



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313333254

Αριθ. fax: 2313333258

Ηλεκτρονική διεύθυνση: ded.thess@aaade.gr

Url: www.aaade.gr

Αριθμός Απόφασης: 1019/06-05-2019

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 (ΦΕΚ1440Β/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **08/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή** της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:**, κατά των ακόλουθων **Πράξεων Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992 και άρθρο 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων:

α. Με αριθμό/21-12-2018 για την **διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006**.

β. Με αριθμό/21-12-2018 για την **διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007**.

γ. Με αριθμό/21-12-2018 για την **διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008**.

δ. Με αριθμό/21-12-2018 για την **διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009**.

ε. Με αριθμό/21-12-2018 για την **διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010**.

στ. Με αριθμό/21-12-2018 για την **διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011**.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από **08/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:**, η οποία **ασκήθηκε εμπροθέσμως** και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1.

Με την με αριθμό/21-12-2018 προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.**

(Π.Δ.186/1992 και άρθρο 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006, επιβλήθηκε, σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο του Κ.Β.Σ. ποσού 32.261,00 €, για λήψη επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 80.652,50 €, έκδοσης της εταιρείας με την επωνυμία «.....», διακριτικό τίτλο «.....» και Α.Φ.Μ.:, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1 του άρθρου 12 παράγραφοι 1, 9, 10, 11 και 14 και του άρθρου 18 παράγραφος 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) που επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015, ήτοι $80.652,50 \text{ €} \times 40\% = \underline{32.261,00 \text{ €}}$.

2.

Με την με αριθμό/21-12-2018 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992 και άρθρο 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, επιβλήθηκε, σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο του Κ.Β.Σ. ποσού 72.757,84 €, για λήψη δεκαέξι (16) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 181.894,60 €, έκδοσης της εταιρείας με την επωνυμία «.....», διακριτικό τίτλο «.....» και Α.Φ.Μ.:, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1 του άρθρου 12 παράγραφοι 1, 9, 10, 11 και 14 και του άρθρου 18 παράγραφος 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) που επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015, ήτοι $181.894,60 \text{ €} \times 40\% = \underline{72.757,84 \text{ €}}$.

3.

Με την με αριθμό/21-12-2018 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992 και άρθρο 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, επιβλήθηκε, σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο του Κ.Β.Σ. ποσού 42.914,40 €, για λήψη δέκα (10) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 107.286,00 €, έκδοσης της εταιρείας με την επωνυμία «.....», διακριτικό τίτλο «.....» και Α.Φ.Μ.:, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1 του άρθρου 12 παράγραφοι 1, 9, 10, 11 και 14 και του άρθρου 18 παράγραφος 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) που επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015, ήτοι $107.286,00 \text{ €} \times 40\% = \underline{42.914,40 \text{ €}}$.

4.

Με την με αριθμό/21-12-2018 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992 και άρθρο 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, επιβλήθηκε, σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο του Κ.Β.Σ. ποσού 55.034,80 €, για λήψη δεκατριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 137.587,00 €, έκδοσης της εταιρείας με την επωνυμία «.....», διακριτικό τίτλο «.....» και Α.Φ.Μ.:, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1 του άρθρου 12 παράγραφοι 1, 9, 10, 11 και 14 και του άρθρου 18 παράγραφος 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) που επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015, ήτοι $137.587,00 \text{ €} \times 40\% = \underline{55.034,80 \text{ €}}$.

5.

Με την με αριθμό/21-12-2018 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992 και άρθρο 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, επιβλήθηκε, σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο του Κ.Β.Σ. ποσού 31.420,86 €, για λήψη δεκατεσσάρων (14) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 78.552,15 €, έκδοσης της εταιρείας με την επωνυμία «.....», διακριτικό τίτλο «.....» και Α.Φ.Μ.:, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1 του άρθρου 12 παράγραφοι 1, 9, 10, 11 και 14 και του άρθρου 18 παράγραφος 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) που επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015, ήτοι $78.552,15 \text{ €} \times 40\% = \underline{31.420,86 \text{ €}}$.

6.

Με την με αριθμό/21-12-2018 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992 και άρθρο 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, επιβλήθηκε, σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο του Κ.Β.Σ. ποσού 20.357,00 €, για λήψη είκοσι τριών (23) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 50.892,50 €, έκδοσης της εταιρείας με την επωνυμία «.....», διακριτικό τίτλο «.....» και Α.Φ.Μ.:, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1 του άρθρου 12 παράγραφοι 1, 9, 10, 11 και 14 και του άρθρου 18 παράγραφος 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) που επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015, ήτοι $50.892,50 \text{ €} \times 40\% = \underline{20.357,00 \text{ €}}$.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στην από 21/12/2018 Έκθεση Ελέγχου (άρθρο 7 παράγραφοι 3 και 5 του Ν.4337/2015) της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων για την προσφεύγουσα εταιρεία.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, με την με ημερομηνία κατάθεσης 08/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις καθίστανται νόμω και ουσία αβάσιμες, δεδομένου ότι στην από 21/12/2018 οικεία Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων δεν υφίσταται αιτιολογία για την στοιχειοθέτηση των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων ως εικονικών. Οι δε συναλλαγές που απεικονίζονται στα φερόμενα ως εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι πραγματικές και η αξία αυτών καταβλήθηκε στην εκδότρια εταιρεία.

2.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικώς πλημμελείς και, ως εκ τούτου, ακυρωτές, διότι αφορούν σε περαιωθείσες διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες είχε επέλθει διοικητική επίλυση αμετάκλητης ισχύος. Επιπλέον, δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως πλημμελώς επικαλείται η Φορολογική Διοίκηση. Το δε δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων, τελών και προστίμων είχε παραγραφεί πριν από την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

3.

Πραγματοποιήθηκε εσφαλμένη ερμηνεία της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης κύρωσης, καθώς έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 3 του Ν.4337/2015. Ο δε αποκλεισμός της προσφεύγουσας εταιρείας από το ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς που θεσπίζεται με τις ανωτέρω διατάξεις, συνιστά παραβίαση της συνταγματικώς κατοχυρωμένης αρχής της ισότητας και της χρηστής διοίκησης, καθώς και της αρχής της αναλογικότητας και του δικαιώματος για δίκαιη δίκη (άρθρο 6 της Ε.Σ.Δ.Α.).

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 (Μεταβατικές διατάξεις) παράγραφος 11 εδάφια πρώτο και δεύτερο του Ν.4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ170Α/26-07-2013), όπως ισχύουν, ορίζεται ότι

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχυουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις στις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν από την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά την θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 (Επιβολή προστίμων – Διοικητική επίλυση της διαφοράς) παράγραφος 5 του Ν.2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στην φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ179Α/11-09-1997) ορίζεται ότι

«5. 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 την 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 του άρθρου 84 (Παραγραφή) παράγραφοι 1 και 4 του Ν.2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ151Α/16-09-1994) 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 ενάσκησή 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 περιέχονται στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 68 (Έκδοση φύλλων ελέγχου) παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι

**«2. 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
.....**

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, με τις διατάξεις του άρθρου 72 (Μεταβατικές διατάξεις) παράγραφος 6 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«6. 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 τον χρόνο διενέργειάς του.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 3 της ΠΟΛ.1194/05-12-2017 Εγκυκλίου του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την αντιμετώπιση των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων μέσω επεξεργασίας τραπεζικών λογαριασμών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης α) της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων», ορίζεται ότι

«1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και ΣτΕ 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης α) της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), 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 παράγραφο 1 του άρθρου 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 την δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στον νόμο.

3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης α) της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για την 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, ΣτΕ 2632/1996, ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 572/2007, ΣτΕ 3955/2012, ΣτΕ 1623/2016).».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 (Μεταβατικές και άλλες διατάξεις) παράγραφος 2 του Ν.3296/2004 «Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ253Α/14-12-2004), όπως ίσχυαν για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2006 – 31/12/2006 έως 01/01/2009 – 31/12/2009, οριζόταν ότι

«2. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες, κατά τα άρθρα 13 έως και 16, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά τον χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 (Μεταβατικές και άλλες διατάξεις) παράγραφος 2 του Ν.3296/2004, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 79 παράγραφος 4 του Ν.3842/2010 (ΦΕΚ58Α/23-04-2010) και ίσχυαν για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2010 – 31/12/2010 και 01/01/2011 – 31/12/2011, οριζόταν ότι

«2. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν.2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις αυτοελεγχόμενες, κατά τα άρθρα 13 έως και 16, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε

περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά τον χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων.».

Επειδή, από τα στοιχεία που είναι καταχωρημένα στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε. και όπως αναφέρεται στην από 21/12/2018 οικεία Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων για την προσφεύγουσα εταιρεία, προκύπτει ότι υποβλήθηκαν εμπροθέσμως οι αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη από το 2007 έως το 2012 (διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2006 – 31/12/2006 έως 01/01/2011 – 31/12/2011). Για τα οικονομικά έτη 2007 και 2011 (διαχειριστικές περιόδους 01/01/2006 – 31/12/2006 και 01/01/2010 – 31/12/2010), η προσφεύγουσα εταιρεία υπήχθη στις διατάξεις των άρθρων 13 – 16 του Ν.3296/2004 περί περαίωσης υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος χωρίς έλεγχο (αυτοπεραίωση – αυτοέλεγχος), τα οικονομικά έτη από το 2008 έως το 2010 (διαχειριστικές περίοδοι από 01/01/2007 – 31/12/2007 έως 01/01/2009 – 31/12/2009) περαιώθηκαν βάσει των διατάξεων του Ν.3888/2010 και το οικονομικό έτος 2012 (διαχειριστική περίοδος από 01/01/2011 – 31/12/2011) παραμένει ανέλεγκτο.

Επειδή, η από 06/04/2017 και με αριθμό/2017 Έκθεση Ελέγχου (Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π.) της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2003 – 31/12/2003 έως 01/01/2011 – 31/12/2011 της εκδότριας εταιρείας με την επωνυμία «.....», διακριτικό τίτλο «.....», και Α.Φ.Μ.:, στην οποία διαπιστώνεται η έκδοση, προς την προσφεύγουσα εταιρεία, εικονικών φορολογικών στοιχείων εσόδων κατά τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2006 – 31/12/2006 έως 01/01/2011 – 31/12/2011 και η οποία περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων κατά το έτος 2017 (αριθμός πρωτοκόλλου εξερχομένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης/06-04-2017 και αριθμός πρωτοκόλλου εισερχομένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων/11-04-2017), ήτοι πέραν του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής και εντός της δεκαετίας για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2006 – 31/12/2006 έως 01/01/2010 – 31/12/2010, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο για τις εν λόγω διαχειριστικές περιόδους, κατά τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 περίπτωση α) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και του άρθρου 72 παράγραφος 6 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), καθιστώντας δεκαετή την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) για τις συγκεκριμένες διαχειριστικές περιόδους.

Επειδή, κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι κατά την 21/12/2018, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμων του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2006 – 31/12/2006 έως 01/01/2010 – 31/12/2010, **δεν είχε παραγραφεί**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 4 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και του άρθρου 9 παράγραφος 5 του Ν.2523/1997. Συνεπώς, **ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων που αφορούν στις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2006 – 31/12/2006 έως 01/01/2010 – 31/12/2010 και για επιβολή των οικείων προστίμων απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος**.

Επειδή, ωστόσο, αναφορικά με την διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, το κατά τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 περίπτωση α) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) (καταρχήν) συμπληρωματικό στοιχείο, ήτοι η από 06/04/2017 Έκθεση Ελέγχου (Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π.) της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων **εντός του έτους 2017, δηλαδή εντός της πενταετίας**, χωρίς να έχει προηγηθεί άλλος φορολογικός έλεγχος (και να έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου) ή αυτοπεραίωση – αυτοέλεγχος. Συνεπώς, κατά τον χρόνο έκδοσης την 21/12/2018 της με αριθμό προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992 και άρθρο 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015) για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, το (πενταετές) δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου είχε παραγραφεί και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας **γίνεται αποδεκτός**. Ως προς δε την εν λόγω προσβαλλόμενη πράξη, παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί έλλειψης αιτιολογίας:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 παράγραφος 4 εδάφιο πρώτο του Ν.2523/1997, όπως ίσχυαν για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2006 – 31/12/2006 έως 01/01/2011 – 31/12/2011, 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 τις διατάξεις του άρθρου 18 (Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων) παράγραφος 2 εδάφιο πρώτο και παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 «**Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων**» (ΦΕΚ84Α/26-05-1992), όπως τροποποιήθηκαν και ίσχυαν για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2006 – 31/12/2006 έως 01/01/2011 – 31/12/2011, ορίζεται ότι

«2. 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.

9. 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 την 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 τις διατάξεις του άρθρου 28 (Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου) παράγραφος 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«2. 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, με τις διατάξεις του άρθρου 62 (Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων) παράγραφοι 1 και 3 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν τον 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, με τις διατάξεις του άρθρου 64 (Επαρκής αιτιολογία) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 171 (Αποδεικτική δύναμη) παράγραφοι 1 και 4 του Ν.2717/1999 «**Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας**» (ΦΕΚ97Α/17-05-1999) 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 μόνον 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 παράγραφο 1

αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά (**ΣτΕ 2056/1994, 1315/1991, Δεφ Θεσσαλονίκης 41/2002**) ότι δεν υφίσταται παράλειψη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής Αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία, όμως, βασίζεται σε άλλη έκθεση που είχε προγενέστερα συνταχθεί από υπάλληλο άλλης Υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και γίνονται αποδεκτά από τον υπάλληλο που συντάσσει την οικεία έκθεση ελέγχου.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 65 (Βάρος απόδειξης) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** 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, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου ή εικονικού δελτίου αποστολής, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αφορά είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι, όμως, όπως απεικονίζεται με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή του δελτίου αποστολής, η Φορολογική Διοίκηση βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει φορολογικά στοιχεία στην αρμόδια φορολογική Αρχή – Δ.Ο.Υ. (οπότε, ο λήπτης βαρύνεται, πλέον, να αποδείξει το αληθές της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά τον χρόνο της, ότι, δηλαδή, είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου επιτηδευματία – εκδότη του φορολογικού στοιχείου), είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, της υλικοτεχνικής του υποδομής και του προσωπικού που απασχολεί, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν ήταν δυνατό να ήταν σε θέση να διενεργήσει και να διεκπεραιώσει την επίμαχη συναλλαγή (οπότε και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει το αληθές της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως απεικονίζεται στο φορολογικό στοιχείο) (**ΣτΕ 1404/2015, 506/2012, 1184/2010, 1553/2003, 1264/2003**).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στην από **21/12/2018** οικεία **Έκθεση Ελέγχου (άρθρο 7 παράγραφοι 3 και 5 του Ν.4337/2015)** της **Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων** για την προσφεύγουσα εταιρεία, ερειδόμενη στην από **06/04/2017 Έκθεση Ελέγχου (Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π.) της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης** για την εκδότρια εταιρεία με την επωνυμία «.....»», διακριτικό τίτλο «.....» και **Α.Φ.Μ.:**

Επειδή, σύμφωνα με την από **06/04/2017 Έκθεση Ελέγχου (Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π.) της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης**, τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η εταιρεία με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:**, κατά τις διαχειριστικές περιόδους από **01/01/2003 – 31/12/2003** έως **01/01/2011 – 31/12/2011**, μεταξύ των οποίων και τα εκδοθέντα στοιχεία προς την προσφεύγουσα εταιρεία, κρίθηκαν **εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους**, καθώς, εν όψει των επαγγελματικών δυνατοτήτων της εκδότριας, της υλικοτεχνικής της υποδομής, του συνόλου των αγορών της, καθώς και του προσωπικού που απασχόλησε, δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις συγκεκριμένες συναλλαγές με τους αντισυμβαλλόμενους λήπτες και, κατά συνέπεια και με την προσφεύγουσα εταιρεία. Ειδικότερα:

1. Δεν πραγματοποιήσε τόσες αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, όσες δήλωσε στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Προμηθευτών του άρθρου 20 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) (οι αγορές που ελέγχθηκαν κρίθηκαν εικονικές σε ποσοστό 98% και πλέον). Ειδικότερα, από τους ελέγχους που διενεργήθηκαν, διαπιστώθηκαν τα παρακάτω για τις διαχειριστικές

περιόδους από 01/01/2006 – 31/12/2006 έως 01/01/2011 – 31/12/2011 (τα ποσά σε ευρώ):

Διαχειριστική περίοδος	Αγορές βάσει συγκεντρωτικών καταστάσεων προμηθευτών	Αγορές που κρίθηκαν πραγματικές από τον έλεγχο	Αγορές που κρίθηκαν εικονικές από τον έλεγχο	Συνολικές αγορές που ελέγχθηκαν (3) + (4)	Ποσοστό αγορών που ελέγχθηκε (%) (5) : (2)	Ποσοστό εικονικότητας στις συνολικές αγορές που ελέγχθηκαν (%) (4) : (5)
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
01/01/2006 – 31/12/2006	19.934.305,20	60.898,26	19.603.403,71	19.664.301,97	98,65	99,69
01/01/2007 – 31/12/2007	26.260.160,53	53.736,48	24.438.204,12	24.491.940,60	93,27	99,78
01/01/2008 – 31/12/2008	26.498.969,10	447,00	25.499.131,64	25.499.578,64	96,23	100,00
01/01/2009 – 31/12/2009	21.937.506,94	2.250,00	21.598.852,00	21.601.102,00	98,47	99,99
01/01/2010 – 31/12/2010	14.174.840,70	0,00	13.728.854,56	13.728.854,56	96,85	100,00
01/01/2011 – 31/12/2011	23.300,29	—	7.713.225,00	7.713.225,00	100,00	100,00

2. Καταχώρησε στις προαναφερθείσες Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Προμηθευτών, κατά τις ελεγχθείσες διαχειριστικές περιόδους, ανύπαρκτες δαπάνες χωρίς παραστατικά.

3. Σε πολλές περιπτώσεις, εξέδωσε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 15.000,00 € ή των 3.000,00 € (ανάλογα με το όριο που ίσχυε για κάθε διαχειριστική περίοδο), μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 18 παράγραφος 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) για υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικών λογαριασμών ή με δίγραμμες επιταγές. Τα εν λόγω τιμολόγια φέρονται να εξοφλήθηκαν με μετρητά.

4. Δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα των ελεγκτών να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία, καθιστώντας τον έλεγχο δυσχερή και παρεμποδίζοντας την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

5. 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 προσδώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, ενώ, εν τοις πράγμασι, γινόταν ανακύκλωση χρημάτων.

6. Ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων της εκδότριας εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, προσήλθαν οικειοθελώς στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και υπέβαλαν ειδικό σημείωμα δήλωσης εικονικών τιμολογίων (άρθρο 12 παράγραφος 6 του Ν.3888/2010), αποδεχόμενοι την εικονικότητα των συγκεκριμένων συναλλαγών.

7. Δεν διέθετε τον κατάλληλο πάγιο εξοπλισμό και το εξειδικευμένο προσωπικό και δεν πραγματοποίησε αγορές ανάλογων υλικών.

8. Κατά τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2003 – 31/12/2003 έως 01/01/2011 – 31/12/2011, φαίνεται να έχει απασχολήσει προσωπικό, σύμφωνα με τις καταστάσεις του Ι.Κ.Α. και τις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Μ.Υ., το οποίο, όμως, από διαχειριστική περίοδο σε διαχειριστική περίοδο έβαινε μειούμενο. Από τις καταστάσεις του Ι.Κ.Α. Εύοσμου (αριθμός πρωτοκόλλου/29-01-2016) προκύπτει ο αριθμός των εργαζομένων ως εξής:

Διαχειριστική περίοδος	01/01/03 – 31/12/03	01/01/04 – 31/12/04	01/01/05 – 31/12/05	01/01/06 – 31/12/06	01/01/07 – 31/12/07	01/01/08 – 31/12/08	01/01/09 – 31/12/09	01/01/10 – 31/12/10	01/01/11 – 31/12/11
Αριθμός εργαζομένων	45	46	36	23	23	19	5	3	2

9. Παρά το γεγονός ότι ο αριθμός του απασχολούμενου προσωπικού μειώνεται από διαχειριστική περίοδο σε διαχειριστική περίοδο, τα αντίστοιχα ακαθάριστα έσοδα αυξάνονται. Στην δε διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, με πέντε (5) άτομα προσωπικό, από τα οποία τα δύο (2) ήταν υπάλληλοι γραφείου, δηλώθηκαν ακαθάριστα έσοδα 22.086.305,39 €.

Επειδή, η από 06/04/2017 Έκθεση Ελέγχου (Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π.) της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2003 – 31/12/2003 έως 01/01/2011 – 31/12/2011 της εταιρείας με την επωνυμία «.....», διακριτικό τίτλο «.....» και Α.Φ.Μ.:, περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Αμπελοκήπων κατά το έτος 2017, για τις απαιτούμενες ενέργειες αναφορικά με την λήπτρια προσφεύγουσα εταιρεία. Ακολούθως, από τον Προϊστάμενο της εν λόγω Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η με αριθμό/03-05-2017 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για την προσφεύγουσα εταιρεία που αντικαταστάθηκε από την με αριθμό/15-01-2018 εντολή ελέγχου. Από δε τον φορολογικό έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είχε λάβει και καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία της, επτά (7) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 80.652,50 € πλέον Φ.Π.Α. 19% κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006, δεκαέξι (16) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 181.894,60 € πλέον Φ.Π.Α. 19% κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, δέκα (10) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 107.286,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19% κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, δεκατρία (13) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 137.587,00 € πλέον Φ.Π.Α. 19% κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, δεκατέσσερα (14) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 78.552,15 € πλέον Φ.Π.Α. κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010 και είκοσι τρία (23) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 50.892,50 € πλέον Φ.Π.Α. 23% κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011, έκδοσης της εταιρείας με την επωνυμία «.....», διακριτικό τίτλο «.....» και Α.Φ.Μ.:, τα οποία κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους. Στα πλαίσια του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, συντάχθηκε η από 21/12/2018 οικεία Έκθεση Ελέγχου (άρθρο 7 παράγραφοι 3 και 5 του Ν.4337/2015), για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2006 – 31/12/2006 έως 01/01/2011 – 31/12/2011 της προσφεύγουσας εταιρείας, της οποίας αναπόσπαστο μέρος αποτελεί η προαναφερθείσα από 06/04/2017 Έκθεση Ελέγχου (Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π.) της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης για την εκδότρια εταιρεία. Από δε τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με αριθμούς/21-12-2018,/21-12-2018,/21-12-2018,/21-12-2018,/21-12-2018 και/21-12-2018 Πράξεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992 και άρθρο 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015), για τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2006 – 31/12/2006 έως 01/01/2011 – 31/12/2011, αντιστοίχως, οι οποίες, μαζί με την από 21/12/2018 οικεία έκθεση ελέγχου, κοινοποιήθηκαν νομίμως δια επιδόσεως, κατά την 27/12/2018 ημέρα της εβδομάδας Πέμπτη, σε πρόσωπο εξουσιοδοτημένο από την προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή, εξ όλων των ανωτέρω, ο πρώτος προβαλλόμενος λόγος και ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, περί έλλειψης αιτιολογίας στην από 21/12/2018 Έκθεση Ελέγχου (άρθρο 7 παράγραφοι 3 και 5 του Ν.4337/2015) της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο περί μη υπαγωγής της προσφεύγουσας εταιρείας σε ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 (Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) – Αντικειμενικό σύστημα) παράγραφος 1 εδάφιο πρώτο του Ν.2523/1997, όπως ίσχυαν έως την κατάργησή τους με τις διατάξεις του Ν.4337/2015, οριζόταν ότι «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ.186/1992, ΦΕΚ84Α/26-05-1992) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 (Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) – Αντικειμενικό σύστημα) παράγραφος 10 περίπτωση β) του Ν.2523/1997, όπως ίσχυαν έως την κατάργησή τους με τις διατάξεις του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), οριζόταν ότι «10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδίαν 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 καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει

εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση, θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 (Μεταβατικές διατάξεις) παράγραφος 30 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι
«**30.** Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από την δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 καταργούνται από την δημοσίευση του παρόντος».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 55 (Παραβάσεις φοροδιαφυγής) παράγραφος 2 περίπτωση γ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ίσχυαν έως την κατάργησή τους με τις διατάξεις του Ν.4337/2015, οριζόταν ότι
«**γ)** Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης 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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 (Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015 «Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων» (ΦΕΚ129Α/17-10-2015) ορίζεται ότι
«**3.** Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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:

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, με τις διατάξεις του άρθρου 7 (Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) παράγραφος 6 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι
«**6.** Οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ179Α/11-09-1997), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013, καταργούνται από την δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του Ν.4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από την δημοσίευση του παρόντος».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3 (Τροποποιήσεις διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) παράγραφος 4 περίπτωση β) του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι
«**4. β)** Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 καταργείται».

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι από την έναρξη ισχύος του Ν.4337/2015, ήτοι από την 17/10/2015, για παραβάσεις που διαπράχθηκαν κατά τον χρόνο εφαρμογής του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015, τα οποία τυγχάνουν να είναι τα επιεικέστερα έναντι όλων των θεσμοθετημένων κυρώσεων από τον χρόνο διάπραξης των παραβάσεων έως την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής. Περαιτέρω, δεν τίθεται θέμα αναδρομικής ισχύος, διότι σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό Δίκαιο, σε αντίθεση με τα ισχύοντα στο διοικητικό Δίκαιο, 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 πράξης. Συνεπώς, θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτόν σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Φυσικά, ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητώς ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλας, 1999, σελ. 286). Για το ίδιο θέμα, πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του και όχι ο χρόνος έκδοσης της καταλογιστικής πράξης. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (ΣτΕ 3935/2012, 2514/2009, 104/2006, 103/2006, 4597/2005, 1748/2001, 2579/1998). Εν προκειμένω, δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της μη επιβολής φορολογικής κύρωσης επί παραβάσεων λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου νόμου (Ν.4337/2015). Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση την νομολογία (ΣτΕ 2408/2010, 3278/2007, 3821/2005, 2672/1994, 2462/1981), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της, όμως, τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στην νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις αποφάσεις ΣτΕ543/2013 και ΣτΕ120/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς για την αρχή της αναδρομικότητας και, έτσι, θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η εν λόγω αρχή νοείται ως γενική αρχή του διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικώς.

Επειδή, εξ όλων των ανωτέρω, ο τρίτος προβαλλόμενος λόγος και ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, περί μη υπαγωγής αυτής σε ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς και μη επιβολής επεικέστερων κυρώσεων, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **08/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:** και:

1.

Την επικύρωση των με αριθμούς/21-12-2018,/21-12-2018,/21-12-2018,/21-12-2018 και/21-12-2018 προσβαλλόμενων **Πράξεων Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992 και άρθρο 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **Αμπελοκήπων** για τις **διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2006 – 31/12/2006 έως 01/01/2010 – 31/12/2010**, αντιστοίχως.

2.

Την ακύρωση της με αριθμό/21-12-2018 προσβαλλόμενης **Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992 και άρθρο 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **Αμπελοκήπων** για την **διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011**, λόγω παραγραφής.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας –
Καταλογιζόμενα πρόστιμα του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) με βάση την παρούσα Απόφαση:**

1. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2006 – 31/12/2006

Η με αριθμό/21-12-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992 και άρθρο 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, ως ακολούθως:

Πρόστιμο του Κ.Β.Σ. βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015, ήτοι

$$80.652,50 \text{ €} \times 40\% = \underline{32.261,00 \text{ €}}.$$

2. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007

Η με αριθμό/21-12-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992 και άρθρο 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, ως ακολούθως:

Πρόστιμο του Κ.Β.Σ. βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015, ήτοι

$$181.894,60 \text{ €} \times 40\% = \underline{72.757,84 \text{ €}}.$$

3. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008

Η με αριθμό/21-12-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992 και άρθρο 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, ως ακολούθως:

Πρόστιμο του Κ.Β.Σ. βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015, ήτοι

$$107.286,00 \text{ €} \times 40\% = \underline{42.914,40 \text{ €}}.$$

4. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009

Η με αριθμό/21-12-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992 και άρθρο 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, ως ακολούθως:

Πρόστιμο του Κ.Β.Σ. βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015, ήτοι

$$137.587,00 \text{ €} \times 40\% = \underline{55.034,80 \text{ €}}.$$

5. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010

Η με αριθμό/21-12-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992 και άρθρο 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, ως ακολούθως:

Πρόστιμο του Κ.Β.Σ. βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015, ήτοι

$$78.552,15 \text{ €} \times 40\% = \underline{31.420,86 \text{ €}}.$$

6. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011

Η με αριθμό/21-12-2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992 και άρθρο 7 παράγραφος 3 του Ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, ως ακολούθως:

Είδος παράβασης	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Λήψη είκοσι τριών (23) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 50.892,50 €, έκδοσης της εταιρείας με την επωνυμία «.....»», διακριτικό τίτλο «.....» και Α.Φ.Μ.: (άρθρο 7 παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015)	20.357,00	<u>0,00</u>

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στην προσφεύγουσα εταιρεία.

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

Σημείωση:

Κατά της Απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση Προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.