



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29/5/2019

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

Αριθμός απόφασης: 1380

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **30/1/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:**κατά της α) με αριθ.- **28/12/2018** πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1- 31/12/2007 και β) με αριθ.- **28/12/2018** πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1- 31/12/2012, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Τη με αρ. πρωτ.**ΕΞ 2019 ΕΜΠ – 3/4/2019** Κλήση προς ακρόαση της Υπηρεσίας μας.
8. Το με αρ. πρωτ. **ΕΙ 2019 ΕΜΠ – 17/4/2019** συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.
9. Τη με αριθ. **7 - 22/4/2019** Πράξη Αναπομπής της Υπηρεσίας μας προς τη ΔΟΥ Αμπελοκήπων.
10. Το από **13/5/2019** «Πόρισμα Ελέγχου μετά από αναπομπή υπόθεσης για συμπληρωματικό έλεγχο» της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, που διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας με το υπ. αριθ.– **13/5/2019** έγγραφό της (αρ. πρωτ. εισερχ.**ΕΙ 2019 ΕΜΠ 22/5/2019**).
11. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **30/1/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:**που κατατέθηκε εμπρόθεσμα και επί του με αρ. πρωτ.**ΕΙ 2019 ΕΜΠ – 17/4/2019** συμπληρωματικού υπομνήματος της, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με τη με αριθμό- **28/12/2018** πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **28.258,40€** για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2007, λόγω λήψης δώδεκα (12) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 70.646,00€ πλέον αναλογούντος ΦΠΑ 6.352,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του με **ΑΦΜ:**, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $70.646,00€ \times 40\% = 28.258,40€$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015.
- ✓ Με τη με αριθμό- **28/12/2018** πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **405.684,42€** για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2012, λόγω **α) λήψης** ενενήντα πέντε (95) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 970.355,37€ πλέον αναλογούντος ΦΠΑ 126.146,20€ (συγκεκριμένα είκοσι επτά (27) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 345.533,70€ εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του με **ΑΦΜ:**και εξήντα οκτώ (68) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 624.821,67€ εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:**, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $970.355,37€ \times 40\% = 388.142,14€$ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015, **β) έκδοσης** οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 40.855,70€ πλέον αναλογούντος ΦΠΑ 5.311,23€ με λήπτη την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:**, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο $40.855,70€ \times 40\%$

= **16.342,28€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015, **γ) ανακριβούς υποβολής** συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ 186/92 δηλαδή πρόστιμο **900,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. ζ' Ν.4337/2015, **δ) μη εξόφλησης** φορολογικών στοιχείων χωρίς τμηματική ή ολική εξόφληση μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου, σε δεκαπέντε (15) περιπτώσεις, δηλαδή πρόστιμο **300,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. ζ' Ν.4337/2015.

Η ως άνω προσβαλλόμενη με αριθμό- **28/12/2018** πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 εκδόθηκε από τη ΔΟΥ Αμπελοκήπων βάσει της από **28/12/2018** έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ που συντάχθηκε δυνάμει των με αριθ.- **19/11/2018** και- **27/12/2018** εντολών μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω ΔΟΥ. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν:

- **α)** το με αριθ. πρωτ.- **22/5/2014** (αρ. πρωτ. εισερχ.- **2/6/2014** ΔΟΥ Αμπελοκήπων) έγγραφο της ΔΟΥ Βέροιας και η συνημμένη σε αυτό από **27/11/2013** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας ελεγκτικής αρχής, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της οποίας η ατομική επιχείρηση τουμε **ΑΦΜ:**, εξέδωσε πλήθος εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων σε διάφορους λήπτες, μεταξύ των οποίων και στην προσφεύγουσα (τότε) στη χρήση 2007,
- **β)** η από **18/7/2016** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Αμπελοκήπων (εσωτερικό έγγραφο με αρ. πρωτ.- **19/7/2016**), σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της οποίας η ομόρρυθμη επιχείρησημε **ΑΦΜ:**, εξέδωσε πλήθος εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων σε διάφορους λήπτες, μεταξύ των οποίων και στην προσφεύγουσα (τότε) στη χρήση 2007.
- Επισημαίνεται ότι σχετικά με τα ως άνω πληροφοριακά δελτία **α)** και **β)** από τη ΔΟΥ Αμπελοκήπων συντάχθηκε η από **3/12/2018** (αριθ.) Έκθεση επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων και εκδόθηκε η με αριθ.- **3/12/2018** πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015. Επί της με αριθ.- **3/12/2018** πράξης επιβολής προστίμου κατατέθηκε από την προσφεύγουσα η με αριθ.- **3/1/2019** ενδικοφανής προσφυγή, για την οποία εκδόθηκε η με αριθ. **979 – 2/5/2019** απόφαση της Υπηρεσίας μας.
- **γ)** η από **10/2/2016** (αρ. υπόθεσης/15) Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου του ΣΔΟΕ ΠΔ Κεντ. και Ανατ. Μακεδονίας - Θράκης (αρ. πρωτ. εισερχ.- **9/3/2016** ΔΟΥ Αμπελοκήπων) σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της οποίας η προσφεύγουσα (τότε) έλαβε στη χρήση 2007 δώδεκα (12) πλαστά - εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης τουμε **ΑΦΜ:**

Η ως άνω προσβαλλόμενη με αριθμό- **28/12/2018** πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 7

παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 εκδόθηκε από τη ΔΟΥ Αμπελοκήπων βάσει της από **28/12/2018** έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ που συντάχθηκε δυνάμει της με αριθ.- **24/9/2018** εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου στα βιβλία και στοιχεία που τήρησε η προσφεύγουσα στη χρήση 2012, του Προϊσταμένου της ως άνω ΔΟΥ. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν:

- Το με αρ. πρωτ.- **22/12/2016** έγγραφο της ΔΟΥ Δράμας (αρ. πρωτ. εισερχ.- **29/12/2016** ΔΟΥ Αμπελοκήπων) και η ηλεκτρονική διαβίβαση της σχετικής από **1/12/2016** έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ186/92 (ΚΒΣ) της ίδιας φορολογικής αρχής, σύμφωνα με την οποία το σύνολο των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης τουμε **ΑΦΜ:**, εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων σε διάφορους λήπτες, μεταξύ των οποίων και στην προσφεύγουσα στη χρήση 2012. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα έλαβε από τον παραπάνω εκδότη είκοσι επτά (27) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 345.533,70€.
- Η από **21/11/2018** έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ186/92 (ΚΒΣ) της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της οποίας η επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:**εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων σε διάφορους λήπτες, μεταξύ των οποίων και στην προσφεύγουσα στη χρήση 2012. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα έλαβε από την παραπάνω εκδότηρια εξήντα οκτώ (68) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 624.821,67€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το με αρ. πρωτ. **ΕΙ 2019 ΕΜΠ – 17/4/2019** συμπληρωματικό υπόμνημά της, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ στην υπό κρίση χρήση 2007 έχει παραγραφεί.
2. Οι συναλλαγές δεν ήταν εικονικές και ουδόλως υπέρογκες ή δυσανάλογες. Νόμιμη η εξόφληση με μετρητά. Αντιστροφή του βάρους απόδειξης της εικονικότητας. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της περί υπαρκτών και πραγματικών συναλλαγών με τον και την «.....» προσκομίστηκαν εκατόν δέκα πέντε (115) υγειονομικά πιστοποιητικά σφαγής βοοειδών αιγοπροβάτων και κατσικιών.
3. Δεν είχε υποχρέωση να διαφυλάξει τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία της χρήσης 2007. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ στην υπό κρίση χρήση 2007

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 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, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ'

εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.».

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού

οποιοδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η με 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 ίδιου 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 ίδιου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που

προβλέπονται στο νόμο.».

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

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, η προσφεύγουσα για το οικονομικό έτος 2008 (διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2007), υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος στις 2/4/2008.

Επειδή, η από **10/2/2016** (αρ. υπόθεσης/15) Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου του ΣΔΟΕ ΠΔ Κεντ. και Ανατ. Μακεδονίας - Θράκης όπου διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα (τότε) έλαβε στη χρήση 2007 δώδεκα (12) πλαστά - εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησής του με **ΑΦΜ:**, και που περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων στις **9/3/2016** (αρ. πρωτ. εισερχ.- **9/3/2016**) δηλαδή μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο παραγραφής, όσον αφορά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2007**, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/94 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/13.

Κατόπιν των ανωτέρω ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ, στη διαχειριστική περίοδο **1/1 - 31/12/2007** - οικ. έτος **2008** κατέστη δεκαετής, δη έως τις **31/12/2018**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν.2238/94 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97. Επομένως, κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης στις **28/12/2018**, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ ως προς την εν λόγω διαχειριστική περίοδο δεν είχε παραγραφεί.

Συνεπώς, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο λόγο περί μη απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών, νόμιμης εξόφλησης με μετρητά, αντιστροφής του βάρους απόδειξης της εικονικότητας

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην

παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

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

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

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, στο με αριθ. πρωτ.-30/1/2007 έγγραφο της ΥΠΕΕ με θέμα «Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων» αναφέρεται ότι: «η έκθεση ελέγχου πρέπει να περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα και πρέπει να διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα. Τα πορίσματα πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Σε περιπτώσεις εικονικότητας, για την τελική της κρίση η ελεγκτική υπηρεσία πρέπει να λαμβάνει υπόψη της τη συνολική συμπεριφορά της ελεγχόμενης επιχείρησης, ως προς την έκδοση και λήψη των στοιχείων που την αφορούν, ως προς την υποβολή

των οικείων δηλώσεων, ως προς την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων και των υποχρεώσεων προς τις άλλες υπηρεσίες και να προβαίνει σε συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των υφισταμένων στοιχείων και λοιπών στοιχείων από άλλες υπηρεσίες και όχι εκτίμηση ενός ή μεμονωμένων στοιχείων χωριστά, προκειμένου να οδηγηθεί σε ασφαλή και βέβαια συμπεράσματα και να εξετάζει με ιδιαίτερη προσοχή και να αποδεικνύει, χωρίς υπεκφυγές και χωρίς περιθώρια αμφισβήτησης, τα ισχυριζόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου, προκειμένου να εξασφαλίσει την όσο το δυνατόν βέβαιη και αποτελεσματική έκβαση της υπόθεσης.....».

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

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 57876/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος απέδειξε την εικονικότητα - πλαστότητα των ληφθέντων καθώς και την εικονικότητα των εκδοθέντων από την προσφεύγουσα τιμολογίων, αφού έλαβε υπόψη της, τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα **α)** της από **10/2/2016** (αρ. υπόθεσης/1342/15) πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ ΠΔ Κεντ. και Ανατ. Μακεδονίας – Θράκης, **β)** του με αρ. πρωτ. – **22/12/2016** εγγράφου της ΔΟΥ Δράμας και της σχετικής από **1/12/2016** έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ186/92 (ΚΒΣ) της ίδιας φορολογικής αρχής και **γ)** της από **21/11/2018** έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ186/92 (ΚΒΣ) της ΔΟΥ Αμπελοκήπων. Στην από **28/12/2018** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ για τη χρήση 2007 (**σελ. 2 – 18**) και στην από **28/12/2018** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ για τη χρήση 2012 (**σελ. 2 – 37**) της ΔΟΥ Αμπελοκήπων για την προσφεύγουσα, αποτυπώνονται αναλυτικώς, διεξοδικώς, επαρκώς και εμπεριστατωμένως αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη η ελεγκτική αρχή, για τον προσδιορισμό των προστίμων του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015, των με αριθ. - **28/12/2018** και - **28/12/2018** πράξεων του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές με τον με **ΑΦΜ:** με αντικείμενο δραστηριότητας «καφετέρια – εκτροφή, χονδρικό εμπόριο ζώντων ζώων» και την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:** και με αντικείμενο δραστηριότητας «χονδρικό εμπόριο κρέατος βοοειδών, νωπού ή απλής ψύξης», είναι πραγματικές, καθώς τα νωπά κρέατα που αγόραζε από τις παραπάνω εταιρείες προερχόταν από πραγματικά ζώα που

σφαγιάσθηκαν με την προβλεπόμενη διαδικασία.

Επειδή προς επίρρωση των ισχυρισμών της, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα συνυπέβαλε πενήντα επτά (57) υγειονομικά πιστοποιητικά σφαγής βοοειδών αιγοπροβάτων και κατσικιών (σε φωτοτυπίες) και κατόπιν της με αρ. πρωτ. **ΕΞ 2019 ΕΜΠ – 3/4/2019** κλήσης προς ακρόαση της Υπηρεσίας, με το με αρ. πρωτ. **ΕΙ 2019 ΕΜΠ – 17/4/2019** συμπληρωματικό υπόμνημα που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας εκατόν δέκα πέντε (115) υγειονομικά πιστοποιητικά σφαγής βοοειδών αιγοπροβάτων και κατσικιών (σε πρωτότυπη μορφή), τα οποία στάλθηκαν στη ΔΟΥ Αμπελοκήπων για να εξεταστούν και να διενεργηθούν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις με τη με αριθ. **7 - 22/4/2019** Πράξη Αναπομπής της Υπηρεσίας μας, δια του με αριθ. πρωτ. **ΕΞ 2019 ΕΜΠ – 22/4/2019** διαβιβαστικού εγγράφου.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα νέα στοιχεία που στάλθηκαν με την παραπάνω πράξη αναπομπής, η ΔΟΥ Αμπελοκήπων με το με αριθ. πρωτ. – **13/5/2019** (αρ. πρωτ. εισερ. **ΕΙ 2019 ΕΜΠ 22/5/2019**) έγγραφό της και το συνημμένο σε αυτό από 13/5/2019 «Πόρισμα Παροχής Διευκρινήσεων», εμμένει στις αρχικές ελεγκτικές διαπιστώσεις και το αποτέλεσμα του έλεγχου δε διαφοροποιείται. Συγκεκριμένα για τα ως άνω σταλθέντα νέα στοιχεία της προσφεύγουσας και τις επίμαχες συναλλαγές διευκρινίζει τα εξής:

«Μεταξύ των συλλεχθέντων στοιχείων και σε συνδυασμό με τα όσα υγειονομικά πιστοποιητικά σφαγής η προσφεύγουσα προσκόμισε έχουμε να παρατηρήσουμε τα ακόλουθα:

- 1. Το με αρ. κυκλοφορίας ΝΠΑ που εμφανίζεται ως όχημα μεταφοράς στο πιστοποιητικό/11.06.2012 και σε πολλά άλλα είναι ανύπαρκτο*
- 2. Το με αρ. κυκλοφορίας ΝΖΜ που εμφανίζεται ως όχημα μεταφοράς στο πιστοποιητικό/12.06.2012 αλλά και σε άλλα πιστοποιητικά ανήκει στην, μητέρα τουο οποίος στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δράμας εμφανίζεται ως αντιδήμαρχος Δήμου Δέλτα να θεωρεί το γνήσιο υπογραφής σε ιδιωτικά έγγραφα, ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης προκειμένου να αποκτήσει έδρα η επιχείρηση του αλλά και υπογράφει σημείωμα θεώρησης του ΚΒΣ στις 30-10-2012, να θεωρεί και να παραλαμβάνει ως εξουσιοδοτούμενο πρόσωπο από την, πέντε σελέχη «Τιμολόγιο Δελτίο Αποστολής» σελίδες από 201 έως και 450.*
- 3. Σε πλήθος περιπτώσεων κτηνοτροφών που αναφέρονται στα πιστοποιητικά σφαγής να συναλλάσσονται με τον, τους ζητήθηκε να μας δωθούν πληροφορίες για τις συναλλαγές μαζί του. Σε όλες τις περιπτώσεις που προσήρθαν υποβάλλοντας υπεύθυνες δηλώσεις αναφέρεται ότι δεν είχαν ποτέ συναλλαγές με τον αλλά αυτές γίνονταν με τον Ομοίως σε επιταγές που τους μεταβιβάζονταν από τοναναφέρουν ότι αυτές τους μεταβιβάζονται από τον*

Όλα τα παραπάνω στοιχεία, σε συνδυασμό με όσα αναλυτικά αναφέρονται στην από 01.12.2016 Έκθεση Ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Δράμας για τονδε μεταβάλλουν τη κρίση του ελέγχου σχετικά με τη δράση της προσφεύγουσας αλλά επιβεβαιώνουν τα όσα αναφέρει η Έκθεση Ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Δράμας για τονκαι ενισχύουν τη κρίση του ελέγχου.

Τόσο οαλλά και εν συνεχεία η εταιρία με την επωνυμία ΜΕ Α.Φ.Μ.λειτουργούσαν, κατά την άποψη του ελέγχου, μονάχα τύποις, δημιουργώντας ένα κύκλωμα τύπου carousel».

Επειδή, με την παρούσα απόφαση αποδεχόμαστε τις διαπιστώσεις του ως άνω πορίσματος της ΔΟΥ Αμπελοκήπων.

Συνεπώς, οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι και αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο λόγο περί μη υποχρέωσης διαφύλαξης των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2007 και παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), όπως ίσχυε μέχρι την 31.12.2012, οριζόταν ότι «τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας».

Επειδή, με το υπ' αριθ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1137542 ΕΞ 2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων διευκρινίστηκε ότι «...Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, τα βιβλία και τα στοιχεία των διαχειριστικών χρήσεων έως και το 2007 που παραγράφονταν την 31.12.2013, καθώς και της χρήσης 2008 που παραγραφόταν την 31.12.2014, είτε πρόκειται για ανέλεγκτες υποθέσεις είτε για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί ή περαιωθεί με οποιαδήποτε ρύθμιση και έχει εξοφληθεί ή θα εξοφληθεί το σύνολο της οφειλής, δύνανται να καταστραφούν εφόσον δε συντρέχει οποιοσδήποτε λόγος παράτασης ή μεγαλύτερης παραγραφής όπως αναφέρθηκε αμέσως παραπάνω».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 1 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1 Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα... 2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «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. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή».

Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, στην προκειμένη περίπτωση, ο αρχικός χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων, στη χρήση 2007, είχε παρέλθει στις 31/12/2013, συνεπώς από 1/1/2014 και εφεξής, δεν υφίστατο υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων για την ως άνω χρήση, καθώς σύμφωνα με τη ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1137542 ΕΞ 2015, δόθηκε η δυνατότητα καταστροφής τους. Επομένως η διαφύλαξη ή μη των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων, μετά τη λήξη του αρχικού χρόνου παραγραφής (πενταετία), εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια του υπόχρεου.

Επειδή, το ζήτημα δε της μη υποχρέωσης διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων για τη χρήση 2007, είναι διάφορο από το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρους και πρόστιμα, βάσει νέων στοιχείων, για συντελεσθείσες παραβάσεις (λήψης εικονικών στοιχείων) σε διαχειριστικές περιόδους πέραν της πενταετίας.

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

Επειδή, ωστόσο στην προκειμένη περίπτωση από τη φορολογική αρχή δεν έχει επιβληθεί σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο για μη διαφύλαξη βιβλίων και στοιχείων.

Συνεπώς, οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ.- **30/1/2019** ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση – Καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2007

- Η με αριθ.- **28/12/2018** πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων

	Ποσό
Πρόστιμο	28.258,40€

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2012

- Η με αριθ.- **28/12/2018** πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων

	Ποσό
Πρόστιμο	405.684,42€

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.