



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27/5/2019

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

Αριθμός απόφασης: 1360

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... MON. ΕΠΕ» με διακριτικό τίτλο «.....Μ.ΕΠΕ» και ΑΦΜ:..... κατά της α) με αριθ. - πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 1/4/2006 - 31/12/2007, β) με αριθ. - πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2008, γ) με αριθ. - οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχ. περιόδου 1/4/2006 - 31/12/2007) και δ) με αριθ. - πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος του άρθρου 4 του Ν.2523/97 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2008, 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. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... MON. ΕΠΕ» με διακριτικό τίτλο «.....Μ.ΕΠΕ» και **ΑΦΜ:**..... που κατατέθηκε εμπρόθεσμα 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 αριθμό - πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **181.642,56€** για τη διαχειριστική περίοδο 1/4/2006 - 31/12/2007, λόγω λήψης εκατόν τριάντα τριών (133) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 454.106,39€, εκδόσεως διαφόρων ατομικών επιχειρήσεων και συγκεκριμένα:

Περιγραφή παράβασης	Επιβαλλόμενο πρόστιμο
Ζήτησης - λήψης σαράντα τεσσάρων (44) εικονικών φορολογικών στοιχείων στη χρήση 2006, συνολικής καθαρής αξίας 120.758,25€ , εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜ:	120.758,25€*40% 48.303,30 €
Ζήτησης - λήψης δέκα επτά (17) εικονικών φορολογικών στοιχείων στη χρήση 2006, συνολικής καθαρής αξίας 42.196,09€ , εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜ:	42.196,09€*40% 16.878,44 €
Ζήτησης - λήψης δώδεκα (12) εικονικών φορολογικών στοιχείων στη χρήση 2007, συνολικής καθαρής αξίας 34.339,20€ , εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜ:	34.339,20€*40% 13.735,68 €
Ζήτησης - λήψης επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων στη χρήση 2007, συνολικής καθαρής αξίας 78.471,30€ εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜ:	78.471,30€*40% 31.388,52 €
Ζήτησης - λήψης τριάντα τεσσάρων (34) εικονικών φορολογικών στοιχείων στη χρήση 2007, συνολικής καθαρής αξίας 142.543,90€ , εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜ:	142.543,90€*40% 57.017,56 €
Ζήτησης - λήψης οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων στη χρήση 2007, συνολικής καθαρής αξίας 13.691,60€ , εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜ:	13.691,60€*40% 5.476,64 €
Ζήτησης - λήψης έντεκα (11) εικονικών φορολογικών στοιχείων στη χρήση 2007, συνολικής καθαρής αξίας 22.106,05€ , εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του με ΑΦΜ:	22,106,05€*40% 8.842,42 €
Σύνολα υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου 01/04/2006 - 31/12/2007	454.106,39€*40% 181.642,56€

δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο 454.106,39€ * 40% = 181.642,56€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015.

- ✓ Με τη με αριθμό- πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **13.015,80€** για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2008, λόγω λήψης οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 32.539,50€, εκδόσεως της ατομικής

επιχείρησης του του με **ΑΦΜ:**....., δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι σύνολο 32.539,50€ × 40% = 13.015,80€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' Ν.4337/2015.

- ✓ Με τη με αριθ. - οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχ. περιόδου 1/4/2006 - 31/12/2007), του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 100.130,09€, πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 93.922,02€, δηλ. σύνολο φόρου **194.052,11€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή λόγω της λήψης των προαναφερθέντων εκατόν τριάντα τριών (133) εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους και την προσθήκη της αξίας αυτών στα καθαρά κέρδη ως λογιστικής διαφοράς.
- ✓ Με τη με αριθμό με αριθ. - πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος του άρθρου 4 του Ν.2523/97 για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 - 31/12/2008 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **300,00€**, λόγω υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με ανακριβές περιεχόμενο κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 62 παρ. 5 του Ν.2238/1994 καθώς με βάση το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε, δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη ΔΟΥ Αμπελοκήπων βάσει των από εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ και μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος που συντάχθηκαν δυνάμει της με αριθ. - εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω ΔΟΥ. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η από (αρ. έκθεσης) πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ ΠΔ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας - Θράκης (αρ. πρωτ. εισερχ. - ΔΟΥ Αμπελοκήπων) για την προσφεύγουσα, η οποία διαβιβάσθηκε με το υπ' αριθμό πρωτ..... - έγγραφο της ίδιας ελεγκτικής αρχής, μαζί με τις υπ' αριθ./2013 και/2014 εκθέσεις κατάσχεσης με συνημμένα τα πρωτότυπα κατασχεθέντα στοιχεία αυτών. Σύμφωνα με την από (αρ. έκθεσης) πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ ΠΔ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης, η προσφεύγουσα φέρεται να είναι λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές που είχε με προμηθεύτριες επιχειρήσεις, όπως αναφέρονται στις σελίδες 2 – 108. Συγκεκριμένα για τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με την προμηθεύτρια – εκδότρια ατομική επιχείρηση της με **ΑΦΜ:**....., αρμοδιότητας της ΔΟΥ Δράμας. Επιπρόσθετα, η ανωτέρω πληροφοριακή έκθεση αναφέρει ενέργειες και διασταυρώσεις που έγιναν από την ίδια υπηρεσία για τους υπόλοιπους προμηθευτές της προσφεύγουσας, καθώς υπήρχαν πολύ σοβαρές ενδείξεις για εικονικές - ανύπαρκτες συναλλαγές της προσφεύγουσας με τους αντισυμβαλλόμενους προμηθευτές της (εκδότες των φορολογικών στοιχείων των επίμαχων συναλλαγών).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους

παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος και προστίμων ΚΒΣ στις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους 1/4/2006 – 31/12/2007 και 1/1 - 31/12/2008 έχει παραγραφεί. Ο έλεγχος των αντισυμβαλλομένων της προσφεύγουσας στις επίμαχες συναλλαγές πραγματοποιήθηκε κατόπιν αιτήματος της ΔΟΥ Αμπελοκήπων προς τις αρμόδιες ΔΟΥ των εκδοτών των τιμολογίων. Συνεπώς, οι εν λόγω εκθέσεις ελέγχων και τα πορίσματα αυτών αδυνατούν να αποτελέσουν «συμπληρωματικά στοιχεία» ικανά να ενεργοποιήσουν την εφαρμογή της δεκαετούς παραγραφής.
2. Πλημμελής αιτιολογία και ανεπαρκής - εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών. Καλοπιστία της ως λήπτριας.

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

Επειδή, με την ΠΟΛ. 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 προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. ».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1100/2001 κοινοποιήθηκε η με αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υπ. Οικ. αναφέρεται ότι: «... Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητος γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο και "τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία "αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/98 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000 αδημ.), τοσούτον μάλλον και καθ' όσον κατ' άρθρο 4 της κατ' εξουσιοδότηση του νόμου (άρθρο 14) εκδοθείσης Υπ. Αποφάσεως 1049691/27-4-94 (ΠΟΛ. 1099/94) η ανάθεση σε ειδικό συνεργείο ελέγχου άρθρου 39 Ν. 1914/90, καθώς και η έκδοση εικονικών τιμολογίων κλπ. αποτελεί και λόγο εξαίρεσης από την περαιωτική διαδικασία άρθρου 14 Ν. 2198/94».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 της ΠΟΛ.1066/2011 ορίζεται ότι: «Σε ανέλεγκτες κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ν.3888/2010 υποθέσεις για τις οποίες το Εκκαθαριστικό Σημείωμα της παραγράφου 1 του άρθρου 9 έχει γίνει αποδεκτό σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου και δεν έχει επέλθει περαίωση λόγω μη εξόφλησης της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, η μη καταβολή τουλάχιστον δύο ληξιπρόθεσμων δόσεων των οικείων ποσών φόρων που προκύπτουν από το Εκκαθαριστικό

Σημείωμα, έχει ως αποτέλεσμα οι υποθέσεις αυτές να είναι ελεγκτές και το συνολικό ποσό φόρων κατά οικονομικό έτος και φορολογικό αντικείμενο που προκύπτει από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα συμψηφίζεται με το αντίστοιχο συνολικό ποσό φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων που θα προκύψει από τον τακτικό (οριστικό) φορολογικό έλεγχο που θα διενεργηθεί».

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

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, από τη ΔΟΥ Βέροιας εκδόθηκε το με αρ..... εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν.3888/2010 για τα οικονομικά έτη 2008 έως και 2010 (χρήσεις 2007 – 2009), το οποίο έγινε αποδεκτό από την προσφεύγουσα. Από το σύνολο του βεβαιωθέντος φόρου περαίωσης **147.396,68€**, η προσφεύγουσα κατέβαλε ποσό **94.419.20€**, αφήνοντας ανεξόφλητο υπόλοιπο ύψους **52.977,48€**. Κατόπιν των ανωτέρω, και όπως ρητώς ορίζεται στην ΠΟΛ.1066/2011, λόγω της μη εξόφλησης της συνολικής οφειλής του εκκαθαριστικού σημειώματος, δεν επήλθε περαίωση των εν λόγω χρήσεων.

Επειδή, εν λόγω πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ ΠΔ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης, για την προσφεύγουσα, η οποία διαβιβάσθηκε με το υπ' αριθμό πρωτ..... - έγγραφο της ίδιας ελεγκτικής αρχής, όπου διατυπώνονται πολύ σοβαρές ενδείξεις για εικονικές - ανύπαρκτες συναλλαγές της προσφεύγουσας με τους αντισυμβαλλόμενους προμηθευτές της - εκδότες των φορολογικών στοιχείων των επίμαχων συναλλαγών και που περιήλθε εις γνώση του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων στις (αριθ. πρωτ. εισερχ. -), δηλαδή **μετά τον αρχικό (πενταετή) χρόνο** παραγραφής των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων **1/4/2006 - 31/12/2007** (οικ. έτους **2008**) και **1/1 - 31/12/2008** (οικ. έτους **2009**), αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013 και της ΠΟΛ.1100/2001. Ως προς το εν λόγω συμπληρωματικό στοιχείο επισημαίνονται τα εξής:

- ✓ Στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος αφορά την προσφεύγουσα ως λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων και τις συναλλαγές της με πλήθος αντισυμβαλλόμενων προμηθευτών - εκδοτών στις υπό κρίση χρήσεις. Χαρακτηριστικά αναφέρεται ότι σύμφωνα με την από (αρ. έκθεσης) πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ ΠΔ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης τέθηκαν υπό διερεύνηση οι συναλλαγές της προσφεύγουσας με είκοσι οκτώ (28) προμηθευτές – επιτηδευματίες καθώς και οι αγορές της (με δελτία ποσοτικής παραλαβής – τιμολόγια αγοράς) από εκατόν τριάντα τέσσερις (134) ιδιώτες, που η ελεγκτική αρμοδιότητά τους άνηκε σε διαφορετικές ΔΟΥ της ελληνικής επικράτειας (π.χ. ΔΟΥ Αχαρνών, ΔΟΥ Λάρισας, ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης, ΔΟΥ Κιλκίς, ΔΟΥ Βέροιας).
- ✓ Στην από (αρ. έκθεσης) πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ ΠΔ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης, αναφέρονται ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαπιστώσεις για τους παρακάτω αντισυμβαλλόμενους εκδότες των επίμαχων συναλλαγών της προσφεύγουσας και συγκεκριμένα ως εξής:

- στη σελίδα 5 για την εκδότρια ατομική επιχείρηση του του με **ΑΦΜ:**..... αρμοδιότητας ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης, όπου μεταξύ άλλων ρητά αναφέρεται ότι «έχει συνταχθεί πληροφοριακή έκθεση η οποία στάλθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και ζητήθηκε αντίγραφο της έκθεσης ελέγχου που θα συνταχθεί προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για την έκθεση της λήπτριας επιχείρησης»
 - στη σελίδα 7 για την εκδότρια ατομική επιχείρηση του του με **ΑΦΜ:**..... αρμοδιότητας ΔΟΥ Λάρισας όπου μεταξύ άλλων ρητά αναφέρεται ότι «έχει συνταχθεί πληροφοριακή έκθεση η οποία στάλθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και ζητήθηκε αντίγραφο της έκθεσης ελέγχου που θα συνταχθεί προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για την έκθεση της λήπτριας επιχ/σης».
 - στη σελίδα 9 για την εκδότρια ατομική επιχείρηση του του με **ΑΦΜ:**....., αρμοδιότητας ΔΟΥ Κομοτηνής, όπου μεταξύ άλλων ρητά αναφέρεται ότι «έχει συνταχθεί πληροφοριακή έκθεση η οποία στάλθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και ζητήθηκε αντίγραφο της έκθεσης ελέγχου που θα συνταχθεί προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για την έκθεση της λήπτριας επιχείρησης».
 - στις σελίδες 12 και 107 για την εκδότρια ατομική επιχείρηση του του με **ΑΦΜ:**..... αρμοδιότητας (τότε ΔΟΥ Αλεξάνδρειας) ΔΟΥ Βέροιας όπου μεταξύ άλλων ρητά αναφέρεται ότι «Έχει εκδοθεί η υπ'αριθμ. εντολή της υπηρεσίας μας για διασταυρωτικό έλεγχο Ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε έως σήμερα τα ζητηθέντα ύστερα από πρόσκληση που του επιδόθηκε . Θα συνταχθεί και θα αποσταλεί έκθεση ΚΒΣ προς την αρμόδια ΔΟΥ»
 - στις σελίδες 14 και 107 για την εκδότρια ατομική επιχείρηση του του με **ΑΦΜ:**..... αρμοδιότητας ΔΟΥ Βέροιας όπου μεταξύ άλλων ρητά αναφέρεται ότι «Έχει εκδοθεί η υπ'αριθμ. εντολή της υπηρεσίας μας για διασταυρωτικό έλεγχο Ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε έως σήμερα τα ζητηθέντα ύστερα από πρόσκληση που του επιδόθηκε. Θα συνταχθεί και θα αποσταλεί έκθεση ΚΒΣ προς την αρμόδια ΔΟΥ»..
- ✓ Στην από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Αμπελοκήπων και συγκεκριμένα στη σελίδα 13 αναφέρονται οι προηγούμενες ενέργειες του ΣΔΟΕ ΠΔ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας - Θράκης: «Όπως προαναφέρθηκε στο προηγούμενο κεφάλαιο η Περιφερειακή Δ/ση του Σ.Δ.Ο.Ε. ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ & ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ - ΘΡΑΚΗΣ απέστειλε σε πέντε (5) Δ.Ο.Υ. (ΔΡΑΜΑΣ, ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, ΑΧΑΡΝΩΝ, Β'ΛΑΡΙΣΑΣ και ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ) Πληροφοριακές Εκθέσεις που αφορούν (5) πέντε εκδότριες επιχειρήσεις, για την διενέργεια ελέγχου, ενώ ταυτόχρονα ζητήθηκε να αποσταλούν οι συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου προκειμένου να χρησιμοποιηθούν για την έκθεση της ελεγχόμενης επιχείρησης Ε.Π.Ε. Πρόκειται για τις ατομικές επιχειρήσεις :
- α) (Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ), β) (Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ),

γ) (Δ.Ο.Υ. Β' ΛΑΡΙΣΑΣ), δ) (Δ.Ο.Υ. ΑΧΑΡΝΩΝ) και ε) (Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ). Επίσης από την ανωτέρω Υπηρεσία εκδόθηκαν (23) είκοσι τρεις εντολές για διασταυρωτικούς ελέγχους σε προμηθεύτριες, της ελεγχόμενης επιχείρησης, επιχειρήσεις. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα των ελέγχων σε τέσσερεις (4) περιπτώσεις δεν διαπιστώθηκαν παραβάσεις, όσον αφορά τις συναλλαγές που αυτές είχαν με την ελεγχόμενη επιχείρηση, σε (16) δεκάξι περιπτώσεις θα αποστέλλονταν εκθέσεις με τα αποτελέσματα του ελέγχου στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., ενώ σε (5) πέντε περιπτώσεις ο έλεγχος βρισκόνταν σε εξέλιξη και τα αποτελέσματα αυτού θα αποστέλλονταν στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ.».

- ✓ Στη συνέχεια, ο υπό κρίση έλεγχος της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, μεταξύ άλλων, απέστειλε δελτία υπενθύμισης της εκκρεμότητας που ήδη είχε τεθεί από τις οδηγίες που παρείχε το ΣΔΟΕ ΠΔ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης προς τις ΔΟΥ των εκδοτών, για αποστολή των εκθέσεων ΚΒΣ που είχαν συντάξει προς τη ΔΟΥ της προσφεύγουσας – λήπτριας (ΔΟΥ Αμπελοκήπων). Οι εκθέσεις ελέγχου των εκδοτών που λήφθηκαν κατόπιν των ως άνω δελτίων της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, συμπληρώνουν την ήδη διαμορφωθείσα εικόνα από το ΣΔΟΕ ΠΔ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης για την παραβατικότητα αυτών, που συνίσταται στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων. Συγκεκριμένα, για τις επίμαχες συναλλαγές επισημαίνονται τα εξής:

- Για την εκδότρια ατομική επιχείρηση του του με **ΑΦΜ:**..... είχε ήδη διαβιβαστεί με το με αριθ. πρωτ. -..... έγγραφο της ΔΟΥ Ιωνίας Θεσσαλονίκης (αριθ. πρωτ. εισερχ. - ΔΟΥ Αμπελοκήπων) η από έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης όπου διαπιστώθηκε ότι τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία προς την προσφεύγουσα, στις χρήσεις 2007 και 2008 είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή στο σύνολό τους.
- Για την εκδότρια ατομική επιχείρηση του του με **ΑΦΜ:**..... με το με αριθ. πρωτ. έγγραφο της, η ΔΟΥ Α' Λάρισας ενημέρωσε τη ΔΟΥ Αμπελοκήπων ότι με αφορμή την πληροφοριακή έκθεση που έλαβε από το ΣΔΟΕ, βάσει της οποίας προέκυψαν σοβαρές ενδείξεις περί εικονικότητας, προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις και κατέληξε στο συμπέρασμα οι επίμαχες συναλλαγές είναι ανύπαρκτες στο σύνολο τους. Κατόπιν αυτού, διαβίβασε με το με αρ. πρωτ. (αρ. πρωτ. εισερχ.: ΔΟΥ Αμπελοκήπων) έγγραφο της στην ελεγκτική αρχή, την από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ.186/1992 (ΚΒΣ) όπου ρητώς διαπιστώνεται ότι τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία προς την προσφεύγουσα, στη χρήση 2007 είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή στο σύνολό τους.
- Για την εκδότρια ατομική επιχείρηση του του με **ΑΦΜ:**....., η ΔΟΥ Κομοτηνής με το αριθ. πρωτ./..... (αριθ. πρωτ.

εισερχ.:/..... ΔΟΥ Αμπελοκήπων) έγγραφό της, διαβίβασε στη ΔΟΥ Αμπελοκήπων την από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, από την οποία προκύπτει ότι τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία προς την προσφεύγουσα, στις χρήσεις 2006 και 2007 είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή στο σύνολό τους.

- Για την εκδότρια ατομική επιχείρηση του του με **ΑΦΜ:.....**, η ΔΟΥ Βέροιας με το με αριθ. πρωτ. (αριθ. πρωτ. εισερχ.: ΔΟΥ Αμπελοκήπων) έγγραφό της διαβίβασε στη ΔΟΥ Αμπελοκήπων την από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, από την οποία προκύπτει ότι τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία προς την προσφεύγουσα, στη χρήση 2007 είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή στο σύνολό τους.
 - Για την εκδότρια ατομική επιχείρηση του του με **ΑΦΜ:.....**, η ΔΟΥ Βέροιας με το με αριθ. πρωτ. (αριθ. πρωτ. εισερχ.: ΔΟΥ Αμπελοκήπων) έγγραφό της διαβίβασε στη ΔΟΥ Αμπελοκήπων την από έκθεση μερικού ελέγχου ΚΒΣ (Π.Δ.186/92), από την οποία προκύπτει ότι τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία προς την προσφεύγουσα, στις χρήσεις 2006 και 2007 είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή στο σύνολό τους.
- ✓ Επισημαίνεται ότι το πόρισμα περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών σχετικά με την προσφεύγουσα ως λήπτρια, προϋπόθετε την ολοκλήρωση των διενεργηθέντων ελέγχων των προμηθευτών - εκδοτών των στοιχείων. Με δεδομένο, τον όγκο των συναλλαγών, το πλήθος και τη διασπορά των προμηθευτών - εκδοτών ανά την ελληνική επικράτεια (συνεπώς και τη διενέργεια ελέγχου των εκδοτών από πολλές και διαφορετικές ΔΟΥ), **δεν ήταν δυνατή η ταυτόχρονη σύνταξη και αποστολή** των εκθέσεων όλων των προμηθευτών - εκδοτών από τις αρμόδιες ΔΟΥ και η αποστολή αυτών στη ΔΟΥ Αμπελοκήπων.
- ✓ Συνεπώς, οι επόμενες και επιμέρους ενέργειες του ελέγχου (π.χ. αποστολή δελτίων πληροφοριών για τη συγκέντρωση των αποτελεσμάτων των φορολογικών ελέγχων των εκδοτών από τις διάφορες ΔΟΥ), **δεν αποτελούν έγερση νέων υπονοιών**, καθώς στη συγκεκριμένη περίπτωση σοβαρές υπόνοιες περί εικονικών συναλλαγών της προσφεύγουσας με αντισυμβαλλόμενους προμηθευτές της δημιουργήθηκαν **το πρώτον** με την από (αρ. έκθεσης) πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ ΠΔ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης για την προσφεύγουσα.

Κατόπιν των ανωτέρω ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ, φόρου εισοδήματος και προστίμου εισοδήματος του άρθρου 4 του Ν.2523/97 αναφορικά με τις διαχειριστικές περιόδους **1/4/2006 - 31/12/2007** (οικ. έτος **2008**) και **1/1 - 31/12/2008** (οικ. έτος **2009**), κατέστη **δεκαετής**, δη έως τις **31/12/2018 και 31/12/2019**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν.2238/94 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997. Συνεπώς, κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις, το δικαίωμα του δημοσίου για προστίμου ΚΒΣ, φόρου εισοδήματος και προστίμου εισοδήματος του άρθρου 4 του Ν.2523/97 ως προς τις εν λόγω διαχειριστικές περιόδους δεν είχε παραγραφεί.

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

Ως προς τον δεύτερο λόγο περί πλημμελούς αιτιολογίας και ανεπαρκούς - εσφαλμένης κρίσης περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών και καλοπιστία της ως λήπτη

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. 1506-30/1/2007 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 54646/1994, 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 των ληφθέντων από την προσφεύγουσα τιμολογίων, αφού έλαβε υπόψη της, τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της από (αρ. έκθεσης) πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ ΠΔ Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης, της από έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Κομοτηνής για την εκδότεα ατομική επιχείρηση του του με ΑΦΜ:....., της από

..... έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης για την εκδότρια ατομική επιχείρηση του του με ΑΦΜ:....., της από έκθεσης ελέγχου της ΔΟΥ Βέροιας για την εκδότρια ατομική επιχείρηση του του με ΑΦΜ:....., της από έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Λάρισας για την εκδότρια ατομική επιχείρηση του του με ΑΦΜ:..... και της από έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ Βέροιας για την εκδότρια ατομική επιχείρηση του του με ΑΦΜ:..... Στις από εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ (σελ. 2 – 58) και μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 2 – 31) της ΔΟΥ Αμπελοκήπων για την προσφεύγουσα, αποτυπώνονται αναλυτικώς, διεξοδικώς, επαρκώς και σαφώς αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη η ελεγκτική αρχή, για τον προσδιορισμό των προστίμων ΚΒΣ, του φόρου εισοδήματος και του προστίμου εισοδήματος του άρθρου 4 του Ν.2523/97.

Επειδή, επιπλέον, όπως αναλυτικά αναφέρεται στις σελίδες της από έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ (σελ.38 – 41) της ΔΟΥ Αμπελοκήπων από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις που διενήργησε ο υπό κρίση έλεγχος για τον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων συναλλαγών, κατόπιν αλληλογραφίας με το σχετικό τραπεζικό ίδρυμα, προέκυψε κατά τρόπο αδιαμφισβήτητο ότι οι επιταγές εκδίδονταν από την προσφεύγουσα προκειμένου να προσδώσει νομιμοφάνεια στις συναλλαγές, αφού ένα μεγάλο μέρος των χρημάτων από τις επιταγές, μετά την εξόφληση τους, επέστρεφε στην ίδια.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών και την καλοπιστία της ως λήπτριας.

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. - ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... MON. ΕΠΕ» με διακριτικό τίτλο «.....Μ.ΕΠΕ» και ΑΦΜ:.....

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

Διαχειριστική Περίοδος 1/4/2006 - 31/12/2007 - Οικ. Έτος 2008

- Η με αριθ. - πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων

	Ποσό
Πρόστιμο	181.642,56€

- Η με αριθ. - οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων

	Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	100.130,09€
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	93.922,02€
Καταλογιζόμενο ποσό	194.052,11€

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2008 - Οικ. Έτος 2009

- Η με αριθ.- πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων

	Ποσό
Πρόστιμο	13.015,80€

- Η με αριθ. - πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος του άρθρου 4 του Ν.2523/97 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων

	Ποσό
Πρόστιμο	300,00€

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.