



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333245
ΦΑΞ : 2313333258

ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ

Θεσσαλονίκη 01/06/2016

Αριθμός απόφασης: 583

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).
 - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - ε. Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
 - ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1006534 ΕΞ 2015 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
 - η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
 - θ. Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 55Β'/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με ημερομηνία κατάθεσης/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ..... κατά των αριθμ.: α) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003 (διαχ/κής περιόδου 2002) β) πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχ/κής περιόδου 2002 γ) οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχ/κής περιόδου 2002 δ) οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ διαχ/κής περιόδου 2002, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Τις αριθμ.: α) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003 (διαχ/κής περιόδου 2002) β) πράξης οριστικού

διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχ/κής περιόδου 2002 γ)οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχ/κής περιόδου 2002 δ)οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ διαχ/κής περιόδου 2002, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Την με ημερομηνία2016 Εισήγηση βάσει του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με την οποία εισηγείται την απόρριψή της.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου επί υποβληθείσας Ενδικοφανούς Προσφυγής (άρθρο 63 του Ν.4174/2013) του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

7. Το με αρ. πρωτ.-2016 υπόμνημα που κατατέθηκε από τον προσφεύγοντα.

8. Τις προφορικές απόψεις και διευκρινήσεις του προσφεύγοντα στην Υπηρεσία μας την2016 κατόπιν της με αριθμό πρωτ..... κλήσης του για ακρόαση.

Επί της από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του με Α.Φ.Μ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003 (διαχ/κής περιόδου 2002) , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 111.072,74 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 133.750,50 ευρώ ήτοι συνολικού ποσού 245.219,15 ευρώ.

2) Με την αριθμ.....πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχ/κής περιόδου 2002) , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προσδιορίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. για έκπτωση 22.488,79 αντί του προσδιορισθέντος με την υποβληθείσα δήλωση Φ.Π.Α. 24.936,79 ευρώ.

3) Με την αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχ/κής περιόδου 2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα συνολικό ποσό προστίμου Φ.Π.Α. 1.224,00 ευρώ.

4) Με την αριθμ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ διαχ/κής περιόδου 2002, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα συνολικό ποσό προστίμου Κ.Β.Σ. 5.440,00 ευρώ.

Ο προσφεύγων περαίωσε τη χρήση 2002 αποδεχόμενος το με αριθμό2005 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν.3259/2004 την/2005, το οποίο και εξόφλησε.

Μετά την περαίωση της υπόθεσης, προέκυψαν νέα συμπληρωματικά στοιχεία για την χρήση 2002, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994 και 49 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000, και συγκεκριμένα διαβιβάστηκε από με το υπ'αρ. πρωτ.2010 έγγραφο , η από/2010 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ σύμφωνα με την οποία η παραπάνω επιχείρηση εξέδωσε στην επιχείρηση του προσφεύγοντα ένα (1) εικονικό και πλαστό φορολογικό στοιχείο και συγκεκριμένα το με αριθμ.2002 ΔΑ. ΤΠ. για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 13.600,00 ευρώ .

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση στην χρήση 2002 έλαβε και καταχώρησε ένα (1) εικονικό και πλαστό φορολογικό στοιχείο και συγκεκριμένα το με αριθμ.2002 ΔΑ. ΤΠ. για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 13.600,00 ευρώ έκδοσης της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ έκρινε τα βιβλία του **ως ανακριβή** για την χρήση **2002** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 περ. γ' του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).

Το ακαθάριστο εισόδημα, για την φορολογία εισοδήματος προσδιορίστηκε από τον έλεγχο εξωλογιστικά αφού ελήφθη υπόψιν το με αριθμό2005 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν.3259/2004 το οποίο αποδέχθηκε ο προσφεύγων την/2005 , δεχόμενος έτσι τα βάσει βιβλίων και δηλώσεων ακαθάριστα έσοδα.

Το καθαρό εισόδημα, για την φορολογία εισοδήματος από το οποίο προκύπτει και ο φόρος, προσδιορίστηκε εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 του Ν. 2238/94

Οι φορολογητέες εκροές όσον αφορά την φορολογία Φ.Π.Α. προσδιορίστηκαν βάσει του άρθρου 48 του Ν.2859/2000, ως αυτές δηλώθηκαν στην με α/α2003 υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. της χρήσης 2002, ενώ οι φορολογητέες εισροές προσδιορίστηκαν με την αφαίρεση της αξίας του ληφθέντος εικονικού και πλαστού φορολογικού στοιχείου από τις δηλωθείσες στην με α/α2003 υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α της οικείας διαχειριστικής περιόδου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:**

1. Οι κρινόμενες συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί και διενεργήθηκαν καλή τη πίστη
2. Ο χαρακτηρισμός του φορολογικού στοιχείου ως εικονικού εξήχθη κατ'ακολουθία του συμπεράσματος περί εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων της εκδότριας επιχείρησης.
3. Δεν προκύπτει πρόθεση μείωσης υποχρέωσης για απόδοση Φ.Π.Α. μιας και προέκυπτε πιστωτικό υπόλοιπο.
4. Η αξία του ένδικου τιμολογίου ήταν πολύ μικρή για να επηρεάσει το κύρος των βιβλίων.
5. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλομένων πράξεων

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) στον Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992): «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 ελευθέριο 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 του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. 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 νομικό 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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας »

Επειδή για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή

εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «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, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του ΚΔΔ, οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή σύμφωνα με την 116/2013 απόφαση ΣτΕ “..όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 πραγματοποιήσεώς 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 με τις διατάξεις του άρθρου 55 (περί παραβάσεων φοροδιαφυγής) παράγραφος 1 περίπτωση ε) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύουν έως την 30/11/2015,

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

...ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. 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 Φορολογική Διοίκηση..».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση β) του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

...β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.».

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε την εικονικότητα του ληφθέντος, από την προσφεύγουσα επιχείρηση εικονικού και πλαστού τιμολογίου, την οποία αιτιολόγησε πλήρως αφού έλαβε υπόψιν

της και το πόρισμα της από/2010 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. για την εκδότρια επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ που συντάχθηκε από, η οποία περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα και πλαστότητα του επίδικου τιμολογίου και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα ελήφθη υπόψιν ότι η εκδότρια επιχείρηση «..... με Α.Φ.Μ.»

1. Δεν διέθετε επαγγελματικές εγκαταστάσεις μιας και ουδέποτε εγκαταστάθηκε στο μισθωμένο γραφείο της επί της οδού στην Θεσσαλονίκη, ενώ δεν προέκυψε η λειτουργία της σε άλλη διεύθυνση.
2. Δεν διέθετε μεταφορικά μέσα, αποθηκευτικούς χώρους και δεν απασχόλησε εργατικό δυναμικό, κατά συνέπεια δεν διέθετε την υλικοτεχνική υποδομή για να πραγματοποιήσει τις πράξεις που αναγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.
3. Εξέδωσε συνολικά στις χρήσεις 2000-2007 φορολογικά στοιχεία για πωλήσεις αξίας 9.580.093,83 ευρώ δίχως να έχει πραγματοποιήσει καμία αγορά.
4. Όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε εξοφλήθηκαν τοις μετρητοίς
5. Όλα τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από την προσφεύγουσα επιχείρηση είναι και πλαστά
6. Δεν υπέβαλλε δηλώσεις εισοδήματος ως επαγγελματίας για τις χρήσεις 2001-2007, καθώς και Φ.Π.Α. Για τις ίδιες χρήσεις, δεν υπέβαλλε και συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών προμηθευτών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ.1 περ. δ' του ν.2859/2000, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.

Επειδή με το άρθρο 30 παρ.4 του πδ 186/92 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

- α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,
- β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,
- 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,**
- δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδεύματά της τρίτης κατηγορίας.....

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται **εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης**, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να **καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων**, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής»

Επειδή, στο άρθρο 30 παραγρ. 7 ορίζεται ότι: «Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγρ. 3,4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθαρίστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω ως εξής:

- α) Ποσοστό 3% και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων ευρώ (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ

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

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

Επειδή, στο άρθρο 30 παραγρ.8 ορίζεται ότι :« Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις **γενικές διατάξεις των παρ.3,4 και 6** του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 64 του ν. 4174/2013 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 εν προκειμένω ο προσφεύγων σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης2015 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η οποία έλαβε υπόψιν της, την από/2010 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. που συντάχθηκε από, για την εκδότρια επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ που συντάχθηκε από έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του ένα (1) εικονικό και πλαστό φορολογικό στοιχείο και συγκεκριμένα το με αριθμ.2002 ΔΑ. ΤΠ. για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 13.600,00€ πλέον ΦΠΑ ύψους 2.448,00€ (συνολικής αξίας 16.048,00€).

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2002 έως 31/12/2002 εκτός από τη λήψη του ανωτέρω ενός (1) εικονικού και πλαστού φορολογικού στοιχείου ως προς την αξία, δεν διαπιστώθηκαν άλλες ουσιώδεις παραβάσεις του ΚΒΣ.

Επειδή η αξία του ανωτέρω ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου αντιστοιχεί σε ποσοστό 2,22% επί των ακαθαρίστων εσόδων ύψους 618.885,58€ για την κρινόμενη περίοδο. Το ποσοστό αυτό είναι χαμηλό, ώστε η πράξη της λήψης ενός εικονικού φορολογικού να μη μπορεί να χαρακτηριστεί μεγάλης έκτασης. Λαμβάνοντας υπόψη ότι **η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων πρέπει να στηρίζεται σε συγκεκριμένα στοιχεία και όχι σε συμπερασματικούς συλλογισμούς (Σχετ. ΣτΕ 3557/2000)**, ενώ ο έλεγχος **δεν αιτιολογεί** αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων που επηρεάζουν σημαντικά ή καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, ώστε οι πράξεις ή οι παραλείψεις που διαπιστώθηκαν να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι εξ αυτού του λόγου και μόνο δεν μπορεί να αποτελέσει λόγο ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος δεδομένου ότι αφενός καταλαμβάνει μικρή έκταση σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και αφετέρου αναφέρεται σε μία μεμονωμένη συναλλαγή και δεν επαναλαμβάνεται σε άλλη χρήση. Άλλωστε όπως έχει γίνει δεκτό από την νομολογία δεν θεωρείται ως ουσιώδης πλημμέλεια μεμονωμένη ανακρίβεια μικρής έκτασης, εφόσον η πλημμέλεια αυτή είναι μοναδική και συγκεκριμένη. Επομένως από μία παράβαση έστω και ουσιαστική, δεν δύναται να συναχθεί το συμπέρασμα περί της κατά σύστημα φοροδιαφυγής ώστε να κριθούν τα βιβλία ανακριβή (Σχετ. ΣτΕ 1140/1971, 2920/1973, 2785/1969).

Επειδή από την με ημερομηνία θεώρησης2015 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη φόρου εισοδήματος, προκύπτει ότι κατά τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ. αποδέχθηκε τα ακαθάριστα έσοδα του κρινόμενου έτους, όπως αυτά προέκυπταν από την με αριθμό/2003 υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, καθώς και το αριθμ.....2005 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν.3259/2004.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει **ότι ο έλεγχος δεν αιτιολογεί** αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων που επηρεάζουν σημαντικά ή καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, ώστε οι πράξεις ή οι παραλείψεις που διαπιστώθηκαν να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Επομένως δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 30 §4 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92) για να κριθούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή στην ελεγχόμενη χρήση 2002 και δεν θίγεται το κύρος και η αξιοπιστία αυτών από την διαπίστωση και μόνο της λήψης και καταχώρησης του υπ' αριθ.2002 ΔΑ. ΤΠ εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ, για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής

αξίας 13.600,00€ πλέον ΦΠΑ ύψους 2.448,00€ (συνολικής αξίας 16.048,00€) το οποίο αφορά δαπάνη της επιχείρησης.

Επειδή κατά συνέπεια, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρ. 30 παρ. 4 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) ώστε να κριθούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος ανεπαρκή ή ανακριβή την ελεγχόμενη χρήση 2002, ενώ δεν θίγεται το κύρος και η αξιοπιστία αυτών από τη διαπίστωση και μόνο της λήψης και καταχώρησης του ανωτέρω εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94 ορίζονται οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης και την έκπτωση τους από τα ακαθάριστα έσοδα. Επιπρόσθετα, στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1029/17-02-2006 η οποία εκδόθηκε κατ'εφαρμογή των διατάξεων της παραγρ. 20 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, ορίζεται και η περίπτωση μη εκπιπτόμενης δαπάνης εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη είναι εικονική (ΣΤΕ 1823/1994, ΣΤΕ 141/1993).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ., 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. Η κατάργηση της διάταξης του άρθρου 43 παρ.3 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Σ., σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται, εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ' ουσία αντικατάσταση της από τη διάταξη του άρθρου 18 παρ.2 του ισχύοντος Κ.Β.Σ., δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μιας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της, καθόσον δεν προσιδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μια συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία, (σχετ. η γνωμ. ΝΣΚ 572/2011).

Επειδή το ποσό που αντιστοιχεί στο ανωτέρω φορολογικό στοιχείο αξίας 13.600,00€ κρίθηκε από τον έλεγχο πλαστό και εικονικό ως προς την αξία και το οποίο είχε εκπέσει από το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης της οποίας αφορά και κατά συνέπεια δεν είναι δυνατό να αναγνωρισθεί από το νόμο προς έκπτωση καθότι αφορά δαπάνη εικονική (Σχετ. πολ 1029/2006, ΣΤΕ 1823/1994, ΣΤΕ 141/1993) και ως εκ τούτου προστίθεται στα καθαρά κέρδη της χρήσης ως λογιστική διαφορά.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί της κρίσης για το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων πρέπει να γίνει **αποδεκτός** και κατά συνέπεια τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος για την κρίνόμενη περίοδο **κρίνονται ακριβή** και τα αποτελέσματά της προσδιορίζονται λογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 31 του ν.2238/94, όπως αυτές ίσχυαν κατά το κρίνόμενο έτος, με τις οποίες ορίζεται ότι το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των παραγωγικών της δαπανών.

Κατά συνέπεια τα οικονομικά αποτελέσματα της εν λόγω χρήσης προσδιορίζονται **λογιστικά**, με την προσθήκη της λογιστικής διαφοράς του υπό κρίση ληφθέντος φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 13.600€ που χαρακτηρίστηκε πλαστό και εικονικό.

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.3259/2004 με τίτλο "διαδικασία περαίωσης" 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 Δ.Ο.Υ. 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 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 οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., 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 σύμφωνα με το άρθρο 57 παράγραφος 2 του Ν.2859/2000 , ορίζεται ρητά ότι «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 τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994, ορίζεται ότι «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. ... 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.». Οι δε με ημερομηνία θεώρησης2015 κρινόμενες εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ, και προστίμων Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α, εμπεριέχουν συμπληρωματικά και επιβαρυντικά στοιχεία για τον προσφεύγοντα και συγκεκριμένα, αναφέρουν ότι στην διαχειριστική περίοδο 2002, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του ένα εικονικό και πλαστό φορολογικό παραστατικό και συγκεκριμένα το υπ' αριθ.2002 ΔΑ. ΤΠ εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ, για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της, καθαρής αξίας 13.600,00€ πλέον ΦΠΑ ύψους 2.448,00€ (συνολικής αξίας 16.048,00€)

Επειδή συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο.(βλ ΣΤΕ402/2014) Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕΦ Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000). Κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων «συμπληρωματικά» στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα, από τα οποία αποδεικνύεται κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων (ΣΤΕ 1426/2000).

Επειδή με την με αρ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (ΠΟΛ 1100/10-04-2001) έγινε δεκτό ότι: α)κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και 39 παρ. 3 του Ν.1642/1986 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παρ.3 του Ν.2859/2000, τα πορίσματα και οι διασταυρώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο 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.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994, ορίζεται ότι «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.», ενώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 4 του Ν.2238/1994 «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων και πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου.». Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 ρητά ορίζεται ότι «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εάν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., 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 την συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές Αρχές άλλων κρατών – μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύουν ότι οι συναλλαγές είναι ανακριβείς, έστω και αν τα στοιχεία 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 το άρθρο 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013 ορίζεται ότι: «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4203/2013 ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4337/2015 «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 νόμου) 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογούμενου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.»

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προίσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί....»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση εκδόθηκε η με αριθμό-2013 εντολή ελέγχου, κατά το χρόνο έναρξης ισχύος των άρθρων 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013, και 22 του Ν. 4203/2013 καθώς και του άρθρου 22 του ν.4337/2015,, το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών Πράξεων στην προσφεύγουσα επιχείρηση για την κρίσιμη διαχειριστική περίοδο 2002 παραγράφεται στις 31/12/2016.

Επειδή στο άρθρο 72§48 του Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «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 δήλωσή 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 έννομες συνέπειές της αναβιώνουν και ήδη καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν.2523/1997:«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. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμα αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση 2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παρ., 3 και 4 του άρθ., 19 του παρόντος νόμου.»

Επειδή, εν προκειμένω για τη διαπίστωση της διενέργειας έκπτωσης του φόρου εισροών με μη νόμιμο φορολογικό στοιχείο η Δ.Ο.Υ. επέβαλε το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 55 §2δ του Ν.4174/2013 αντί του προβλεπόμενου από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, όπως ορίζεται στις μεταβατικές διατάξεις του Ν.4174/2013 (σχετ. άρθρο 72§ 48), ήτοι το τριπλάσιο της αξίας του Φ.Π.Α. που εξέπεσε ο προσφεύγων από τον φόρο εκροών.

Ως εκ τούτου αναπροσαρμόζουμε με την παρούσα απόφαση το πρόστιμο των 1.224,00€ σε 7.344,00 εφαρμόζοντας την κείμενη νομοθεσία.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από/2016 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με Α.Φ.Μ., και 1) την τροποποίηση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος και 2) την επικύρωση των λοιπών προσβαλλόμενων πράξεων, ως ακολούθως:

1) την τροποποίηση των παρακάτω πράξεων:

α).....2015) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003 (διαχ/κής περιόδου 2002) , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και συγκεκριμένα ως προς το χαρακτηρισμό των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων από ανακριβή σε επαρκή και ακριβή και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών του για τη χρήση 2002 λογιστικά όπως αυτά προσδιορίζονται στην σχετική έκθεση με την προσθήκη στα δηλωθέντα του κέρδη της επιχείρησης ποσού , της λογιστικής διαφοράς του υπό κρίση ληφθέντος φορολογικού στοιχείο καθαρής αξίας 13.600€ που χαρακτηρίστηκε πλαστό και εικονικό.

Β2015) οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχ/κής περιόδου 2002 , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την αναπροσαρμογή του επιβληθέντος ποσού προστίμου των 1.224,00€ σε 7.344,00€ εφαρμόζοντας την κείμενη νομοθεσία.

2) την επικύρωση των υπ' αριθμ.:

α) πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχ/κής περιόδου 2002

β)οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ διαχ/κής περιόδου 2002, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Φορολογητέα κέρδη και οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου-καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Υπ' αριθμ.2015) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2003

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2002 – 31/12/2002	Δεδομένα Δήλωσης	Δεδομένα Ελέγχου	Διαφορά Δήλωσης Ελέγχου	Δεδομένα Παρούσας Απόφασης	Διαφορά Παρούσας Απόφασης- Ελέγχου
Καθαρό εισόδημα από Ακίνητα δήλωσης	9.460,27	9.460,27	0,00	9.460,27	0,00
Καθαρά κέρδη βάσει δήλωσης από εμπορικές επιχειρήσεις	14.801,03	14.801,03	0,00	14.801,03	0,00
Πλέον λογιστικές διαφορές- & διαφορές εξωλογιστικού προσδιορισμού		294.710,03	294.710,03	13.600,00	281.110,03
Σύνολο καθαρών κερδών από εμπορικές επιχειρήσεις	14.801,03	309.511,06	294.710,03	28.401,03	281.110,03
Σύνολο Εισοδήματος	24.261,30	318.971,33	294.710,03	37.861,30	281.110,03
Μείον εκπτώσεων δαπανών αρθρ. 8 ν.2238/94	3.150,88	3.199,10	48,22	3.168,98	30,12
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	21.110,42	315.772,23	294.661,81	34.692,32	281.079,91
Φόρος κλίμακας	3.113,13	120.748,89	117.635,76	8.316,93	112.431,96
Μειώσεις από τον φόρο	214,20	221,44	7,24	216,92	4,52
πλέον συμπληρωματικός φόρος	152,38	152,38	0,00	152,38	0,00
Φόρος που αναλογεί και συμπληρωματικός	3.051,31	120.679,83	117.628,52	8.252,39	112.427,44
Φόρος που παρακρατήθηκε από εμπορικές επιχειρήσεις	68,00	68,00	0,00	68,00	0,00
φόρος που προκαταβλήθηκε	3.377,47	3.377,47	0,00	3.377,47	0,00
φόρος περαίωσης		6.161,62	6.161,62	6.161,62	0,00
μείωση επιστρ. Φόρου	8,15		-8,15		0,00
Υπόλοιπο φόρου	-386,01	111.072,74	111.458,75	-1.354,70	112.427,44
προκαταβολή φόρου	1.610,22	1.610,22	0,00	1.610,22	0,00
τέλος χαρτ. στη εκμ. Ακινήτων	344,11	344,11	0,00	344,11	0,00
ΟΓΑ χαρτ. Εκμ. Ακινήτων	61,26	61,26	0,00	61,26	0,00
Σύνολο Φόρου	1.629,58	113.088,33	111.458,75	660,89	112.427,44
Διαφορά Συμψηφισμού	-9,90		-9,90		0,00
Συνολικό χρεωστικό ποσό φόρου	1.619,68	113.088,33	111.448,85	660,89	112.427,44
Πλέον προσαυξήσεις 120%		133.750,50	133.750,50	793,07	132.957,43
Συνολικό ποσό - Οριστική φορολογική υποχρέωση	1.619,68	246.838,83	245.219,15	1.453,96	245.384,87

Σημειώνεται ότι σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.3259/2004 τα καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται, παρά μόνο ο καταβληθείς φόρος συμψηφίζεται.

2)Υπ' αριθμ.2015) οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχ/κής περιόδου 2002, καταλογιζόμενο ποσό **7.344,00€**

3)Υπ' αριθμ.2015) πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. προσδιορισθέν πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α, για έκπτωση **22.488,79 ευρώ**

4)Υπ' αριθμ.2015) οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ καταλογιζόμενο ποσό **5.440,00 ευρώ**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ο Προϊστάμενος του
Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης,
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 του Ν.2717/1999).