



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 12/11/2020

Αριθμός απόφασης: 1692

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/24.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017).

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **15/5/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ... με **Α.Φ.Μ.:** ... κατά της με αριθ. ... **12/10/2015** πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2006 και της με αριθ. ... **12/10/2015** πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2008 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κοζάνης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Κοζάνης.

7. Τη με αριθ. **1712 – 9/10/2018** απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή ως απαράδεκτη λόγω εκπρόθεσμης υποβολής.

8. Τη με αριθ. κατάθεσης **ΠΡ... 4/12/2018** δικαστική προσφυγή της ... με **Α.Φ.Μ.:** ..., κατά της με αριθ. **1712 – 9/10/2018** απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

9. Τη με αριθ. ...**2020** απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, Τμήμα Ε', επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής, η οποία κοινοποιήθηκε στην Υπηρεσία μας στις 8/7/2020

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

Επί της από **15/5/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ... με **Α.Φ.Μ.:** ... και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με τη με αριθ. ... **12/10/2015** πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κοζάνης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **1.108.372,00€** για τη χρήση **2006**, λόγω α) μη τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ 1 και 7 παρ 1,2,3 του ΠΔ 186/92 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 6^α του Ν.2523/97 (Σ.Β. 2) δη $880,00*2 = 1.760,00€$ και β) λήψης δυο μερικώς εικονικών ως προς την αξία φορολογικών στοιχείων συνολικής εικονικής αξίας **553.306,00€** κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 9, 10, 11, 14 και 18§2, του ΠΔ 186/92, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5§10β' του Ν.2523/1997 δη $553.306,00*2 = 1.106.612,00€$.
- ✓ Με τη με αριθ. ... **12/10/2015** πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κοζάνης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **519.345,58€** για τη χρήση **2008**, λόγω λήψης είκοσι έξι (26) μερικώς εικονικών ως προς την αξία φορολογικών στοιχείων συνολικής εικονικής αξίας **259.672,79€**, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 9, 10, 11, 14 και 18§2, του ΠΔ 186/92, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5§10β' του Ν.2523/1997, δη $259.672,79*2 = 519.345,58€$.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη ΔΟΥ Κοζάνης βάσει της με αρ. **11 – 25/8/2015** έκθεσης ελέγχου (επανελέγχου) αρθ. 36 ΠΔ 186/92 & ΑΥΟ1021681/1120/ΠΟΛ.1037/1-3-2005 της χρήσης 2006 και της με αρ. – **25/8/2015** έκθεσης ελέγχου (επανελέγχου) αρθ. 36 ΠΔ 186/92 & ΑΥΟ1021681/1120/ΠΟΛ.1037/1-3-2005 της χρήσης 2008 του 12ου Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου. Ο επανέλεγχος προκλήθηκε κατόπιν νέων στοιχείων με βάση το με αριθ. ... **15/6/2015** έγγραφο του 9ου Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα έλαβε από την επιχείρηση με ΑΦΜ ..., κατά τη χρήση 2006 δύο (2) μερικώς εικονικά ως προς την αξία φορολογικά στοιχεία συνολικής εικονικής αξίας **553.306,00€** και κατά τη χρήση 2008 είκοσι έξι (26) μερικώς εικονικά ως προς την αξία φορολογικά στοιχεία συνολικής εικονικής αξίας **259.672,79€**.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητούσε την ακύρωση της με αριθ. ... **12/10/2015** πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2006 και της με αριθ. ... **12/10/2015** πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2008, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κοζάνης

προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για την επιβολή των ένδικων προστίμων ΚΒΣ για τις χρήσεις 2006 και 2008.
2. Αναδρομική κατάργηση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 10β του Ν.2523/1997 και του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 με το άρθρο 4 παρ.3 του Ν.4337/2015.
3. Έλλειψη συνδρομής των προϋποθέσεων του πραγματικού φορέα της επιχείρησης, στο πρόσωπο της.
 - Το έτος 1997 σύστησε την ατομική επιχείρηση παροχής διαφημιστικών υπηρεσιών με επωνυμία «...» στην Κοζάνη. Γύρω στο 2000 ο ... την προσέλαβε σε επιχείρησή του στην Θεσσαλονίκη ως υπάλληλο. Στην συνέχεια, κατόπιν πρότασης του ανωτέρω και με δεδομένη την εμπιστοσύνη προς το πρόσωπό του και υπό τον φόβο απώλειας της μόνιμης εργασίας της, η προσφεύγουσα δέχτηκε να του παραχωρήσει τα εμπορικά βιβλία και φορολογικά στοιχεία της ατομικής της επιχείρησης.
 - Από την 1/1/2002 και έπειτα πραγματικός φορέας της εν λόγω ατομικής επιχείρησης, εκείνος που διοικούσε και την διαχειριζόταν πραγματικά ήταν ο ... ενώ η προσφεύγουσα δεν είχε καμία σχέση με την εν λόγω επιχείρηση και δεν είχε στην κατοχή ή στη διάθεσή της τα εμπορικά βιβλία και φορολογικά στοιχεία αυτής.
 - Κατ' επανάληψη είχε ειδοποιήσει τον ... να προσκομίσει τα επίδικα βιβλία και στοιχεία (π.χ. με την από **20/6/2016** εξώδικη δήλωση, κοινοποιηθείσα δυνάμει της με αρ. **...4/6/2016** έκθεσης επίδοσης του δικαστικού επιμελητή του Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης), ο οποίος όμως δεν επέδειξε τα κατεχόμενα απ' αυτόν βιβλία και φορολογικά στοιχεία της, όπως πληροφορήθηκε η προσφεύγουσα από τις φορολογικές αρχές.
 - Μετά την με αριθ. **...2017** απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (διαδικασία ασφαλιστικών μέτρων) ο ... διατάχθηκε να χορηγήσει στην προσφεύγουσα αντίγραφα εγγράφων της, τα οποία βρίσκονται στην κατοχή του, προκειμένου να τα προσκομίσει η ίδια στις φορολογικές αρχές.
4. Έλλειψη ειδικής, επαρκούς και πλήρους αιτιολογίας για το χαρακτηρισμό των επίδικων τιμολογίων ως εικονικών και μη απόδειξη της φερόμενης εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών.

Η Υπηρεσία μας εξέδωσε τη με αριθ. **1712 – 9/10/2018** απόφαση επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία την απέρριπτε ως εκπροθέσμως υποβληθείσα.

Κατά της με αριθ. **1712 – 9/10/2018** απορριπτικής απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, η προσφεύγουσα κατέθεσε την από **4/12/2018** δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης προβάλλοντας τους ισχυρισμούς που είχε συμπεριλάβει στην ενδικοφανή προσφυγή της.

Το Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης (Ε΄ Τμήμα Τριμελές) με τη με αριθ....**2020** απόφασή του επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής, η οποία κοινοποιήθηκε στην Υπηρεσία μας την **8/7/2020** έκανε αυτή εν μέρει δεκτή:

- Ακυρώνοντας τη με αριθ. πρωτ. **1712 – 9/10/2018** απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία απορρίφθηκε η με αριθ. ... – **15/5/2018** ενδικοφανής προσφυγή ως εκπροθέσμως υποβληθείσα.
- Αναπέμποντας την υπόθεση στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, προκειμένου να εξετασθεί κατ' ουσίαν η με αριθ. πρωτ. ... – **15/5/2018** ενδικοφανής προσφυγής της προσφεύγουσας.

Συγκεκριμένα στο σκεπτικό της απόφασης επισημαίνονται τα εξής: «...10. Επειδή, υπό τα δεδομένα αυτά, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στις τέταρτη και έκτη σκέψεις, το Δικαστήριο λαμβάνοντας υπόψη α) ότι για την έναρξη της προθεσμίας άσκησης της προβλεπόμενης από το άρθρο 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ενδικοφανούς προσφυγής κατά ρητής πράξης της φορολογικής αρχής, απαιτείται η κοινοποίηση της πράξης αυτής σε φυσικό πρόσωπο, αποκλειστικά και μόνον με έναν από τους ειδικότερα αναφερόμενους στην παρ. 1 του άρθρου 5 του Ν. 4174/2013 τρόπους, ήτοι: 1) ηλεκτρονικώς, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού του εκπροσώπου στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, 2) με την αποστολή αυτής με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου και 3) με την επίδοση της πράξης στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του ως άνω προσώπου, β) ότι η πλήρης γνώση του περιεχομένου της πράξης αυτής από το συγκεκριμένο πρόσωπο δεν αρκεί για την κίνηση της προβλεπόμενης προθεσμίας προς άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, δεδομένου ότι η νομοθεσία που διέπει την προσβαλλόμενη με την ενδικοφανή προσφυγή πράξη προβλέπει ρητώς την κατά τα ανωτέρω κοινοποίησή της (πρβλ. Σ.τ.Ε. 978/2009, 604/1995, 7μ.) και γ) ότι η γενόμενη στις 23-2-2016, κατ' άρθρο 54 παρ. 2 του Κ.Διοικ.Δικ. επίδοση των ...12-10- 2015 και ../12-10-2015 πράξεων επιβολής προστίμου χρήσεων 2006 και 2008, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης στον Δήμαρχο Ν. Θεσσαλονίκης ήταν άκυρη, όπως συνομολογεί και η φορολογική αρχή, δεδομένου ότι δεν αναγράφεται στις σχετικές εκθέσεις επίδοσης του προαναφερόμενου δικαστικού επιμελητή ότι καταβλήθηκε κάθε δυνατή προσπάθεια (με αναλυτική παράθεση των εκ μέρους του ενεργειών) για την ανεύρεσή της και αυτή απέβη άκαρπη, κρίνει ότι η εκ μέρους της προσφεύγουσας, με αριθ. ../15-5-2015 ασκηθείσα ενδικοφανής προσφυγή κατά των ανωτέρω πράξεων είναι εμπρόθεσμη. Ως εκ τούτου, η Φορολογική Διοίκηση, η οποία με την προσβαλλόμενη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. κατέληξε σε αντίθετη κρίση, εσφαλμένα εκτίμησε τα πραγματικά περιστατικά και εφάρμοσε το νόμο, κατ' αποδοχή ως βασίμου του σχετικού ισχυρισμού της προσφεύγουσας.»

Σημειώνεται ότι από τη ΔΟΥ Κοζάνης εκδόθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας η με αριθ. ... **27/11/2015** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2006) και η με αριθ. ... **27/11/2015** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2006, κατά των οποίων η προσφεύγουσα άσκησε τη με αριθ. πρωτ. ... **11/5/2017** ενδικοφανή προσφυγή. Κατόπιν εξέτασής της, από την Υπηρεσία μας εκδόθηκε η με αριθ. **2032 – 6/10/2017** απορριπτική απόφαση κατά της οποίας ασκήθηκε από την προσφεύγουσα η με αριθ. ... **6/11/2017** δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ισχυρισμούς που είχε συμπεριλάβει στην ενδικοφανή προσφυγή της καθώς και πρόσθετους λόγους που προέβαλε με το συμπληρωματικό με αριθ. καταχ. ...**3-1-2019** δικόγραφό της.

Το Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης (Ε΄ Τμήμα Τριμελές) με τη με αριθ....**2019** απόφασή του επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής, η οποία κοινοποιήθηκε στην Υπηρεσία μας την 4/11/2019 έκανε αυτήν εν μέρει δεκτή, κατά το μέρος που αφορά τον πρόσθετο φόρο που επιβλήθηκε με την ...**27-11-2015** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, τροποποίησε, κατά το ίδιο μέρος, τη με αριθ. **2032/6-10- 2017** απόφαση, περιορίζοντας τον επιβληθέντα με την ως άνω οριστική πράξη πρόσθετο φόρο στο ποσό των εκατό χιλιάδων πεντακοσίων τριάντα πέντε ευρώ και ενενήντα επτά λεπτών (100.535,97€).

Περαιτέρω, σε συμμόρφωση της με αριθ. ...**2020** δικαστικής απόφασης του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης κατόπιν εξέτασης των προβαλλόμενων λόγων της με αριθ. πρωτ. ... – **15/5/2018** ενδικοφανούς προσφυγής της ... με **Α.Φ.Μ.:**

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 72§11 του Ν.4174/2013** (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.*».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «*Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.*».

Επειδή, με τις διατάξεις των **παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

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

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1191/2017** κοινοποιείται η υπ' αριθ.265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η

έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1194/2017** παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου 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 προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. ».

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων με αριθ. ... και ... – **12/10/2015** πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ χρήσεων 2006 και 2008 αντίστοιχα, προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή, για τα υπό κρίση οικονομικά έτη η προσφεύγουσα έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2007 και 2009, ενώ επιπλέον για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2006 προέβη σε περαίωση σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3697/2008 με την αποδοχή του με αριθ. **380947/2** σημειώματος περαίωσης.

Επειδή, με τη με αριθ. ...**2019** απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης επί της δικαστικής προσφυγής της προσφεύγουσας κατά της με αριθ. **2032/2017** απόφασης της Υπηρεσίας μας κατά το μέρος που με αυτήν απορρίφθηκε η με αριθ. πρωτ. .../**11-5-2017** ενδικοφανής, κατ' άρθρο 63 του ν. 4174/2013, προσφυγή της προσφεύγουσας κατά της με αριθ. ...**27-11-2015** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης κρίθηκε ότι το δικαίωμα του Δημοσίου κατά τον χρόνο έκδοσης της ανωτέρω πράξης στις 27/11/2015 δεν είχε παραγραφεί (καθώς η παραγραφή της χρήσης 2006 κατέστη δεκαετής λόγω περιέλευσης σε γνώση της φορολογικής αρχής

συμπληρωματικού στοιχείου). Συγκεκριμένα στο σκεπτικό 14 επισημαίνεται ότι: «14. Επειδή, η προσφεύγουσα με την προσφυγή προβάλλει ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του ένδικου φόρου έχει υποπέσει στην οριζόμενη από την παρ 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 πενταετή παραγραφή, δεδομένου ότι αυτή είχε ήδη συμπληρωθεί κατά το χρόνο έκδοσης της ένδικης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και οι νομοθετικές παρατάσεις της αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ 2 του Συντάγματος, προσθέτει δε ότι, ανεξάρτητα από το ότι δεν είναι εφαρμοστέα εν προκειμένω η διάταξη της παρ 4 του ίδιου άρθρου, λόγω του ότι δεν κοινοποιήθηκε στην ίδια αρχικό φύλλο ελέγχου μέσα στην πενταετή παραγραφή, ώστε να είναι δυνατή η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, πάντως κατά το χρόνο της νόμιμης επίδοσης της ίδιας πράξης (21-4-2017) είχε συμπληρωθεί και η προβλεπόμενη από την παράγραφο αυτή δεκαετής παραγραφής. Με το δικόγραφο των προσθέτων λόγων προβάλλει ότι το με αριθμ. πρωτ. .../15-6-2015 έγγραφο - πορισματική έκθεση του 9ου ΕΣΕ δεν μπορεί να θεωρηθεί συμπληρωματικό στοιχείο, διότι το 12° ΕΣΕ, ήδη από το έτος 2010- οπότε είχε τεθεί υπόψη των ελεγκτικών αρχών το με αριθμ. .../5-7-2010 έγγραφο της Επιτροπής Καταπολέμησης της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και χρηματοδοτήσεις και άρχισε η έρευνα για όλα τα εμπλεκόμενα στην υπόθεση πρόσωπα - είχε στη διάθεσή του στοιχεία, τα οποία είχε υποχρέωση να αξιοποιήσει άμεσα, όπως την καρτέλα θεώρησης βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης «με πλήρη φάκελο φορολογικών αντικειμένων», τα κατασχεθέντα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης με την .../29-9-2010 έκθεση κατάσχεσης του ΣΔΟΕ Δυτικής Μακεδονίας και το με αριθμ. πρωτ. .../12-11-2010 πληροφοριακό δελτίο της ίδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, καθώς και την .../2011 απόφαση επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης για παραβάσεις μη τήρησης ισοζυγίου και βιβλίου απογραφών. Ο λόγος αυτός της προσφυγής, ως προς το σκέλος της έλλειψης συμπληρωματικών στοιχείων είναι αβάσιμος, διότι τα στοιχεία που διαβιβάστηκαν από το 9° Ε.Σ.Ε, το οποίο διενήργησε το φορολογικό έλεγχο της εταιρείας «...», με το .../15-6-2015 έγγραφό του, στο αρμόδιο για το φορολογικό έλεγχο της προσφεύγουσας 12° Ε.Σ.Ε, αποτελούν συμπληρωματικά, υπό την έννοια της παρ 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, στοιχεία. Και τούτο διότι τα έγγραφα αυτά αφενός περιήλθαν στο ειδικό αυτό συνεργείο ελέγχου μετά την πάροδο της προβλεπόμενης από την παρ 1 του άρθρου 84 του ίδιου νόμου πενταετίας και δεν ήταν δυνατή η γνώση τους προηγουμένως από ελεγκτές του, ακόμη και αν είχαν ληφθεί τα κατά νόμο προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, προεχόντως για το λόγο ότι αφορούν επιχείρηση εκτός της αρμοδιότητας ελέγχου αυτού, αφετέρου αναφέρονται σε παραβάσεις λήψης μερικώς εικονικών ως προς την αξία φορολογικών στοιχείων, δηλαδή των δύο εκδοθέντων από την ως άνω ανώνυμη εταιρεία τιμολογίων, οι οποίες (παραβάσεις), λόγω του ύψους της εικονικής τους αξίας, σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη της προσφεύγουσας, δύναται να έχουν επίδραση στα αποτελέσματά της. Εξάλλου, τα στοιχεία που αναφέρει η προσφεύγουσα στο δικόγραφο των προσθέτων λόγων δεν ήταν άμεσα αξιοποιήσιμα από το 12° ΕΣΕ, δεδομένου ότι η επεξεργασία τους, για την οποία ήταν απαραίτητη η συγκέντρωση στοιχείων και η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων που αφορούσαν τη δραστηριότητα της εκδότριας αυτών εταιρείας, έπρεπε να γίνει από το αρμόδιο για το έλεγχο αυτής 9° ΕΣΕ, ενώ το συμπληρωματικό χαρακτήρα των περιεχομένων στο ως άνω έγγραφό του στοιχείων δεν αναιρεί ούτε η κατανομή της αρμοδιότητας μεταξύ των ελεγκτικών αυτών αρχών ούτε ενδεχόμενες καθυστερήσεις στην ελεγκτική διαδικασία ως

προς την εκδότρια εταιρεία, οι οποίες, άλλωστε, θα ήταν δικαιολογημένες, ενόψει όσων διαλαμβάνονται στην έκθεση απόψεων επί της προσφυγής για την εμπλοκή του ... σε υποθέσεις φοροδιαφυγής που συνδέονται με πλήθος επιχειρήσεων. Ακόμη, τα ως άνω συμπληρωματικά στοιχεία, όπως έγινε δεκτό στη 10η σκέψη, επιτρέπουν τον επανέλεγχο και την έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών του φόρου πράξεων εντός της δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής της παρ 4 του ως άνω 84, ανεξάρτητα από το εάν μέσα στην πενταετή προθεσμία παραγραφής είχε διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος και αν είχε εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου. Η δεκαετής αυτή παραγραφή, και υπό την εκδοχή ότι η ...27-11-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος δεν είχε νομίμως επιδοθεί στην προσφεύγουσα πριν από την επίδοσή της, στις 21-4-2017, σε εκτέλεση της 506/13-2-2017 απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, δεν είχε πάντως συμπληρωθεί κατά το χρόνο που η ίδια άσκησε τη με αριθμ. πρωτ. .../17-10- 2016 ενδικοφανή προσφυγή κατά της εν λόγω οριστικής πράξης, η οποία διέκοψε την παραγραφή ασχέτως της περαιτέρω τύχης της (πρβλ. ΣτΕ 732/1990), αλλά ούτε και κατά το χρόνο της νέας επίδοσής της στις 21-4-2017».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση αναφορικά με τις προσβαλλόμενες με αριθ. ... και ... – **12/10/2015** πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ χρήσεων 2006 και 2008 αντίστοιχα, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994, καθώς το νέο στοιχείο περιήλθε σε γνώση του 12ου Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου την **15/6/2015** με το με αριθ. πρωτ. ... - **15/6/2015** έγγραφο του 9^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου και μετά τον αρχικό πενταετή χρόνο παραγραφής. Συνεπώς ο χρόνος παραγραφής των επίμαχων προστίμων ΚΒΣ των υπό κρίση χρήσεων 2006 και 2008 κατέστη δεκαετής, σύμφωνα με το αρθ.84 παρ. 4 του Ν.2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997 και με δεδομένο ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν εντός του δεκαετούς χρόνου παραγραφής (ήτοι στις **12/10/2015**) δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής αυτών.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής των υπό κρίση πράξεων προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται ως ουσιαστικά αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, με την παρ. 10 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, ως ίσχυε μέχρι την κατάργησή της με το ν.4174/2013, ορίζεται 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' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:..... β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίτερη φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται

το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.....».

Επειδή, με την παρ. 30 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 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 τη δημοσίευση του παρόντος. Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, ως ίσχυσε μέχρι την κατάργησή της στις 17/10/2015, ορίζεται ότι: «....β) Σε περίπτωση έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της αξίας του στοιχείου. 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. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας....».

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: ... 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 την παρ. 6 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 (Α'179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 καταργούνται από τη 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 τη δημοσίευση του παρόντος».

Επειδή, με την παρ. 4β του άρθρου 3 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται».

Επειδή, συγκρινόμενη η διάταξη του άρθρου 55 παρ.2 του ν.4174/2013 με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 17-10-2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση είναι λιγότερη ευνοϊκή. Δηλαδή στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, δεδομένου ότι υφίσταται ρητή πρόβλεψη στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου νόμου. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις αποφάσεις του ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου Νόμου. Στις αποφάσεις αυτές η υπό εξέταση αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται ως ουσιαστικά αβάσιμος.

Αναφορικά με τον τρίτο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, με το **άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97** ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ... Τα φορολογικά στοιχεία, στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».*

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

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 40 παρ. 3 και παρ.4 του Ν.3220/2004** ορίζεται ότι: «*3. Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη*

ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την αρ. **429/2013 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους** που έγινε αποδεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών με την **Πολ. 1199 - 28/8/2014** έχει κριθεί ότι: «... α. Κατά τη διάταξη του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του ν. 2523/1997, σε περίπτωση κατά την οποία αποδεικνύεται ότι το πρόσωπο (εικονική εταιρεία και γενικά εικονική επιχείρηση οποιοσδήποτε μορφής ή φυσικό πρόσωπο), που φέρεται ως εκδότης ή λήπτης συγκεκριμένου φορολογικού στοιχείου είναι παντελώς αμέτοχο προς τη συναλλαγή στην οποία αφορά το εν λόγω στοιχείο, με συνέπεια την εικονικότητα αυτού για τον πιο πάνω λόγο, τότε δεν επιβάλλονται σε βάρος του οι προβλεπόμενες από το νόμο διοικητικές και ποινικές κυρώσεις για την έκδοση ή τη λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου, οι οποίες, αντιθέτως, επιβάλλονται σε βάρος των προσώπων που πράγματι ενεπλάκησαν στην εν λόγω συναλλαγή.

β. Κατά την ορθή έννοια της προαναφερόμενης διάταξης, ως «παντελώς αμέτοχο προς τη συναλλαγή πρόσωπο» δέον να νοηθεί όχι μόνον εκείνο που δεν προέβη αυτοπροσώπως στην έκδοση ή λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου, αλλά και εκείνο που δεν συνήργησε ή δεν υποβοήθησε καθ' οιονδήποτε τρόπο τον υποκρυπτόμενο παραβάτη στη διάπραξη της παράβασης. Επομένως, υπό την έννοια αυτή, δεν μπορεί, να θεωρηθεί πρόσωπο παντελώς αμέτοχο προς τη συναλλαγή ο φορολογούμενος, ο οποίος, έχοντας υποβάλει στη φορολογική αρχή δήλωση έναρξης ασκήσεως επιτηδεύματος και θεωρήσει σχετικά βιβλία και στοιχεία, παρέδωσε αυτά οικειοθελώς, προς ελευθέρα χρήση σε τρίτο πρόσωπο, διότι σε αυτή την περίπτωση διατηρεί έναντι της φορολογικής αρχής την ευθύνη για τις παραβάσεις που λαμβάνουν χώρα, με τη χρήση των στοιχείων αυτών, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι τυχόν δεν αναμίχθηκε περαιτέρω στις δραστηριότητες της επιχείρησης, την οποία αφορούν τα εν λόγω βιβλία και στοιχεία...

... Ωστόσο, από την ερμηνεία αμφοτέρων των εν λόγω διατάξεων προκύπτει ότι, αν ο φαινόμενος επιτηδευματίας δεν αποδείξει την παντελή έλλειψη συμμετοχής του στη διάπραξη της παράβασης, υπό την έννοια που αναπτύχθηκε, τότε υφίσταται ευθύνη εις ολόκληρον τόσο του φαινομένου όσο και του υποκρυπτόμενου προσώπου. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992** ορίζεται ότι: « 1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση. ...»

Επειδή, στην προαναφερόμενη με αριθ. ...**2019** απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης και συγκεκριμένα στο σκεπτικό 18 επισημαίνεται ότι: «18. Επειδή, περαιτέρω, κατά

προεκτεθέντα, η ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας συνέχιζε να λειτουργεί στο όνομά της κατά την ένδικη διαχειριστική χρήση, αλλά και κατά τις προηγούμενες αυτής χρήσεις, παρά τα προβαλλόμενα από την ίδια περί αποξένωσής της από την επιχείρηση ήδη από το έτος 2002, εφόσον υποβλήθηκαν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με τα οικονομικά αποτελέσματα από την άσκησή της κατά τις χρήσεις αυτές, για τις οποίες επήλθε περαίωση κατά τις διατάξεις του ν. 3697/2008. Ακόμη από όσα η προσφεύγουσα αναφέρει στην κρινόμενη προσφυγή, τα οποία είχε προβάλει και ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, συνάγεται ότι η ίδια παρέδωσε οικειοθελώς τα βιβλία και στοιχεία της στον ..., δεδομένου ότι οι λόγοι που κατά τους ισχυρισμούς της υπαγόρευαν την ενέργειά της αυτή, δεν δύναται να θεωρηθούν ως λόγοι που καθιστούν ελαττωματική τη δήλωση βούλησης που αυτή (ενέργεια) εμπεριέχει, εφόσον η απόλυτη εμπιστοσύνη της στο πρόσωπο του εν λόγω επιτηδευματία, ακόμη και υπό τις περιστάσεις που επικαλείται, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως ουσιώδης πλάνη υπό την έννοια του άρθρου 141 του ΑΚ, ο δε φόβος της απώλειας της εργασίας δεν συνιστά απειλή υπό την έννοια του άρθρου 151 του ίδιου Κώδικα, ώστε να πρόκειται για εξαναγκασμό αυτής να προβεί στην ως άνω ενέργεια. Πέραν της κατά τα ανωτέρω οικειοθελούς παράδοσης των βιβλίων και στοιχείων, η συναίνεση της προσφεύγουσας για τη διατήρηση τους στην κατοχή του ίδιου επιτηδευματία έως και την ένδικη χρήση, επιβεβαιώνεται και από πράξεις της που επακολούθησαν της παράδοσης, όπως η κατάθεση των δηλώσεων μεταβολών ως προς τη διεύθυνση της επαγγελματικής εγκατάστασης και την κατηγορία των βιβλίων, η υποβολή φορολογικών δηλώσεων και ιδίως η αποδοχή του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης, δεδομένου ότι και στην περίπτωση ακόμη που δεν προέβη η ίδια στις αναγκαίες ενέργειες, ήταν απαραίτητη η παροχή από αυτήν σχετικής πληρεξουσιότητας σε άλλο πρόσωπο. Υπό τις περιστάσεις αυτές η προσφεύγουσα δεν μπορεί να θεωρηθεί, σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά στην όγδοη σκέψη, παντελώς αμέτοχη στις επίμαχες συναλλαγές, περίπτωση κατά την οποία και μόνο θα ήταν δυνατή η απαλλαγή της από τις φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις που οι ένδικες παραβάσεις συνεπάγονται, ενώ η ίδια αλυσιτελώς αναφέρεται στην έλλειψη δυνατότητας άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας με τη μορφή που έλαβε μετά τις δηλωθείσες μεταβολές και τα οικονομικά της μεγέθη υπό τη διαχείριση του ... , εφόσον δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι τυχόν δεν αναμίχθηκε περαιτέρω στις δραστηριότητες της επιχείρησής, την οποία αφορούσαν τα παραδοθέντα βιβλία και στοιχεία (βλ. ΣτΕ 1160/2014) Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση δε μπορεί η προσφεύγουσα να θεωρηθεί πρόσωπο παντελώς αμέτοχο προς την συναλλαγή, η οποία, έχοντας υποβάλει στην φορολογική αρχή δήλωση έναρξης ασκήσεως επιτηδεύματος και έχοντας θεωρήσει σχετικά βιβλία και στοιχεία, παρέδωσε αυτά οικειοθελώς, προς ελεύθερα χρήση σε τρίτο πρόσωπο. Επιπρόσθετα, λαμβάνοντας υπόψη ότι δεν προέβη σε διακοπή εργασιών, όφειλε να τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων όπως ορίζονταν από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων Π.Δ. 186/1992.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση δε μπορεί η προσφεύγουσα να θεωρηθεί πρόσωπο παντελώς αμέτοχο προς την συναλλαγή, η οποία, έχοντας υποβάλει στην φορολογική αρχή δήλωση έναρξης ασκήσεως επιτηδεύματος και έχοντας θεωρήσει σχετικά βιβλία και στοιχεία,

παρέδωσε αυτά οικειοθελώς, προς ελεύθερα χρήση σε τρίτο πρόσωπο. Επιπρόσθετα, λαμβάνοντας υπόψη ότι δεν προέβη σε διακοπή εργασιών, όφειλε να τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων όπως οριζόταν από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων Π.Δ. 186/1992.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας έλλειψης συνδρομής των προϋποθέσεων του πραγματικού φορέα της επιχείρησης στο πρόσωπό της απορρίπτεται ως έωλος και αβάσιμος.

Αναφορικά με τον τέταρτο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, με το **άρθρο 64 του Ν. 4174/2013** «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» 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 του φόρου».

Επειδή, με το **άρθρο 28 παρ 2 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι : «...Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, από τη θεωρία (βλ. Δ. Σταματόπουλος, Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα, 2005 σελ. 336), και τη νομολογία (ΣτΕ 453/1992, 2844/1992) έχει γίνει αποδεκτό ότι όταν τα συναλλασσόμενα πρόσωπα είναι υπαρκτά - καθώς η ανυπαρξία του αρκεί για τη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας - η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των στοιχείων.

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

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- ✓ Όπως προαναφέρθηκε, ο έλεγχος του 12^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου βασίζεται στις διαπιστώσεις και στα ευρήματα του ελέγχου που διενήργησε το 9^ο Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου και στο από **15/6/2015** έγγραφό του, ως αυτά αναλυτικώς και διεξοδικώς, πλήρως, σαφώς και εμπεριστατωμένως αιτιολογημένα αποτυπώνονται στην με αρ. ... – **25/8/2015** έκθεση ελέγχου (επανελέγχου) αρθ. 36 ΠΔ 186/92 & ΑΥΟ1021681/1120/ΠΟΛ.1037/1-3-2005 της χρήσης 2006 και στη με αρ. ... – **25/8/2015** έκθεση ελέγχου (επανελέγχου) αρθ. 36 ΠΔ 186/92 & ΑΥΟ1021681/1120/ΠΟΛ.1037/1-3-2005 της χρήσης 2008 του 12^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου.
- ✓ Από τον παραπάνω έλεγχο του 9^{ου} Ε.Σ.Ε. διαπιστώθηκε ότι η με ΑΦΜ ... έλαβε από την επιχείρηση με ΑΦΜ ..., κατά τη χρήση 2006 δύο (2) μερικώς εικονικά ως προς την αξία φορολογικά στοιχεία συνολικής εικονικής αξίας **553.306,00€** και κατά τη χρήση 2008 είκοσι έξι (26) μερικώς εικονικά ως προς την αξία φορολογικά στοιχεία συνολικής εικονικής αξίας **259.672,79€**.
- ✓ Η **μερική εικονικότητα** των υπό κρίση Τ.Π.Υ. βάσει των οποίων η προσφεύγουσα προέβη από την επιχείρηση σε αγορά καρτών στοιχειοθετείται και αποδεικνύεται, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στη με αριθ. αρ. ... – **25/8/2015** έκθεση ελέγχου (επανελέγχου) αρθ. 36 ΠΔ 186/92 & ΑΥΟ1021681/1120/ΠΟΛ.1037/1-3-2005 της χρήσης 2006 (σελ 2 - 9) και στη με αρ. ... – **25/8/2015** έκθεση ελέγχου (επανελέγχου) αρθ. 36 ΠΔ 186/92 & ΑΥΟ1021681/1120/ΠΟΛ.1037/1-3-2005 της χρήσης 2008 (σελ. 2 – 12) του 12^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, και συνοπτικά από τους παρακάτω λόγους:
 1. Οι τιμές μονάδας στα υπό κρίση στοιχεία δεν έχουν καμία συνάφεια με οποιαδήποτε αξία οποιασδήποτε κάρτας στην αγορά ενώ παράλληλα έχουν στο μεγαλύτερο σύνολο τους ακριβώς διπλάσια αξία από τις πραγματικές στα ίδια ακριβώς είδη.
 2. Από την σύγκριση μεταξύ των τιμολογίων πώλησης στο ίδιο χρονικό διάστημα, προκύπτει ότι το ίδιο είδος κάρτας άλλοτε πωλείται στην κανονική τιμή της

αγοράς και άλλοτε στην διπλάσια τιμή της ονομαστικής αξίας.

3. Η εκδότρια επιχείρηση ... εξέδιδε την ίδια μέρα πλήθος τιμολογίων, πολλές φορές ακόμα και με ίδια αξία και ίδια ποσότητα ομοίων εμπορευμάτων, με ίδια ώρα έναρξης αποστολής στο τιμολόγιο, με συχνότητα σε μεγάλη ποσότητα καθώς και σε διπλάσια σχεδόν αξία από την επικρατούσα στη αγορά.
4. Από τα τιμολόγια που έλαβε η προσφεύγουσα προέκυψε ότι σε μια μέρα εκδόθηκαν περισσότερα του ενός παραστατικά συνεχόμενα στην αρίθμηση με αξίες κάτω των 15.000,00€ το καθένα ώστε να αποφεύγονται οι διατάξεις του άρθρου 18 παρ 2ΠΔ 186/92, δηλαδή η εξόφληση αυτών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή.
5. Ο έλεγχος του 9^{ου} ΕΣΕ και του 12^{ου} ΕΣΕ κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι οι συναλλαγές των εν λόγω τιμολογίων αφορούν περιπτώσεις στις οποίες η τιμή μονάδος κοστολογήθηκε σε τιμή σχεδόν διπλάσια της πραγματικής, δηλαδή αφορούν περιπτώσεις μερικώς εικονικής υπερτιμολόγησης. Δηλαδή η εκδότρια πούλησε στην προσφεύγουσα τις κάρτες σε τιμή σχεδόν διπλάσια της λιανικής - αναγραφόμενης τιμής.
6. Για τις ανωτέρω συναλλαγές δεν τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου άλλα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η πραγματοποίησή τους.
7. Οι λόγοι της υπερτιμολόγησης ήταν η αύξηση των κερδών της εκδότριας επιχείρησης και η διόγκωση των πωλήσεων σε τέτοιο ύψος που είναι καθορισμένα από διατάξεις άλλων νόμων (πολλές φορές μη φορολογικών) για την χορήγηση ωφέλειας στην επιχείρηση π.χ. επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, δανειοδοτήσεις κ.λπ. Η λήπτρια (προσφεύγουσα) επιτύγχανε αύξηση των αγορών της κατά το ποσό της εικονικής αξίας άρα μείωση του μικτού της κέρδους και κατ' επέκταση μείωση των καθαρών κερδών της, δηλαδή μείωση της φορολογητέας ύλης της και του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

Επειδή, στην προαναφερόμενη με αριθ. ...**2019** απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης και συγκεκριμένα στο σκεπτικό 17 επισημαίνεται ότι: « 17. *Επειδή, κατά τα προεκτεθέντα, τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας θεωρήθηκαν ανακριβή όχι μόνο λόγω της άρνησής της να τα προσκομίσει στον έλεγχο, η οποία εξομοιώθηκε με τη μη τήρησή τους, αλλά και εξαιτίας της λήψης των χαρακτηρισθέντων ως μερικώς εικονικών ως προς την αξία με αριθμ. .../8-5-2006 και .../8-5-2006 τιμολογίων. Από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει ούτε οι διάδικοι επικαλούνται ότι έχει δημοσιευθεί τελεσίδικη απόφαση, από την οποία παράγεται δεδικασμένο ως προς την ύπαρξη ή ανυπαρξία των εν λόγω παραβάσεων. Συνεπώς, σύμφωνα με όσα έγιναν δεκτά στην έβδομη σκέψη, το Δικαστήριο θα κρίνει παρεμπιπτόντως το ζήτημα της στοιχειοθέτησης των παραβάσεων αυτών, η οποία αμφισβητείται με την κρινόμενη προσφυγή, δεδομένου ότι με αυτήν η προσφεύγουσα επαναλαμβάνει όσα είχε προβάλλει με την ενδικοφανή προσφυγή, προκειμένου να καταδείξει ότι η κρίση των ελεγκτικών οργάνων για τη μερική*

εικονικότητα των ως άνω στοιχείων δεν είναι επαρκώς αιτιολογημένη. Κατόπιν τούτου, το Δικαστήριο λαμβάνει υπόψη ότι: α) η ενδεικτική τιμή λιανικής πώλησης των καρτών κινητής τηλεφωνίας, οι οποίες αποτέλεσαν το αντικείμενο των συναλλαγών που αφορούν τα ως άνω τιμολόγια, ανέρχεται σχεδόν στο ήμισυ της αναγραφόμενης στα τιμολόγια αυτά τιμής μονάδας, αν και υπό τις συνήθεις περιστάσεις η αξία των ίδιων ειδών στις συναφθείσες προηγούμενως μεταξύ των εμπόρων συμβάσεις πώλησης υπολείπεται κατά κανόνα της ενδεικτικής αυτής τιμής, β) η προσφεύγουσα αρνείται μεν οποιαδήποτε συμμετοχή στις ως άνω συναλλαγές, αλλά υποστηρίζει ότι η απόδοση σε αυτές από τη φορολογική αρχή μερικής εικονικότητας δεν αιτιολογείται επαρκώς, δίχως όμως να αναφέρει τους λόγους για τους οποίους το τίμημα της χονδρικής πώλησης διαμορφώθηκε σε ποσό που υπολείπεται κατά πολύ της τιμής λιανικής πώλησης, γ) η ίδια δεν δίδει οποιαδήποτε εξήγηση και για το γεγονός ότι τα επίμαχα εμπορεύματα πωλήθηκαν στη συνέχεια στο ήμισυ της τιμής κτήσης τους, γεγονός που αποδεικνύει ότι είναι ακριβή τα στοιχεία που συγκεντρώθηκαν στη διάρκεια του ελέγχου του 9ου ΕΣΕ, προκειμένου να γίνει η σύγκριση μεταξύ της τιμής μονάδας που φέρεται για κάθε είδος κάρτας στα επίμαχα τιμολόγια και εκείνης που αναγράφεται σε εκδοθέντα για άλλες συναλλαγές τιμολόγια με αντικείμενο τα ίδια εμπορεύματα, δ) όσα η ίδια αναφέρει στην προσφυγή και στην ενδικοφανή προσφυγή περί τριγωνικών συναλλαγών δεν αποτελούν στοιχεία που μπορεί να συσχετισθούν με την προκύπτουσα από την έκθεση ελέγχου πραγματική βάση των αποδιδόμενων σε αυτήν παραβάσεων λόγω της λήψης των ως άνω τιμολογίων, ούτε βέβαια εξηγούν τη διαμόρφωση των αγορών και πωλήσεων που δηλώθηκαν στο ίδιο ύψος χωρίς αποθέματα, παρόλο που τούτο, αν μη τι άλλο, μαρτυρεί παράδοξο τρόπο άσκησης εμπορικής δραστηριότητας. Περαιτέρω, συνεκτιμά ότι με την αναγραφή στα ως άνω τιμολόγια αξίας μεγαλύτερης της πραγματικής η εκδότρια αυτών εταιρεία επεδίωξε, όπως επισημαίνεται στην έκθεση επανελέγχου, την αύξηση των πωλήσεων της και των καθαρών κερδών της για λόγους που δεν αφορούν τη φορολόγηση της αλλά την πλήρωση προϋποθέσεων για την εφαρμογή διατάξεων της νομοθεσίας που προβλέπουν οφέλη, όπως επιδοτήσεις, ενισχύσεις, δανειοδοτήσεις κ.α, ενώ η λήψη των ίδιων τιμολογίων από την προσφεύγουσα προκάλεσε τη μείωση των καθαρών κερδών της μέσω της διόγκωσης των αγορών της, και επομένως τον περιορισμό της φορολογικής της υποχρέωσης. Ενόψει των ανωτέρω, αλλά και του ότι: α) κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 5 παρ 10β του ν. 2523/1997 και του άρθρου 19 παρ 4 του ίδιου νόμου, μερικώς εικονικό είναι και το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται με αξία μεγαλύτερη της πραγματικής, εφόσον, κατά το μέρος που η αναγραφόμενη σε αυτό αξία υπερβαίνει την πραγματική αξία, τούτο αφορά μη πραγματική συναλλαγή (βλ. σχετ. και το άρθρο 66 παρ 5 του ν. 4174/2013), β) με βάση τα δεδομένα της έκθεσης επανελέγχου, τα οποία δεν αμφισβητούνται ειδικά από την προσφεύγουσα, το ποσό, κατά το οποίο η αναγραφόμενη στα με αριθμ. .../8-5-2006 και .../8-5-2006 τιμολόγια αξία υπερβαίνει την πραγματική αξία των περιγραφόμενων σε αυτά εμπορευμάτων, ανέρχεται στο πρώτο τιμολόγιο σε 451.282 €, ενώ στο δεύτερο σε 102.024 €, το Δικαστήριο κρίνει ότι τα εν λόγω τιμολόγια είναι μερικώς εικονικά ως προς την αξία και ότι η εικονική τους αξία ανέρχεται στα εν λόγω ποσά και συνολικά σε 553.306 €..».

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης επαρκούς αιτιολογίας απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ... - **15/5/2018** ενδικοφανούς προσφυγής της ... με **Α.Φ.Μ.:**

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2006

- Η με αριθ. ... **12/10/2015** πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2006 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κοζάνης

	Ποσό
Πρόστιμο	1.108.372,00

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2008

- Η με αριθ. ... **12/10/2015** πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ χρήσης 2008 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κοζάνης

	Ποσό
Πρόστιμο	519.345.58€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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