



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/02/2024

Αριθ.απόφασης 425

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΑΘΗΝΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19 τκ 17671
Καλλιθέα – Ν.Αττικής
Τηλέφωνο : 213.1604509

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
4. Την υπ' αριθμ. πρωτ. με ημερομηνία κατάθεσης **08/09/2015** ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με **Α.Φ.Μ.**, που έχει έδρα στο Ν. Αττικής, επί της οδού,, τκ, κατά της υπ' αριθμ. /**09.07.2015** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου **Κ.Β.Σ.** της διαχειριστικής περιόδου **01/01/2003 – 31/12/2003** του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών** καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,
6. Τις απόψεις της ανωτέρω Ελεγκτικής Υπηρεσίας,
7. Την υπ' αριθμ. /**2023** Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου,
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου και ημερομηνία κατάθεσης **08/09/2015** ενδικοφανούς προσφυγής (**Ο.Π.Σ. ELENXIS Δ.Ε.Δ.** /**11.09.2023**) της εταιρείας «.....» με **Α.Φ.Μ.**

....., η οποία εξετάζεται κατόπιν της υπ' αριθμ./2023 Απόφασης του Διοικητικού Εφετείου (Τμήμα Μονομελές), σύμφωνα με το διατακτικό της οποίας, έγινε αποδεκτή η ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2016** (ΓΑΚ/2016) προσφυγή, εξαφανίστηκε η υπ' αριθμ./2020 οριστική Απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου (Τμήμα Μονομελές), ακυρώθηκε η υπ' αριθμ./21.12.2015 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ/σης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε. και αναπέμφθηκε η υπόθεση στην Φορολογική Διοίκηση (Δ/ση Επίλυσης Διαφορών) προκειμένου να εξεταστεί κατ' ουσίαν η υπ' αριθμ./08.09.2015 ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας, μετά δε τη μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./09.07.2015 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ., Π.Δ. 186/1992), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **73.800,00€** για τη διαχειριστική περίοδο **01/01/2003 - 31/12/2003** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από **09/07/2015** έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ./29.12.2014 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, της διαχειριστικής περιόδου από **01/01/2003 - 31/12/2003** και ύστερα από το υπ' αριθμ. πρωτ./17.07.2014 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, καθώς και το υπ' αριθμ. πρωτ./24.12.2014 έγγραφο, με το οποίο διαβιβάστηκε η από **13/06/2014** έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ., που αφορά την εταιρεία «..... ΜΟΝ.ΕΠΕ» με Α.Φ.Μ. Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση, κατόπιν ελεγκτικών επαληθεύσεων, κρίθηκε ότι η ανωτέρω εταιρεία λειτούργησε με κύριο σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και όλα τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από αυτήν, είναι εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών.

Σε συνέχεια των ανωτέρω, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ., Π.Δ. 186/1992) και διαπιστώθηκε ότι, η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε και καταχώρησε από την εταιρεία, «..... ΕΠΕ» με Α.Φ.Μ., η οποία είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, **οκτώ (8) εικονικά**, τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας **73.800,00€** πλέον Φ.Π.Α. **13.284,00€**.

Επειδή ήδη, η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά, να γίνει δεκτή αυτή τυπικά και ουσιαστικά και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς,

- (1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμου,
- (2) Αναιτιολόγητοι και αστήρικτοι οι ισχυρισμοί της φορολογικής Αρχής,
- (3) Αληθείς και πραγματικές οι συναλλαγές της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ., 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 πράξης και τον

προσδιορισμό φόρου».

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 και 4 του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» του ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), 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. Την ίδια ισχύ έχουν και τα ηλεκτρονικά δημόσια έγγραφα των παρ. 3 και 6 του άρθρου 13 του νόμου για την Ψηφιακή Διακυβέρνηση. [...] 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, σύμφωνα με την απόφαση του ΣΤΕ 2056/1994, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι,

«[...] για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου μπορεί να λαμβάνεται υπ` όψη και έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον σχετικό έλεγχο αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφ' όσον, πάντως, η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του ΣΤΕ 506/2012, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι,

«[...] Εξάλλου, το δικαστήριο της ουσίας, ενώπιον του οποίου αμφισβητείται ο χαρακτηρισμός του τιμολογίου ως εικονικού υποχρεούται, κατά τις διατάξεις περί αποδείξεως (άρθρα 144 επ. του κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του ν. 2717/1999 (ΦΕΚ Α 97) Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ΚΔΔ), να εκφέρει την κρίση του σχηματίζοντας πλήρη και βέβαιη δικανική πεποίθηση χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα δικαστικά τεκμήρια, περί της συνδρομής των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών, αφού προηγουμένως εκτιμήσει συνολικά τα υφιστάμενα στο φάκελο της υπόθεσης στοιχεία και όχι μεμονωμένα το καθένα απ' αυτά. Αν δε το δικαστήριο ήθελε κρίνει ότι τα υπάρχοντα στοιχεία είναι ανεπαρκή προς σχηματισμό βέβαιης δικανικής πεποίθησης, έχει τη δυνατότητα, κατά την κρίση του, να διατάξει, κατ' άρθρο 152 επ. (και 96 παρ. 3) του ΚΔΔ τη συμπλήρωση των αποδείξεων και, τελικώς, να κρίνει την υπόθεση, αφού κατανείμει το βάρος αποδείξεως μεταξύ των διαδίκων (ΣΤΕ 2984, 1402/2011, 1773/2010, 2091, 1732-3, 496/2009, 1644, 2842/2007, πρβλ. ΣΤΕ 883/2002, 2317-8/2001) [...] ».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του ΣΤΕ 875/2012, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι,

«[...] εκείνος που αποδέχεται πλαστά ή εικονικά τιμολόγια με συνέπεια την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται σ' αυτά,

υποχρεούται να αποδώσει ο ίδιος το φόρο αυτό στο Δημόσιο, εφόσον δεν τον έχει αποδώσει ο εκδότης των εν λόγω στοιχείων (ΣΕ 70/2011 7μελ., 3292/2007 7μελ., κ.α.). Εξάλλου, η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι πλαστό ή εικονικό, όταν, μάλιστα, δεν αμφισβητείται, αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (πρβλ. ΣΕ 881/2002, 1295/99).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του ΣΤΕ 116/2013, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι, «[...] όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010). [...] ».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του ΣΤΕ 1404/2015, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι, «[...] 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. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο [...]».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του ΣΤΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι, « [...] επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του

συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο) [...)].

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72§48 (όπως αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) του ν.4174/2013, όπως αυτή προστέθηκε με την υποπαρ.Δ.2 περ.23 άρθρου πρώτου Ν.4254/2014, με ισχύ από την 1.1.2014, ορίζεται ότι :
«48.Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωση του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις για τις οποίες ο φορολογούμενος έχει ασκήσει εμπρόθεσμη ενδικοφανή ή δικαστική προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού και οι οποίες δεν έχουν εξεταστεί ή συζητηθεί, εφόσον η δήλωση αποδοχής της πράξης γίνει εντός αποκλειστικής εξήντα ημερών από την δημοσίευση του παρόντος. Ποσά τα οποία έχουν καταβληθεί, δεν επιστρέφονται λόγω της εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας παραγράφου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, αμφισβητήσει την νομιμότητα της αποδοχής, η πράξη και οι ένομες συνέπειες της αναβιώνουν και ήδη καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται.»

Επειδή σύμφωνα με την Απόφαση ΔΕΔ/21.12.2015, αναφέρεται ότι,
«[...] Σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 72§48 (όπως αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) του ν.4174/2013, όπως αυτή προστέθηκε με την υποπαρ.Δ.2. περ. 23 άρθρου πρώτου ν.4254/2014 και ισχύει από 01.01.2014, η προσφεύγουσα εταιρεία εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση (09/07/2015) της ως άνω πράξης, με τη με αριθμ. πρωτ./29.07.2015 δήλωσή της προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, αποδέχτηκε ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται στην ως άνω πράξη και κατέβαλε, ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, όπως αυτή προσδιορίσθηκε σύμφωνα με τα άρθρα 55§2 και 72 του ν. 4174/2013, στο τελικό ποσό των 18.450,00€ (73.800,00€ X 25%)».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97, ορίζεται ότι:
«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων.
Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθρου 68 ν.2238/94** (Έκδοση φύλλων ελέγχου), 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 δημοσίας 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. 4 περ. β του άρθρου 84 ν.2238/94**, ορίζεται ότι,:

«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 ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέχονται στον Προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη έτος.[...]»

Επειδή σύμφωνα με την Απόφαση **ΔΕΔ/21.12.2015**, «επικουρικώς, ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμου», κρίθηκε μεταξύ άλλων ότι,

«Η προσφεύγουσα εταιρεία έχει περαιώσει τη χρήση 2003 δυνάμει τακτικού ελέγχου που είχε διενεργηθεί σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1037/2005, εντούτοις περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ νέα συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ.2 ν.2238/94, το τελευταίο έτος της παραγραφής. Συγκεκριμένα τα νέα συμπληρωματικά στοιχεία είναι το με αριθμ./17.07.2017 Δελτίο πληροφοριών και η από 13/06/2014 έκθεση μερικού ελέγχου ΚΒΣ, της ΔΟΥ Καλλιθέας. Συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας συν ένα ακόμη έτος, ήτοι στις 31-12-2015. Παράλληλα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 36 ν. 4174/2013 σύμφωνα με τις οποίες πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Ως εκ τούτου οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αβάσιμοι».

Επειδή σύμφωνα με την γνωμοδότηση του **Ν.Σ.Κ./2018**, «Δυνατότητα έκδοσης πράξεων

προσδιορισμού φόρου εντός δεκαετίας δυνάμει συμπληρωματικών στοιχείων που περιέρχονται σε γνώση της φορολογικής διοίκησης εντός πενταετίας μετά την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου», έγινε ερμηνευτικώς δεκτό ότι,

«[...] Από το συνδυασμό των προπαρατεθεισών διατάξεων των ν. 2238/1994, ν. 4174/2013 και ν. 2859/2000 με τον οποίο θεσπίζονται ανάλογες, κατά βάση, περί παραγραφής διατάξεις με αυτές που ισχύουν για τη φορολογία εισοδήματος (ΚΦΕ), συνάγονται τα ακόλουθα ερμηνευτικά πορίσματα.

6. Στις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 και 4 του ν. 2238/1994 προβλέπονται παραγραφών, - πέραν των άλλων που ορίζουν οι επόμενες παράγραφοι των αυτών διατάξεων, - ήτοι η κανονική (5ετής) και η κατ' εξαίρεση (10ετής) στην περίπτωση εκδόσεως συμπληρωματικών φύλλων, επιμηκυνόμενη μάλιστα επί ένα (1) έτος (και μόνον επί του εισοδήματος) όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. το τελευταίο έτος της παραγραφής. Όμοια ρύθμιση προβλέπει και η διάταξη του άρθρου 57 ν. 2859/2000 χωρίς όμως την ετήσια επιμήκυνση της δεκαετούς παραγραφής. (ΓνΝΣΚ/2004).

7. Περαιτέρω, έχει, μεταξύ των άλλων, κριθεί (ΣτΕ 1738/2017) ότι σύμφωνα με τις αρχές της ασφάλειας του δικαίου και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου για την επιβολή επιβαρύνσεων υπό την μορφή φόρων, τελών κ.λπ. απαιτείται να προβλέπεται προθεσμία παραγραφής, η οποία πρέπει να ορίζεται εκ των προτέρων και η διάρκειά της να είναι επαρκώς προβλέψιμη από τον διοικούμενο, μετά δε την λήξη της να μην είναι πλέον δυνατή η επιβολή σε βάρος του διοικουμένου της σχετικής φορολογικής επιβάρυνσης. Για να είναι δε δυνατή η εκ των προτέρων πρόβλεψη της διάρκειας της παραγραφής, η λήξη της πρέπει να προσδιορίζεται στο νόμο συγκεκριμένα, σε αναφορά με συγκεκριμένο χρονικό σημείο, και να μην εξαρτάται από ενέργειες της δημόσιας αρχής. Εξάλλου, η παραγραφή πρέπει να έχει, συνολικά, εύλογη διάρκεια, δηλαδή να συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας προς το σκοπό α) να είναι μεν δυνατή η άσκηση αποτελεσματικού ελέγχου των υποχρεώσεων των φορολογουμένων, χωρίς όμως να ενθαρρύνεται η απραξία των αρμοδίων διοικητικών αρχών, β) να μην αφήνονται οι διοικούμενοι έκθετοι αφενός σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου, αφετέρου στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά την σχετική οικονομική υποχρέωση, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι του σχετικού ελέγχου και γ) να μην αφήνεται το Δημόσιο έκθετο στον κίνδυνο της αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων, μετά την πάροδο μακρού χρόνου από την γένεση της υποχρέωσης, ποσών φόρων, τελών κ.λπ.

8. Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') άρθρου 84 του ΚΦΕ, οι οποίες, ενόψει και της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 72 παρ. 11 εδαφ. α' του ΚΦΔ, εφαρμόζονται για τις χρήσεις έως και 31-12-2013, το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος καθώς και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, με έκδοση πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν διενέργειας ελέγχου, παραγράφεται, κατ' αρχήν, με την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως (η εν λόγω προθεσμία καθορίζεται στο άρθρο 62 του ΚΦΕ), αλλά, κατά παρέκκλιση του κανόνα αυτού, η παραγραφή καθίσταται δεκαετής, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση στην οποία η διαπίστωση της ανακρίβειας της δήλωσης και η επιβολή του διαφυγόντος φόρου και της χρηματικής κύρωσης στηρίζονται σε συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν στην αρμόδια για τον καταλογισμό φορολογική αρχή μετά την ως άνω πενταετία (ΣτΕ 2934/2017, ΣτΕ 172/2018). Ειδικότερα, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 13 παρ. 6 του ν. 3522/2006, που τροποποίησε το άρθρο 84 παρ. 4 του ΚΦΕ, η ως άνω παραγραφή ισχύει ακόμα κι αν δεν είχε εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου

εντός πενταετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, ήτοι, κατ' ουσίαν, ανεξάρτητα από το εάν είχε διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος ή όχι, μέσα στην πενταετία αυτή. Κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευομένων σύμφωνα με την συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων της παραγραφής, α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με την στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣΤΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣΤΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ ΣΤΕ 3296/2008, ΣΤΕ 2703/1997, ΣΤΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ ΣΤΕ 2426/2002, ΣΤΕ 2700/1995), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

9. Ωστόσο, στην περίπτωση που αποδεικνύεται ότι η φορολογική αρχή δεν εγνώριζε ούτε θα μπορούσε να γνωρίζει εξ αρχής κάποια κρίσιμα στοιχεία προς έγκαιρη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή των φόρων, προστίμων κλπ., αλλά τα στοιχεία αυτά τέθηκαν υπόψη της αργότερα και οπωσδήποτε εντός του τελευταίου έτους της εν λόγω πενταετούς προθεσμίας, τότε η διατυπωθείσα περιοριστική θέση της νομολογίας του ΣΤΕ δεν αποκλείει την επιμήκυνση της προθεσμίας της πενταετούς παραγραφής κατά ένα έτος, σύμφωνα με τη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, που ορίζει ότι, 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. Η στόχευση της εν λόγω νομοθετικής ρύθμισης είναι προφανής εν προκειμένω και αποβλέπει στην αποτροπή της παραγραφής των φορολογικών επιβαρύνσεων που πρέπει να επιβληθούν εις βάρος φορολογουμένων οι οποίοι είχαν αποκρύψει κρίσιμα στοιχεία φορολογικού ενδιαφέροντος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., τα οποία ανευρέθησαν σε χρονική στιγμή μη απέχουσα πολύ από την εκπνοή της προθεσμίας παραγραφής, έτσι ώστε να υπηρετηθεί ο, δημοσίου συμφέροντος, στόχος της επιβολής και είσπραξης των φόρων. Ενόψει δε της ρηθείσης νομοθετικής ratio, είναι αυτονόητο ότι η ως άνω επιμήκυνση της πενταετούς προθεσμίας είναι *a fortiori* επιβεβλημένη, καθόσον αυτή ισχύει και στην περίπτωση καταλογισμού με συμπληρωματικά στοιχεία εντός της μείζονος (δεκαετούς) προθεσμίας παραγραφής, ενώ δεν έρχεται σε αντίθεση με διάταξη υπέρτερης τυπικής ισχύος.

Επομένως, στην εν λόγω περίπτωση η φορολογική αρχή δύναται να επιβάλει τον φόρο (αρχικό ή συμπληρωματικό) βάσει συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση της το τελευταίο έτος της προθεσμίας παραγραφής με ενιαύσια παρέκταση της εν λόγω προθεσμίας σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 4 του άρθρου 84 Κ.Φ.Ε.

10. Σημειωτέον ότι η άποψη αυτή δεν έρχεται σε αντίθεση με τις προαναφερθείσες συνταγματικές αρχές (ο.π. παρ. 7). Και τούτο, διότι πρόκειται για (ετήσια) προθεσμία παραγραφής εκ των προτέρων προβλεπομένη στο νόμο που έχει εύλογη διάρκεια και λήξη σε συγκεκριμένο χρονικό σημείο.

11. Υπό την υποθετική εκδοχή ότι στις παραπάνω περιπτώσεις οψίμως ανακαλυφθέντων συμπληρωματικών στοιχείων δεν χωρεί παρέκταση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, θα ετίθετο σοβαρό ζήτημα παραβίασης της αρχής της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 παρ. 5 Σ.), αφού οι συνεπείς, ως προς τις υποχρεώσεις τους, φορολογούμενοι θα ετίθεντο σε δυσμενέστερη θέση έναντι των ασυνεπών και δη εκείνων που συνειδητά είχαν αποκρύψει κρίσιμα στοιχεία από τη φορολογική αρχή».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, κατά την εξέταση του πρώτου προβαλλόμενου, εκ της προσφεύγουσας εταιρείας, λόγου προσφυγής, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμου, όπως ήδη κρίθηκε σύμφωνα με την Απόφαση ΔΕΔ/21.12.2015, η προσφεύγουσα εταιρεία έχει περαιώσει τη χρήση 2003 δυνάμει τακτικού ελέγχου που είχε διενεργηθεί σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1037/2005, εν' τούτοις περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ νέα συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ.2 ν.2238/94, το τελευταίο έτος της δεκαετούς παραγραφής, και ειδικότερα, το υπ' αριθμ. πρωτ./17.07.2014 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας καθώς και η από 13/06/2014 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ., που αφορά την εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ., σύμφωνα με την οποία, κατόπιν ελεγκτικών επαληθεύσεων, κρίθηκε ότι η ανωτέρω εταιρεία λειτούργησε με κύριο σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και όλα τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από αυτήν, είναι εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών, και η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε και καταχώρησε από την ανωτέρω, η οποία είναι πρόσωπο φορολογικός μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, οκτώ (8) εικονικά, τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 73.800,00€ πλέον Φ.Π.Α. 13.284,00€. Επομένως στην εν λόγω περίπτωση η φορολογική αρχή, δύναται να επιβάλει το υπό κρίση πρόστιμο, βάσει συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση της το τελευταίο έτος της προθεσμίας παραγραφής, με ενιαύσια παρέκταση της εν λόγω προθεσμίας, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 4 του άρθρου 84 Κ.Φ.Ε., ήτοι έως την 31/12/2015, καθώς σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, [άρθρο 9 παρ. 5 του ν.2523/1997], 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 και στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

Συνεπώς, κατόπιν των ανωτέρω αναφερθέντων, ο πρώτος προβαλλόμενος ισχυρισμός εκ της προσφεύγουσας εταιρείας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), 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 ελεύθεριο 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 σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, ορίζεται ότι:

«2.Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.4 του άρθρου 19 ν. 2523/1997**, ορίζεται ότι:

«[...] Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.10 του άρθρου 5 ν. 2523/1997**, ορίζεται ότι:

«Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιαίζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, κατά την εξέταση του δεύτερου και τρίτου προβαλλόμενου, εκ της προσφεύγουσας εταιρείας, λόγων προσφυγής, περί, αναιτιολόγητων και αστήρικτων ισχυρισμών της φορολογικής Αρχής, καθώς και ότι είναι αληθείς και πραγματικές οι υπό κρίση συναλλαγές, προκύπτει ότι, η αρμόδια για τον έλεγχο υπηρεσία, παραθέτοντας συγκεκριμένα στοιχεία τα οποία έλαβε υπ'όψιν της, των νομοθετικών διατάξεων, οι οποίες προβλέπουν και στοιχειοθετούν την κατά περίπτωση παράβαση, καθώς επίσης και τον αιτιώδη σύνδεσμο μεταξύ των στοιχείων αυτών και της παραβάσεως την οποία επικαλείται και σύμφωνα με το σύνολο των διενεργηθεισών ελεγκτικών επαληθεύσεων, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στην σχετική έκθεση ελέγχου, διαπίστωσε βάσιμα, αποδεκτά και πλήρως αιτιολογημένα, ότι η εκδότρια εταιρεία είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, καθώς και ότι, ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής τους συμπεριφοράς της φύσεως και του κύκλου των εργασιών τους, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές προς την προσφεύγουσα, η οποία ως έχων το βάρος της απόδειξης, δεν απέδειξε την αλήθεια των συναλλαγών αυτών (ΣΤΕ 1404/2015, 1238/2018 κ.λ.π.).

Επειδή περαιτέρω στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την έκθεση απόψεων της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας προκύπτει ότι, η σχετική έκθεση ελέγχου έκρινε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, ως εικονικά τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη, κάτι που εσφαλμένα ερμηνεύει η προσφεύγουσα, ως απόδειξη περί του υπαρκτού των υπό κρίση συναλλαγών, η οποία τεκμαίρεται στο γεγονός ότι ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων είναι πρόσωπο μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο και συνεπώς το βάρος της απόδειξης ότι οι συναλλαγές όντως πραγματοποιήθηκαν έχει η προσφεύγουσα εταιρεία, για το σύνολο των οποίων, σύμφωνα με τα προσκομισθέντα από αυτήν στοιχεία, κατά την εξέταση της παρούσας προσφυγής, δεν αποδείχθηκε η πραγματοποίησή τους.

Συνεπώς το σύνολο των ισχυρισμών εκ της προσφεύγουσας εταιρείας, κατά τον δεύτερο και τρίτο, προβαλλόμενο λόγο προσφυγής, **κρίνονται απορριπτέοι ως αβάσιμοι.**

Επειδή, ορθώς καταλογίστηκαν τα σχετικά ποσά της προσβαλλόμενης πράξης και επιβλήθηκαν τα προβλεπόμενα πρόστιμα, όπως ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο.

Κατ' ακολουθίαν του συνόλου των ανωτέρω εκτεθέντων, πρέπει να απορριφθεί η κρινόμενη προσφυγή, να επικυρωθεί και να προσδιοριστεί η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας, συνεπώς,

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από **08/09/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με **Α.Φ.Μ.**

Επικυρώνουμε και προσδιορίζουμε την οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση, ως κάτωθι,

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2003 - 31/12/2003

Συνολικό ποσό προστίμου: **73.800,00€**, ως η υπ' αριθ. / **09.07.2015** οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.