



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Καλλιθέα 24/ 04/ 2017



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός Απόφασης 2595

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : **Α.**
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : .
Fax : .

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η κατά:

1)Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004.

2) Της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 ν.2523/97) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α., όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου 83704 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Από το υπ' αριθ. Δελτίο Πληροφοριών της Ειδικής Γραμματείας του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Δ/ση το οποίο διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. (αρ, πρωτ. εισερχόμενο έγγραφο της Δ.Ο.Υ.), προκύπτει ότι η επιχείρηση '..... (η προσφεύγουσα) έλαβε δύο (2) πλαστά & εικονικά φορολογικά στοιχεία για την χρήση 2004, με εκδότρια την ατομική επιχείρηση '.....

Κατόπιν αυτού η Δ.Ο.Υ. λόγω ύπαρξης νέων στοιχείων, διενήργησε επανέλεγχο για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12-2004, με βάση την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είχε ήδη περαιώσει με το υπ' αριθ. σημείωμα του Ν. 3697/2008, για τις χρήσεις 2003 -2006 με ποσό φόρου που προέκυψε ύψους 14.677,47€.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη αφενός το Δελτίο Πληροφοριών της Ειδικής Γραμματείας του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Δ/ση Αττικής-Αιγαίου και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση, το με υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, μαζί με την υπ. αριθ. Πράξη Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα στις υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη της το υπόμνημα της προσφεύγουσας, εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στις από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΦΠΑ & Έκθεση Ελέγχου Προστίμου ΦΠΑ, ακολούθως ο προϊστάμενος της ίδιας Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

-Την υπ' αριθμ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 του Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ..... με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγοντας, Φ.Π.Α. ποσού 13.089,81€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβεια 15.707,77€, ήτοι συνολικού ποσού 28.797,58€, το οποίο βεβαιώθηκε στις

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης για την κρινόμενη χρήση κρίθηκαν ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92(Κ.Β.Σ.), τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου. Επίσης τα ακαθάριστα έσοδα ως προς το ΦΠΑ προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000. Για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή για την έκπτωση η αξία και ο ΦΠΑ των εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

Την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής **Προστίμου Φ.Π.Α.** (άρθρο 6 ν.2523/97) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., με την οποία επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 16.888,50€ (€5.629,50x3), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ με βάσει τα εικονικά φορολογικά στοιχεία, το οποίο βεβαιώθηκε

Με την αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω Πράξεων, χρήση 2004, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Η Δ.Ο.Υ. στηρίχτηκε σε έγγραφα άλλης υπηρεσίας, χωρίς η ίδια να πραγματοποιήσει έλεγχο και χωρίς νόμιμη αιτιολογία καταλόγισε την παράβαση.

-Ότι η ελεγκτική αρχή έχει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής και δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών και ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν είναι πραγματικές και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

-Ανυπαρξία συμπληρωματικών στοιχείων και παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμου.

-Ότι είναι μη νόμιμη η εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών.

-Ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία ναι μεν υπερβαίνουν το ποσό των 5.000,00€ ωστόσο όμως ανέρχονται μόλις σε ποσοστό 4,64% επί των ακαθάριστων εσόδων, ήτοι μικρότερο ποσοστό του 5%, έτσι η προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων έπρεπε να γίνει με ποσοστό 4% και όχι 8%.

- Η φορολογική αρχή όφειλε να εφαρμόσει την αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης στους πρόσθετους φόρους και δη να εφαρμόσει τις διατάξεις του άρθρου 58 ν.4174/2013 και όχι τις διατάξεις του άρθρου 1 ν. 2523/97 όπως ισχύουν σήμερα.

- Η φορολογική αρχή όφειλε να εφαρμόσει την αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης στους πρόσθετους φόρους και δη να εφαρμόσει τις διατάξεις του άρθρου 58 Α ν.4174/2013 και όχι τις διατάξεις του άρθρου 6 ν. 2523/97 όπως ισχύουν σήμερα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23§ 1&2 περ. α' του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι :

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

α) Η Φορολογική Διοίκηση «δύναται να» διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της. »

Επειδή, με βάση την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εστάλη η αριθ. πρωτ. Πρόσκληση, με την οποία η φορολογική αρχή καλούσε την προσφεύγουσα επιχείρηση, να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία που τηρούσε καθώς και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών για την ελεγχόμενη χρήση, τα οποία προσκόμισε στον έλεγχο.

Εν συνεχεία, η φορολογική αρχή κοινοποίησε στην προσφεύγουσα στις το υπ' αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, με συνημμένη την προσωρινή πράξη, με το οποίο της γνωστοποίησε τις διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και την καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να διατυπώσει τις απόψεις της.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα στις υπέβαλε εγγράφως με το αριθ. πρωτ. υπόμνημα της. Εν συνεχεία η φορολογική αρχή αφού έλαβε υπόψη της το υπόμνημα της προσφεύγουσας, εξέδωσε το πόρισμα της το οποίο περιλαμβάνεται στις από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΦΠΑ & Έκθεση Ελέγχου Προστίμου ΦΠΑ,, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσα απορρίπτεται.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος **δεν απέδειξε την εικονικότητα** του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, καθόσον στην έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται αιτιολογία

των πραγματικών και νομικών λόγων, που οδήγησαν τη Διοίκηση στην απόφαση της και παράθεση των κριτηρίων βάσει των οποίων άσκησε η Διοίκηση τη διακριτική της ευχέρεια, παρότι κατά την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, όταν τα πρόσωπα είναι υπαρκτά, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της για εικονικότητα έκδοσης και λήψης στοιχείων.

Στην προκείμενη περίπτωση, στον υπ. αριθ. Δελτίο Πληροφοριών της Ειδικής Γραμματείας του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Δ/νση και στην από Έκθεση Ελέγχου Προστίμου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ..... περιέχονται επαρκή στοιχεία με την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, με σαφήνεια και πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά. Από τα εν λόγω έγγραφα προέκυψε ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι πλαστά & εικονικά.

Επειδή, σύμφωνα με το **πρώτο εδάφιο της παραγράφου 3,4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97** ορίζεται ότι :

3 .«Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

4. 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 φορολογικά 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 του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ « Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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, 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 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012)). Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν προσκομίζει ικανά στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία 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 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 συναλλακτικός 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκειμένη περίπτωση, στον υπ. αριθ. Δελτίο Πληροφοριών της Ειδικής Γραμματείας του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Δ/νση και στις από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΦΠΑ & Έκθεση Ελέγχου Προστίμου ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. για την εκδότη επιχείρηση, που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας και ειδικότερα: « Στις με τη με αριθμό εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας συνεργείο ελέγχου αποτελούμενο από υπάλληλους της Υπηρεσίας του ΣΔΟΕ, μετέβη

στην έδρα της ελεγχόμενης για τη διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4093/2003(ΚΦΑΣ) όπως ισχύουν και του Π.Λ. 186/92 (ΚΒΣ) γιατί από το αρχείο της Γ.Γ.Π.Σ. & συγκεκριμένα από τις καταστάσεις πελατών - προμηθευτών διαπιστώθηκε η έκδοση πλήθους φορολογικών στοιχείων (φορτωτικών κλπ) χωρίς παράλληλα η ελεγχόμενη να έχει υποβάλλει τις προβλεπόμενες δηλώσεις εισοδήματος, ΦΠΑ κλπ.

Το συνεργείο ελέγχου αφού μετέβη στη δηλούμενη έδρα της ελεγχόμενης επί τηςδιαπίστωσε ότι η ελεγχόμενη είναι ανύπαρκτη στη διεύθυνση αυτή.

Στη συνέχεια αναζητήθηκε ο ιδιοκτήτης του ακινήτου ο οποίος με Υπεύθυνη δήλωση που κατέθεσε στην Υπηρεσία του ΣΔΟΕ , έλαβε αρ.πρ., δήλωσε ότι «Πριν από πολλά χρόνια είχε νοικιάσει ένα χώρο γραφείου περίπου 30τ.μ. στον 1° όροφο στηνη οποία του πλήρωνε ενοίκια για μερικούς μήνες και έκτοτε εξαφανίστηκε .Στο χώρο αυτό είχε 2 γραφεία, 1 καναπέ και 6 καρέκλες από όσο θυμάται ήρθαν ένα βράδυ χωρίς να τους αντιληφθεί και τα πήραν».

Στη συνέχεια το συνεργείο ελέγχου μετέβη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ..... και με το με αρ.πρ.....έγγραφο του ζήτησε & παρέλαβε όλα τα απαραίτητα έγγραφα που σχετίζονται με την ελεγχόμενη επιχείρηση

Από τα στοιχεία που παραλάβαμε από τη Δ.Ο.Υ.προέκυψαν τα εξής:

Α .Η ελεγχόμενη έχει υποβάλλει τη με αριθμό δήλωση έναρξης εργασιών για την επιχείρηση της με αντικείμενο εργασιών

Β. Με τη με αριθμό δήλωση μεταβολής δήλωσε και δεύτερη δραστηριότητα με αντικείμενο εργασιών

Γ. Με τη με αριθμό δήλωση μεταβολής δήλωσε ενδοκοινοτικές συναλλαγές, αποκτήσεις προαιρετικά.

Δ, Από το τμήμα ΚΒΣ προκύπτει ότι έχει θεωρήσει τα παρακάτω βιβλία και στοιχεία:

- 1.Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων (μηχανογραφικό) με ΑΠΘ,
2. Τιμολόγιο -Δελτίο Αποστολής με ΑΠΘ χειρόγραφο σελ. ...
- 3.Δελτίο Αποστολής με ΑΠΘ χειρόγραφο σελ.....,
- 4,Απόδειξη παροχής υπηρεσιών με ΑΠΘ χειρόγραφο σελ.....,
5. Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών με ΑΠΘ χειρόγραφο σελ.

Ε,. Από το τμήμα εισοδήματος προέκυψε ότι έχει υποβληθεί μία δήλωση εισοδήματος στη Δ.Ο.Υ. Αταλάντης μόνο για τη χρήση 2002 (οικ.έτος 2003).

ΣΤ. Από το τμήμα ΦΠΑ προέκυψε ότι έχει υποβληθεί μία Εκκαθαριστική Δήλωση για τη φορολογική περίοδο 16/07/2002 έως 31/12/2002 (φορολογική περίοδο έναρξης της επιχείρησης).

Από το αρχείο της Γ.Γ.Π.Σ. & συγκεκριμένα Τμήμα ΣΤ-Δ30 προέκυψε ότι η ελεγχόμενη δεν υπέβαλε καταστάσεις πελατών -προμηθευτών από έναρξεως της.

Στη συνέχεια των παραπάνω στις με τη με αρ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας του ΣΔΟΕ, άλλο συνεργείο ελέγχου μετέβη στη δηλούμενη

διεύθυνση κατοικίας της επί της οδού για να της κοινοποιήσει σχετική Πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων -στοιχείων & δηλώσεων.

Στην παραπάνω διεύθυνση κατά την ώρα της επίσκεψης βρέθηκε η σύνοικος μητέρα της η οποία παρέλαβε την με αριθμό Πρόσκληση.

Με την παραπάνω Πρόσκληση ζητήθηκε η προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων -στοιχείων & λοιπών δηλώσεων από ενάρξεως της επιχείρησηςμέχρι κοινοποίησης της Πρόσκλησης.

Στη συνέχεια στις ο σύζυγος της με Υπεύθυνη Δήλωση του Ν. 1599/1986 που κατέθεσε στην υπηρεσία μας για λογαριασμό της συζύγου και με θεωρημένο το γνήσιο της υπογραφής της η οποία έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου μας δήλωσε υπεύθυνα:«Δεν μπορώ να προσκομίσω τα βιβλία με τα στοιχεία που μου ζητήσατε με τη με αριθμό πρόσκληση διότι αυτά έχουν χαθεί & δε μπορώ να τα προσκομίσω».

Για τη απώλεια των Βιβλίων και Στοιχείων διαβιβάστηκε σχετική έκθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τον καταλογισμό των παραβάσεων.

Στη συνέχεια των παραπάνω με το υπ'άρ..... έγγραφο του ΣΔΟΕ ζήτησε από το Τμήμα Μεταφορών & Επικοινωνιών-Περιφέρειας Στερεάς Ελλάδος να τους γνωρίσει τα ακριβή στοιχεία των Φορτηγών αυτοκινήτων (αντίγραφα αδειών -ημερομηνίες απόκτησης & μεταβίβασης αυτών κλπ) που είχε στην κατοχή της η από ενάρξεως της επιχείρησης.

Σε απάντηση του ανωτέρου εγγράφου το Τμήμα Μεταφορών & Επικοινωνιών- Περιφέρειας Στερεάς Ελλάδος με το με αρ..... τους έκανε γνωστά τα εξής:

Από τα στοιχεία που έχει η Υπηρεσία τους, προκύπτει ότι η είναι κάτοχος του Φ.Δ.Χ. με αρ.κυκλ, από μεταβίβαση που πραγματοποιήθηκε την

Την αποχαρκτηρίστηκε και αντικατέστησε αυτό με νέο όχημα με τον ίδιο αριθμό κυκλοφορίας την Το όχημα αποκτήθηκε με σύμβαση χρηματοδότησης μίσθωσης από την EFG-EUROBANK εργασίας Α.Ε.

Την διέσπασε το με με σύμβαση χρησιδανείου και Ρ31655 με το οποίο κυκλοφορούσε πριν τη διάσπαση ως ενιαίος συρμός. Την κατέθεσε και την άδεια του και το επώλησε.

Από τα ανωτέρω γίνεται σαφές ότι η δεν άσκησε δραστηριότητα στη δηλούμενη έδρα της , δεν είχε στην κατοχή της Φ.Δ.Χ. και όταν είχε ήταν για μικρό διάστημα, από τα μέχρι τώρα στοιχεία που έχουμε κατασχεσει, έχει εκδώσει πλήθος αθεώρητων φορτωτικών για μεταφορά μπαζών σε διάφορες τεχνικές εταιρείες και πρόθεση της ήταν να θεωρήσει στοιχεία σε περιορισμένο αριθμό στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τα οποία να χρησιμοποιήσει για την έκδοση εικονικών τέτοιων & πλαστών (αθεώρητων) επικαλούμενη την ΑΥΟ 1083/2003 χωρίς να υπάρχουν προϋποθέσεις προκειμένου με την έκδοση τους να καρπώνεται τουλάχιστον την αξία του ΦΠΑ ή μέρος αυτής αφού δεν υποβάλλει δηλώσεις, οι δε λήπτες αυτών έχουν πολλαπλό όφελος αφού καταχωρώντας τα στα τηρούμενα βιβλία τους εκπίπτουν τον αναγραφόμενο ΦΠΑ ενώ ταυτόχρονα

μειώνουν τα καθαρά τους κέρδη ζημιώνοντας το Ελληνικό Δημόσιο κατά το ποσό της φορολόγησης αυτών.....Κ.Λ.Π.»

έτσι δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καθώς η εκδότρια επιχείρηση εμφανίζεται φορολογικά συνεπής στην κρινόμενη χρήση 2004, είναι αβάσιμος.

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ” στις από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΦΠΑ & Έκθεση Ελέγχου Προστίμου ΦΠΑ, της Δ. Ο.Υ..... ότι ως προς τα ληφθέντα από τον φορολογικά στοιχεία αναφέρεται ότι: «.....ο έλεγχος κρίνει ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση κατά την χρήση 2004 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε δύο (2) φορολογικά στοιχεία , συνολικής καθαρής αξίας 15.000,00€ και 16.275,00€, εκδόσεως από την επιχείρηση

Επειδή, στο **άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997** ορίζεται:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), 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», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»,

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των:

1) Άρθρο 49 § 3 Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«3.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. »

2) Άρθρο 57 §§1,2 περ. γ' Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις 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).....β).....

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

Με τις διατάξεις του **άρθρου 9 § 5 του Ν. 3259/2004** [ΦΕΚ Α' 149/04-08-2004], ορίζεται ότι:

*«Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά **συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.**».*

Με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του Ν. 3697/2008** [ΦΕΚ Α' 194/25-09-2008] τροποποιήθηκαν οι διατάξεις των **άρθρων 1 έως 11 του Ν. 3259/2004** και επεκτάθηκε η περαίωση και στις εκκρεμείς υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι και τις 31.12.2006.

Περαιτέρω με τις διατάξεις **του άρθρου 22 του Ν. 4337/2015** ορίζονται:

«Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή

Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Επιπλέον, με την υπ' αριθμ. **102/2001 γνωμοδότηση** του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. **1020145/ΠΟΛ1100/10-04-2001**, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων»,

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως **ΣτΕ 2397/1990** και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία **ΣτΕ 1426/2000**. 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 εικονικότητας, 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 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000)

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της ΔΟΥ λόγω αρμοδιότητας, με το αρ.πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε Περ/κη Δ/νση το οποίο αφορούσε την χρήση 2004, η οποία είχε περαιωθεί με βάση το υπ' αριθμ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν. 3697/2008. Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 57 §§1,2 περ. γ' & 49 § 3 Ν. 2859/2000 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις παρατάθηκε το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση

καταλογιστικής πράξης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου μέχρι τις 31/12/2016 και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 30 §7&8 του ΠΔ 186/92** ορίζεται ότι:

<<7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α).....

β).....

γ)

δ)

ε).....

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α)

β)

γ)

δ)

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό>>.

.<< 8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.>>

Επομένως σύμφωνα με τα ανωτέρω, το κύρος των βιβλίων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις της παρ. 4 του ίδιου άρθρου, που προβλέπει ότι τα οποία τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή όταν:

.....

<< παρ. γ. δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία.

παρ. δ. δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας>>

σύμφωνα δε με το τελευταίο εδάφιο της ίδιας παραγράφου **<< Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά>>.**

Κατά τον επανέλεγχο που πραγματοποιήσε, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 66&68 του Ν. 2238/94, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 1/1/-31/12/2004, έκρινε αυτά ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3,4,6 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ.), προσδιόρισε δε, για την παραπάνω διαχειριστική περίοδο, τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 περ. γ του ν. 2238/94, τα δε καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου. Επίσης τα ακαθάριστα έσοδα ως προς το ΦΠΑ προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2859/2000.

Επειδή, στην περίπτωση δ' του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α. ορίζεται ότι :

«1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α).....

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,»

Επειδή, στις παραγρ. 1 & 3 του άρθρου 48 του Ν. 2859/00 περί Φ.Π.Α. ορίζεται ότι :

«1. Η Επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.».

Επειδή εν προκειμένω ο έλεγχος για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004, προέβη: **α)** στον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000, καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας κρίθηκαν **ανακριβή** λαμβάνοντας υπόψη και τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά προσδιορίστηκαν στην φορολογία εισοδήματος και **β)** στη μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών της κρινόμενης χρήσης κατά το μέρος της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και του αναλογούντος φόρου αυτών καθόσον πρόκειται για μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, αποτελεί μέθοδο καταδολίευσης των συμφερόντων του Δημοσίου, αφού με τον τρόπο αυτό, δεν καταβάλλονται από τους συναλλασσόμενους (εκδότες και λήπτες) οι αναλογούντες και οφειλόμενοι φόροι (εισοδήματος, Φ.Π.Α. κ.λ.π.).

Δηλαδή, στην προκειμένη περίπτωση, σαν λήπτη των εικονικών στοιχείων, δόθηκε η δυνατότητα να εκπέσει από τον ΦΠΑ των εκροών του, τα αναγραφόμενα στα ληφθέντα εικονικά στοιχεία ΦΠΑ εισροών, με αποτέλεσμα να καταβάλλει λιγότερο ΦΠΑ, ενώ στη φορολογία εισοδήματος να εμφανίσει αυξημένο κόστος πωληθέντων, μικρότερο καθαρό κέρδος και κατά συνέπεια να καταβάλλει λιγότερο φόρο εισοδήματος.

Επειδή, με την υπ.αριθ. απόφαση μας, έγινε δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, για την μείωση του συντελεστή προσαύξησης των ακαθαρίστων εσόδων λόγω ανακρίβειας από ποσοστό 8% σε 4%, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 περ. γ' υποπερ. α',β' του ν. 2238/1994, όπως προστέθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ.1 περ. α'β' του ν.3296/2004 και όπως διευκρινίστηκε με την ΠΟΛ 1087/10-06-2005 (άρθρο 8) εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των:

1) Άρθρο 72§17 του Ν.24174/2013, όπως έχει τροποποιηθεί με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: *«17. Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας»*

2) Άρθρο 58 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι :

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:
α) *δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,*
β) *είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,*
γ) *πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»*

Οι περιπτώσεις β' και γ' της παραγράφου 1, τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την παράγραφο 7 α του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 και ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στην εφημερίδα της κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου.

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 7 του ίδιου νόμου, οι διατάξεις των παραγράφων β' και γ' εφαρμόζονται κατά περίπτωση, για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδεται από την ημερομηνία κατάθεσης του νόμου 4337/2015 (12-10-2015) και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31-12-2013 ή υποθέσεις από 01-01-2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 01-01-2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.

Στην προκείμενη περίπτωση οι καταλογισθέντες πρόσθετοι φόροι λόγω ανακρίβειας (3%) της δήλωσης ΦΠΑ υπολογίστηκαν σύμφωνα με τα άρθρα 1 & 2 του ν. 2523/ 97 όπως τροποποιήθηκαν με το άρθρο 26 παρ. 1 του ν.3943/2011 και ισχύει σήμερα. Οι διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31-12-2013 ή υποθέσεις από 01-01-2014 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 6§1 εδάφιο 1ο του ν. 2523/1997**, ορίζεται ότι :
«Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

Επειδή στο άρθρο **58Α§§1, 2, 3 και 4 του ν. 4174/2013** [όπως προστέθηκε με το άρθρο 3§8 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17/10/2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου], ορίζεται ότι:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

- 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.*
- 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.*

3. Σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας.

4. Σε κάθε πρόσωπο μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ που εκδίδει φορολογικά στοιχεία με ΦΠΑ, χωρίς να έχει τέτοια υποχρέωση, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε.»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 7§1** «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4337/2015 ορίζεται :

«1. Οι διατάξεις των παραγράφων 6, 7, 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 72§32 του Ν.24174/2013**, όπως έχει τροποποιηθεί με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι:

«32. Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων:

α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π.. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π..... ».

Στην προκειμένη περίπτωση ορθώς εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 6 ν. 2523/97 για το τριπλάσιο του προστίμου ΦΠΑ λόγω λήψεως από την προσφεύγουσα των δύο (2) εικονικών τιμολογίων. Δεν υπεβλήθη από την προσφεύγουσα ανέκκλητη δήλωση να υπαχθεί στο ευνοϊκότερο καθεστώς μέσα σε δέκα πέντε (15) ημέρες από την κοινοποίηση της ΑΕΠ. Οι διατάξεις του άρθρου 58Α ν. 4174/2013 εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που

λήγουν μετά τις 31-12-213 ή υποθέσεις από 01-01-2014 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από και με αριθ. πρωτ. 83702 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης και:

1.Την **τροποποίηση** της υπ'αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12/2004.

2.Την **επικύρωση** της υπ'αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12/2004.

Διαχειριστική Περίοδος 01-01/31-12/2004

Μετά από τα παραπάνω το σύνολο των φορολογητέων εκροών και ο φόρος των εκροών, με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Διαχ/κή Περίοδος 1/1-31/12/2004	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφαση
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	673.511,80	673.511,80	673.511,80
Προσαύξηση Ακαθαρίστων Εσόδων		53.880,94	26.940,47
Μείον εκροές απαλλασσόμενες και εξαιρούμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης	1.540,69	1.540,59	1.540,59
Σύνολο φορολογητέων εκροών	673.511,80	725.852,15	698.911,68
Σύνολο φόρου εκροών	120.954,80	130.653,39	125.804,10

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

1) Ως προς το Φ.Π.Α.

Διαχειριστική Περίοδος 01-01/31-12/2004

Διαχ/κή Περίοδος 1/1-31/12/2004	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφαση	Οριστική φορολογική υποχρέωση
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	673.511,80	727.392,74	700.452,27	26.940,47
Μείον Απαλλασσόμενα Έσοδα	1.540,94	1.540,94	1.540,94	0,00
Σύνολο φορολογητέων εκροών	671.971,11	725.852,15	698.911,68	26.940,47
ΦΠΑ Εκροών	120.954,80	130.653,39	125.804,10	4.849,30
Σύνολο φορολογητέων εισροών	496.157,54	464.882,54	464.882,54	-31.275,00
ΦΠΑ Εισροών	89.150,31	83.520,81	83.520,81	-5.629,50
Πλέον: Προστιθέμενα - αφαιρούμενα ποσά	34.042,77	34.042,77	34.042,77	0,00
Υπόλοιπο φορολογητέων Εισροών	123.183,08	117.563,58	117.563,58	-5.629,50
Πιστωτικό Υπόλοιπο	2.238,28			
Χρεωστικό Υπόλοιπο		13.089,81	8.240,52	10.478,80
Προσαύξηση ανακρίβειας (x 120%)		15.707,77	12.574,56	12.574,56
Σύνολο		28.797,58	20.815,08	23.053,36

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

2) Πρόστιμο Φ.Π.Α (άρθρου 6 ν. 2523/1997)

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2004

Πρόστιμο άρθρου 6 Ν.2523/1997 ποσού : 16.888,50€ (5.629,50€ X 3).

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

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

Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Επανεξέτασης

ΦΑΚΟΣ 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.