ' αριθ./16.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης των λοιπών ισχυρισμών ως προς αυτήν, ενώ απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος για τις λοιπές πράξεις επιβολής προστίμου και διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

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

Επειδή, με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι: «**Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει**».

Επειδή, 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2771/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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, περαιτέρω, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή, οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων, είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 1404/2015, 506/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με την από 16/12/2019 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τρία (-3-) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 30.850,00€, και πέντε (-5-) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 44.920,00€, στις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2007 – 31/12/2007 και 01/01/2008 – 31/12/2008 αντιστοίχως, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης της (Α.Φ.Μ.:). Σύμφωνα με την από 08/02/2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για την εκδότηρια των στοιχείων, επί της οποίας εδράζεται η ανωτέρω έκθεση της ίδιας φορολογικής αρχής, ουδέποτε η (Α.Φ.Μ.:) άσκησε επιχειρηματική δραστηριότητα στη δηλωθείσα επαγγελματική εγκατάσταση, δεν πραγματοποίησε αγορές, δεν είχε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή ούτε το προσωπικό ή τους συνεργάτες για να πραγματοποιήσει πωλήσεις και δεν υπέβαλε ή υπέβαλε ανακριβώς τις φορολογικές της δηλώσεις και τουλάχιστον κατά τον κρίσιμο χρόνο έκδοσης των υπό κρίση στοιχείων, ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη αφού στερούνταν εγκατάστασης και προσωπικού.

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

Επειδή, η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι τελούσε σε καλή πίστη, ωστόσο ουδέν στοιχείο προσκομίζει προς επίρρωση του ισχυρισμού της και αποδόμηση του πορίσματος ελέγχου. Περαιτέρω, δεν νοείται καλή πίστη σε περίπτωση λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της (εξετάζεται μόνο στην περίπτωση εικονικότητας στο πρόσωπο του εκδότη των φορολογικών στοιχείων).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί καλοπιστίας κρίνεται ως αναπτόδεικτος και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./20.01.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.» με ΑΦΜ:, και συγκεκριμένα:

1. **την επικύρωση** της υπ' αριθ./16.12.2019 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007,
2. **την επικύρωση** της υπ' αριθ./16.12.2019 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008,
3. **την επικύρωση** της υπ' αριθ./16.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για το οικ. έτος 2008 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007),
4. **την επικύρωση** της υπ' αριθ./16.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για το οικ. έτος 2009 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008),
5. **την ακύρωση** της υπ' αριθ./16.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, λόγω παραγραφής,
6. **την επικύρωση** της υπ' αριθ./16.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008,
7. **την επικύρωση** της υπ' αριθ./16.12.2019 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./16.12.2019 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.

(άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007

Πρόστιμο	12.340,00€
----------	------------

Η υπ' αριθ./16.12.2019 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.

(άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008

Πρόστιμο	17.968,00€
----------	------------

**Η υπ' αριθ./16.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος**

οικ. έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007)

Κύριος Φόρος	6.170,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	6.327,95€
Σύνολο για καταβολή	12.497,95€

**Η υπ' αριθ./16.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος**

οικ. έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008)

Κύριος Φόρος	8.984,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	9.213,99€
Σύνολο για καταβολή	18.197,99€

**Η υπ' αριθ./16.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος Φόρος	5.861,50€	0,00 €	-5.861,50€
Πρόστιμο άρθρου 58Α και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	6.011,55€	0,00 €	-6.011,55€
Σύνολο για καταβολή	11.873,05€	0,00 €	-11.873,05€

**Η υπ' αριθ./16.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008**

Κύριος Φόρος	8.534,80€
Πρόστιμο άρθρου 58Α και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	8.753,29€
Σύνολο για καταβολή	17.288,09€

Η υπ' αριθ./16.12.2019 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/1997)

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008

Πρόστιμο	4.267,40€
----------	-----------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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