



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16.03.2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 550

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 Κ.Φ.Δ.,

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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 Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά των α) υπ' αριθ., και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2009

(διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008), 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009) και 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010) αντίστοιχα, β) υπ' αριθ. και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009 αντίστοιχα και γ) υπ' αριθ., και πράξεων επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2006, 01/01-31/12/2008 και 01/01-31/12/2009 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις α) υπ' αριθ., και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008), 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009) και 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010) αντίστοιχα, β) υπ' αριθ. και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009 αντίστοιχα και γ) υπ' αριθ., και πράξεις επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2006, 01/01-31/12/2008 και 01/01-31/12/2009 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την υπ' αριθ. Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανή προσφυγή.

8. Την με ημερομηνία κατάθεσης δικαστική προσφυγή της προσφεύγουσας κατά της υπ' αριθ. Απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

9. Την υπ' αριθ. Απόφαση του Ε' Τριμελούς Τμήματος του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης αναπομπής της υπόθεσης στην Υπηρεσία μας.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία με αντικείμενο εργασιών την παροχή υπηρεσιών διανομής διαφημιστικού υλικού φόρος ποσού 257.387,33 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) 263.976,44 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 521.363,77 €, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της καθόσον τα βιβλία και στοιχεία της κρίθηκαν ανακριβή, λόγω λήψης σαράντα τριών (43) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 469.585,00 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 281.305,23 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) 288.506,65 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 569.811,88 €, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της καθόσον τα βιβλία και στοιχεία της κρίθηκαν ανακριβή, λόγω λήψης πενήντα (50) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 579.930,50 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 394.090,38 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) 404.179,09 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 798.269,47 €, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της καθόσον τα βιβλία και στοιχεία του κρίθηκαν ανακριβή, λόγω λήψης τριάντα εννέα (39) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 557.892,00 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ μειώθηκε πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 441,75 και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 130.124,79 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) ποσού 133.455,99 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 263.580,78 €, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της, καθόσον τα βιβλία και στοιχεία της κρίθηκαν ανακριβή, και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 155.188,18 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) ποσού 159.161,00 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 314.349,18 €, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της, καθόσον τα βιβλία και στοιχεία της κρίθηκαν ανακριβή, και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 3.040,00 €, διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτρια μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων και το πρόστιμο προσδιορίστηκε στο 50% του φόρου που εξέπεσε, ήτοι $6.080,00 \text{ €} * 50 \% = 3.040,00 \text{ €}$.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 44.610,57 €, διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτρια μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων και το πρόστιμο προσδιορίστηκε στο 50% του φόρου που εξέπεσε, ήτοι $89.221,15 \text{ €} * 50 \% = 44.610,57 \text{ €}$.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 55.093,65 €, διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτρια μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων και το πρόστιμο προσδιορίστηκε στο 50% του φόρου που εξέπεσε, ήτοι $110.187,30 \text{ €} * 50 \% = 55.093,65 \text{ €}$.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, μερικού φορολογικού επανελέγχου Φ.Π.Α. και μερικού ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997 όπως ισχύει με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017) της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση των υπ' αριθ., και εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, είχε υποβάλει ενώπιον της Υπηρεσίας μας την με αριθ. πρωτ. /..... ενδικοφανή προσφυγή, με την οποία ζητούσε την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων.
- 2) Μη νόμιμη, ειδική και επαρκής αιτιολογία των πράξεων καθώς οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου είναι γενικόλογες, αβάσιμες και ελλιπείς.

Επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής η Υπηρεσία μας, εξέδωσε την υπ' αριθ. απόφαση, απορρίπτοντας αυτήν ως απαράδεκτη λόγω εκπρόθεσμης άσκησης της.

Κατά της απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, η προσφεύγουσα κατέθεσε την με αρ. καταχ. δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης προβάλλοντας τους ισχυρισμούς που είχε συμπεριλάβει στην ενδικοφανή προσφυγή της.

Το Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης (Ε' Τμήμα Τριμελές) με την υπ' αριθ. απόφασή του επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής, η οποία κοινοποιήθηκε στην Υπηρεσία μας την, έκανε αυτή δεκτή, ακυρώνοντας την υπ' αριθ. Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., ως προς συγκεκριμένα κεφάλαιά της, ήτοι

- Αναπέμποντας την υπόθεση στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να εξετασθεί κατ' ουσίαν η υπ' αριθμ. πρωτ. /..... ενδικοφανής προσφυγή της «.....», ΑΦΜ κατά των α) υπ' αριθ. και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009 αντίστοιχα και β) υπ' αριθ., και πράξεων επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2006, 01/01-31/12/2008 και 01/01-31/12/2009 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
- Περαιτέρω διέταξε το χωρισμό του δικογράφου της προσφυγής, κατά το μέρος που στρέφεται κατά των κεφαλαίων της απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία απορρίφθηκε η /..... ενδικοφανής

προσφυγή της προσφεύγουσας, τα οποία (κεφάλαια) αντιστοιχούν στις, και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Συγκεκριμένα στο σκεπτικό της απόφασης επισημαίνονται τα εξής:

«... Επειδή, κατόπιν αυτών, πρέπει να κρατηθεί και να δικαστεί η προσφυγή μόνον ως προς τις απορριπτικές αποφάσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. επί της ενδικοφανούς προσφυγής που άσκησε η προσφεύγουσα κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ α) των, και πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 και β) των και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.. Περαιτέρω, πρέπει να διαταχθεί σύμφωνα με το άρθρο 121 παρ. 2 και 122 παρ. 5 του Κ.Δ.Δ., ο χωρισμός του δικογράφου της προσφυγής ως προς τις απορριπτικές αποφάσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. επί της ενδικοφανούς προσφυγής που άσκησε η προσφεύγουσα κατά των, και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ. Ως προς αυτές πρέπει να αναβληθεί η εκδίκαση της υπόθεσης σε ρητή δικάσιμο, ώστε να κατατεθεί ενιαίο αυτοτελές δικόγραφο με πιστή μεταφορά του αρχικού δικογράφου της προσφυγής (βλ. ΣτΕ 2519/2002), καθώς και με καταβολή του ανάλογου παραβόλου, σύμφωνα με όσα θα ορισθούν ειδικότερα στο διατακτικό.

Επειδή, η κρινόμενη προσφυγή, ως προς το ανωτέρω κρατηθέν μέρος της ασκείται εμπροθέσμως και εν γένει παραδεκτώς, είναι δε εξεταστέα περαιτέρω κατ' ουσία. ...

Επειδή, στα από αποδεικτικά επίδοσης των προαναφερόμενων καταλογιστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δεν αναφέρονται οι λόγοι που προκάλεσαν την θυροκόλληση, ήτοι δεν μνημονεύονται σ' αυτά είτε ότι ο νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας απουσίαζε και παραλλήλως απουσίαζε και οποιοδήποτε άλλο από τα αναφερόμενα στο άρθρο 52 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ. πρόσωπο (συνεργάτης ή υπάλληλος), στο οποίο θα μπορούσε να παραδοθούν οι επιδοτές πράξεις (πρβλ. ΣτΕ 1513/2011, 3597/2000, 4435/1995, 606/1992) είτε ότι ο νόμιμος εκπρόσωπος αρνήθηκε να προβεί στην παραλαβή τους, παρά μόνο αναγράφεται αορίστως η φράση «επειδή αρνήθηκε την παραλαβή αυτής ή δεν βρήκα εκπρόσωπο της επιχείρησης, την θυροκόλλησα. Για τον λόγο αυτό, ο οποίος εξετάζεται αυτεπαγγέλτως (πρβλ. ΣτΕ 120/1993, 5563/1996), η/..... ενδικοφανής προσφυγή που άσκησε η προσφεύγουσα κατά των καταλογιστικών πράξεων ναι μεν ασκήθηκε μετά την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας – σε εύλογο χρόνο πάντως από την έκδοσή τους (πρβλ. ΣτΕ 1524/2021) – το εκπρόθεσμο, όμως, αυτής αίρεται, ελλείπει, κατά τα ανωτέρω, νομότυπης επίδοσης των οικείων πράξεων. Ως εκ τούτου, η προσβαλλόμενη απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, με την οποία κρίθηκε το αντίθετο, ήτοι ότι η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε εκπροθέσμως, πρέπει να ακυρωθεί, παρέλκει δε ως αλυσιτελής η εξέταση των προβαλλόμενων με την προσφυγή λόγων ακύρωσης. Ακολούθως, κατά τα εκτεθέντα στην 13^η σκέψη, η υπόθεση πρέπει να αναπεμφθεί στον ως άνω Προϊστάμενο προκειμένου η Δ.Ε.Δ. να εξετάσει κατ' ουσίαν την

...../..... ενδικοφανή προσφυγή που άσκησε η προσφεύγουσα κατά των οικείων καταλογιστικών πράξεων.

Επειδή, κατ' ακολουθίαν, η κρινόμενη προσφυγή, κατά τα εξεταζόμενα κεφάλαιά της, πρέπει να γίνει δεκτή, να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. κατά τα αντίστοιχα κεφάλαιά της και να αναπεμφθεί, κατά τα γενόμενα δεκτά σε προηγούμενη σκέψη, η υπόθεση σ' αυτόν. ...»

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 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. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 είχε παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 και 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «**1.** Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. **2.** Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη

του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 6 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.1125/2004 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί εφαρμογής των διατάξεων για έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων και στην οποία αναφέρεται ότι: «Με την πιο πάνω γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε ομόφωνα δεκτό ότι σε περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ) ή πράξη, προκειμένου περί Φ.Π.Α., εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής, δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις κατά τις διατάξεις των άρθρων 68 παράγρ. 2, περίπτ. β' του Ν. 2238/1994 και 49, παράγρ. 3 του Ν. 2859/2000».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 4 του ν. 3888/2010 ορίζεται ότι: «4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α. , εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που

αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1019/2011 ορίζεται ότι: «2. Το κατά τα ανωτέρω Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα εκδίδεται από τη Δ.Ο.Υ. της περίπτωσης α' της προηγούμενης παραγράφου 1 και κοινοποιείται στον επιτηδευματία επί αποδείξει, με ταυτόχρονη ηλεκτρονική ενημέρωση και των Δ.Ο.Υ. της περίπτωσης β' της ίδιας παραγράφου. ... 8. Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010, συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα.»

Επειδή, με το άρθρο 57 του ν. 4446/2016 ορίζεται ότι: «1. Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 25.11.2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του Ν. 4174/2013 (Α' 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016. ...»

Επειδή, με το άρθρο 59 του ν. 4446/2016 ορίζεται ότι: «1. Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του Ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 (Α' 129) ή του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 ή άλλων διατάξεων, ούτε άλλες φορολογικές, διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις και μέτρα τόσο για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις ως άνω υποβαλλόμενες δηλώσεις όσο και για τις φορολογικές παραβάσεις που αποκαθίστανται με τις δηλώσεις αυτές. ...»

Επειδή, με το άρθρο 61 παρ. 2 του ν. 4446/2016 ορίζεται ότι: «2. Η καταβολή της οφειλής γίνεται εφάπαξ, εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, του τέλους ή της εισφοράς, ενώ ο οφειλέτης μπορεί να υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών κατά τις κείμενες διατάξεις μέχρι την παρέλευση της κατά τα ως άνω νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση μη καταβολής κατά τα ανωτέρω ή απώλειας της ρύθμισης, ο φορολογούμενος εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων του παρόντος κεφαλαίου και διενεργείται, κατά περίπτωση, νέος άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός, δυνάμει του οποίου επιβάλλονται σε βάρος του η διαφορά πρόσθετου φόρου, καθώς και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης δήλωσης, που δεν κατέβαλε λόγω υπαγωγής του στις διατάξεις του παρόντος. Ως προς την επιβολή των προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του Ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 ή του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, ή άλλων διοικητικών ή ποινικών κυρώσεων, η δήλωση θεωρείται ως μηδέποτε

υποβληθείσα, εφαρμοζομένων, κατά τα λοιπά, των διατάξεων του Ν. 4174/2013. Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει τις πράξεις της παραγράφου αυτής δεν παραγράφεται πριν την πάροδο τριών (3) ετών από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής, ή, σε περίπτωση υπαγωγής σε πρόγραμμα ρύθμισης, από την ημερομηνία απώλειας της ρύθμισης.»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1110/2017 ορίζεται ότι: «Άρθρο 3 - Ρύθμιση ειδικών ζητημάτων μη καταβολής οφειλής ή απώλειας ρύθμισης για δηλώσεις που υποβλήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4446/2016

1. Σε υποθέσεις για τις οποίες είχε εκδοθεί εντολή ελέγχου και οι φορολογούμενοι υπέβαλαν δηλώσεις του ν. 4446/2016, ο Προϊστάμενος της υπηρεσίας που προέβη στην παραλαβή των ανωτέρω δηλώσεων είναι υπεύθυνος για την παρακολούθηση της τήρησης των προϋποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 61 του ν. 4446/2016 και την ενημέρωση των αρμοδίων ελεγκτικών υπηρεσιών για την έκπτωση από τις ευνοϊκές ρυθμίσεις των διατάξεων των άρθρων 57-60 του ν. 4446/2016, προκειμένου αυτοί να προβούν στις ακόλουθες κατά περίπτωση ενέργειες.

Ειδικότερα: ... **β)** Σε περίπτωση που έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου αλλά δεν έχει ολοκληρωθεί ο έλεγχος και διαπιστώνεται η μη καταβολή ή απώλεια της ρύθμισης σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 61 του ν. 4446/2016, τότε, στο πλαίσιο της ίδιας εντολής ελέγχου ακολουθείται η διαδικασία επιβολής των προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ή του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 79 παρ. 1 του ν.4472/2017), σύμφωνα με τη διάταξη του τρίτου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 61 του ν. 4446/2016, ανεξαρτήτως του ότι για τις παραβάσεις αυτές δεν επιβάλλεται φόρος δυνάμει οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού, ...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα προέβη βάσει των διατάξεων του ν. 4446/2016 περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης στην υποβολή της υπ' αριθ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το οικ. έτος 2007 με λογιστικές διαφορές ποσού 32.000,00 €, ήτοι την καθαρή αξία του ενός (1) ληφθέντος μερικού εικονικού φορολογικού στοιχείου από την εταιρία «.....», με ΑΦΜ, και στην υποβολή της υπ' αριθ. δήλωσης Φ.Π.Α. για το εν λόγω έτος (στην οποία δεν συμπεριέλαβε ως φορολογητέα εισροή την αξία του ανωτέρω εικονικού φορολογικού στοιχείου και τον αναλογούντα φόρο).

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα απώλεσε την ρύθμιση στην οποία είχε υπαχθεί για την πληρωμή του φόρου που προσδιορίστηκε από την υπ' αριθ. δήλωση Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006 η οποία υποβλήθηκε βάσει του ν. 4446/2016. Ειδικότερα έως τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, από το συνολικά προκύψαν ποσό φόρου ύψους 7.296,00 €, είχε πληρωθεί μόνο ποσό 1.058,99 €, στις 31.10.2018 και έκτοτε δεν κατεβλήθη κανένα άλλο ποσό. Η φορολογική αρχή, εφαρμόζοντας τα προβλεπόμενα στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 61 του Ν 4446/2016 και της ΠΟΛ 1110/2017 επέβαλε πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, δεδομένου ότι η ως άνω δήλωση θεωρήθηκε ως ουδέποτε υποβληθείσα.

Επειδή, η προσφεύγουσα περαίωσε τις χρήσεις 2008 και 2009 βάσει των διατάξεων του ν. 3888/2010 αποδεχόμενη το εκδοθέν με αριθμό σημείωμα περαίωσης και εξοφλώντας εμπρόθεσμα τον φόρο περαίωσης.

Επειδή, στις συντάχθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου της «.....», ΑΦΜ στο οποίο αναφέρονται συγκεκριμένα και αναλυτικά οι διαπιστωθείσες παραβάσεις για την παραπάνω εταιρεία ως εκδότρια και κατά συνέπεια για τους αντισυμβαλλόμενους της ως λήπτες των εικονικών φορολογικών στοιχείων. Επομένως, στις, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ είχε σαφή εικόνα και στοιχεία όσον αφορά τους αντισυμβαλλόμενους της «.....» αρμοδιότητας της εν λόγω φορολογικής αρχής, ενώ σημειώνεται ότι στην από έκθεση ελέγχου (Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Α.Σ.), η κρίση του ελέγχου δεν έχει μεταβληθεί, σε σχέση με το ανωτέρω σημείωμα διαπιστώσεων όπου καταγράφονται αναλυτικά οι διαπιστωθείσες παραβάσεις.

Κατά συνέπεια, το με αρ. πρωτ. πληροφοριακό δελτίο που συντάχθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ στις, κατόπιν του ως άνω σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, συνιστά το νέο - συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994, του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013 και ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής κατέστη δεκαετής για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2008 και 01/01-31/12/2009 βάσει των διατάξεων του άρθρου 57 παρ. 2 του Ν. 2859/2000. Επιπλέον αναφορικά με τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006, καθόσον η προσφεύγουσα απώλεσε την ρύθμιση στις 30/11/2018, ο χρόνος παραγραφής παρεκτάθη έως τις 30/11/2021, ήτοι τρία χρόνια από την ημερομηνία απώλειας της ρύθμισης.

Ως εκ τούτου το (δεκαετές) δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. κατά τον χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης (.....) των προσβαλλόμενων πράξεων, δεν είχε παραγραφεί για τις χρήσεις 2008 και 2009 βάσει των διατάξεων του άρθρου 57 παρ. 2 και 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000, ούτε το (τριετές από τον χρόνο απώλειας της ρύθμισης) τοιαύτο δικαίωμα για τη χρήση 2006, βάσει των διατάξεων του άρθρου 61 παρ. 2 του Ν. 4446/2016.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του 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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία

αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...»

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

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

Επειδή, 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, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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... 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, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων και ο προσδιορισμός του Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστατωμένα στις από εκθέσεις ελέγχου Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ερειδόμενες στις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της από έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για την εκδότρια των επίμαχων μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων εταιρία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ Ενδεικτικά αναφέρονται τα εξής:

α) η «.....» με ΑΦΜ,

- Δεν διέθετε έδρα κατά το διάστημα από 01.05.2005 έως 01.03.2007 και από 30.11.2010 έως και την διακοπή εργασιών της στις 31.12.2013,

- Δεν απασχολούσε το απαραίτητο προσωπικό και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο των διανομών που αναγράφονται στα εκδοθέντα Τ.Π.Υ. και σε διαφορετικές, μέσα στην ίδια μέρα, πόλεις. Επίσης, δεν βρέθηκαν αποδείξεις ναύλων, διοδίων, καυσίμων εκτός Θεσσαλονίκης,

- Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή, απαραίτητα για την παροχή και εκτέλεση των υπηρεσιών διαφήμισης που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε,

- Όπως προκύπτει από τα φορολογικά στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση των φορολογικών αρχών αλλά και από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων, δεν προέβη σε αγορές που να αφορούν σε πρώτες ύλες, αναλώσιμα (π.χ. χαρτί, μελάνια εκτύπωσης κλπ) και σε δαπάνες παραγωγής (π.χ. για κατασκευή μακετών),

- Στην ένορκη κατάθεση και των δύο ομόρρυθμων εταίρων της, – ΑΦΜ και της – ΑΦΜ στο Σ.Δ.Ο.Ε. Κ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ αναφέρεται ότι η συμμετοχή τους ήταν μόνο ονομαστική και όχι ουσιαστική. Την διαχείριση είχε ο γιος της πρώτης και σύζυγος της δεύτερης, ο οποίος ήταν εμφανής ή σιωπηρός διαχειριστής και άλλων συνδεδεμένων συγγενικών επιχειρήσεων, με το ίδιο αντικείμενο εργασιών και ίδιους πελάτες,

• Τα περισσότερα εκδοθέντα τιμολόγια έχουν αξία μικρότερη των 15.000,00 € και φέρεται να εξοφλήθηκαν με μετρητά κατά την έκδοσή τους, συνηθισμένη πρακτική σε συναλλαγές εικονικών τιμολογίων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη αιτιολογημένης κρίσης περί λήψης μερικών εικονικών τιμολογίων απορρίπτεται ως ουσία και νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008

Διαφορά φόρου	130.124,79€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	133.455,99€
Σύνολο φόρου για καταβολή	263.580,78€
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο	441,75€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009

Διαφορά φόρου	155.188,18€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	159.161,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	314.349,18€

**Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου
01/01-31/12/2006**

Πρόστιμο	3.040,00€
----------	-----------

**Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου
01/01-31/12/2008**

Πρόστιμο	44.610,57€
----------	------------

**Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου
01/01-31/12/2009**

Πρόστιμο	55.093,65€
----------	------------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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.