



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 29/05/2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2776

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

ΑΠΟΦΑΣΗ

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. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων(Α.Α.Δ.Ε)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017)

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. 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 **29.01.2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «.....» και τον διακριτικό τίτλο «.....», με Α.Φ.Μ., με έδρα- κατά α) της με αριθ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 β) της με αριθ./2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 6 Ν.2523/1997 φορολογικού έτους 2006 και γ) της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/1/2006-31/12/2006 του προϊσταμένου της Α' ΔΟΥ Πατρών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Α' ΔΟΥ Πατρών των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ως άνω ελεγκτικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της από **29.01.2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής «.....» 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:

- Με την αρ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 του προϊσταμένου της Α' ΔΟΥ Πατρών καταλογίστηκε διαφορά φόρου εισοδ. 25.016,17 € πλέον 30.019,40 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας **συνολικού ποσού 55.035,57 ευρώ**
- Με την αριθ./2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 6 Ν.2523/1997 φορολογικού έτους 2006 του προϊσταμένου της Α' ΔΟΥ Πατρών με την οποία καταλογίστηκε εις βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο **4.043,42 ευρώ**, ποσού ίσου με το 50% ης αξίας του φόρου που εξέπεσε από την λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, αξίας 8.086,84 ευρώ κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρ. 6 του ν. 2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του αρθ.79 παρ.1 Ν.4472/2017.
- Με την με αριθ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/1/2006-31/12/2006 του προϊσταμένου της Α' ΔΟΥ Πατρών καταλογίστηκε διαφορά φόρου ποσού 8.086,84 € πλέον 9.704,21 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας **συνολικού ποσού 17.791,05 ευρώ**

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η διαπίστωση των ως άνω προέκυψε κατόπιν της από/2017 εντολής Μερικού Ελέγχου Επιτόπιου του Προϊσταμένου της Α' ΔΟΥ Πατρών η οποία εκδόθηκε κατόπιν της λήψης του αριθ...../2013 δελτίου πληροφοριών-Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ, με το οποίο έγινε γνωστό ότι η προσφεύγουσα έλαβε (2) δύο εικονικά φορολ. στοιχεία εκδόσεως με ΑΦΜ:

Στη συνέχεια στο υπηρεσιακό αρχείο Κ.Φ.Α.Σ προέκυψε έχει εκδοθεί η αριθ...../2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου(Α.Ε.Π) σε βάρος της προσφεύγουσας από την ΔΟΥ ΑΙΓΙΟΥ λόγω της χωρικής αρμοδιότητας, για λήψη τεσσάρων (4) φορολογικών στοιχείων βάσει της από 08/03/ 2013 Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ του ΣΔΟΕ Π.Δ. ΕΛΛΑΔΟΣ που προκύπτει ότι , μεταξύ άλλων, ότι στην διαχειριστική περίοδο έτους 2006 η προσφεύγουσα έλαβε τα παρακάτω εικονικά στοιχεία που αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους.

α/α	Στοιχείο συναλλαγής	Εκδότης	Καθαρή αξία σε €	Αναλογούν Φ.Π.Α 19%
1	Τιμολόγιο πώλησης/2006	 με ΑΦΜ:	10.684,64	2.030,08
2	Τιμολόγιο πώλησης/2006	 με ΑΦΜ:	10.445,70	1.984,68
3	Δελτίο αποστολής - τιμολόγιο/2006		11.094,00	2.107,86
4	Δελτίο αποστολής - τιμολόγιο 28.12.2006		10.338,00	1.964,22
	Σύνολα		42.562,34	8.086,84

Κατά της εν λόγω Α.Ε.Π υπεβλήθη από την ελεγχόμενη επιχείρηση η με αριθ.

...../2013 αίτηση ενδικοφανούς προσφυγής με υπαγωγή διοικητικής επίλυσης προς την Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθρου 70Α παρ.4 εδαφ.3 του ν.2238/1994.

Με το από 20/11/2013 πρακτικό της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθρου 70^Α παρ.4 εδαφ.3 του ν.2238/1994 με το οποίο η Επιτροπή αποφάσισε την διαφοροποίηση της παράβασης από λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους **σε παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη** και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ.2 περ. γ' υποπερ. ββ' του ν.4174/2013 αποφασίζει τον περιορισμό των προστίμων για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό 25% της αξίας του στοιχείου. Την ανωτέρω απόφαση της Επιτροπής αποδέχτηκαν οι εκπρόσωποι της αιτούσας και ως εκ τούτου επήλθε διοικητική επίλυση της διαφοράς.

Από την Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών στάλθηκε η αριθ...../2017 Ειδική Πρόσκληση οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών βάσει του άρθρων 57-61 του ν.4446/2016, προς την προσφεύγουσα η οποία δεν υπέβαλλε οποιαδήποτε σχετική δήλωση οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης.

Στη συνέχεια στάλθηκε από την Α' ΔΟΥ Πατρών η αριθ...../2017 πρόσκληση προς την προσφεύγουσα για να θέσει στην διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της στην διαχειριστική περίοδο του έτους 2006, ώστε να διαπιστωθούν από αυτά η λήψη και χρήση τιμολογίων, που κατ' αρχή είναι εικονικά αφού έχουν εκδοθεί από ανύπαρκτες ή εικονικές επιχειρήσεις, στις διάφορες φορολογικές δηλώσεις της ελεγχόμενης.

Η προσφεύγουσα υπέβαλλε την αριθ./2017/Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών έγγραφη επιστολή της με την οποία γνώριζε ότι δεν έχει στη διάθεση της τα στοιχεία και βιβλία που αφορούν τις συναλλαγές της, της διαχειριστικής χρήσεως 01/01/2006-31/12/2006 καθώς έχει ελεγχθεί φορολογικά μέχρι και την 31/12/2006 και επίσης έχει συνταχθεί έκθεση ελέγχου στις 08/03/2013. Από την επιστολή προκύπτει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία της, της διαχειριστικής χρήσεως 01/01/2006-31/12/2006.

Η προσφεύγουσα είχε περαιώσει τις φορολογικές της υποθέσεις, των διαχειριστικών περιόδων των ετών 2003, 2004, 2005 και 2006(οικονομικά έτη 2004-2007) με τις διατάξεις του ν.3697/2008. Οι βεβαιωθέντες φόροι έχουν εξοφληθεί πλήρως. Η παραλαβή νέων συμπληρωματικών στοιχείων επισύρει την έκδοση νέων συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου των φορολογιών και θα συμψηφιστεί ο καταβληθείς σχετικός φόρος.

Κατά των ανωτέρω πράξεων η προσφεύγουσα κατέθεσε την/29.01.2018 ενδικοφανή προσφυγή με την οποία ζητά την ακύρωση τους για τους εξής λόγους:

1)Νόμιμη η Έκπτωση των Δαπανών από τον Καλής Πίστewς Λήπτη Εικονικών ως προς το Πρόσωπο Φορολογικών Στοιχείων

Στον νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, Α167), που αφορά έκπτωση δαπανών φορολογικών περιόδων που κλείνουν μετά την 30-6-2014 (άρθρο 72 παρ. 2], όπως ισχύει σήμερα, ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: «Κατά τον προσδιορισμό του

κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του επόμενου

άρθρου του Κ.Φ.Ε., οι οποίες ... α) β) , γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και επιδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Ως καλής πίστεως λήπτης φορολογικών στοιχείων, εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη είχαμε δικαίωμα να εκπέσουμε τις σχετικές δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα μας ενώ τούτο θα ήταν ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη των εικονικών φορολογικών στοιχείων. Κατά συνέπεια, οι δαπάνες που αποδεικνύονται με νόμιμα παραστατικά στοιχεία (εικονικά τιμολόγια ως προς τον καλόπιστο λήπτη) στην περίπτωση τήρησης ακριβών και επαρκών βιβλίων του ΚΒΣ αποτελούν ασφαλώς αφαιρετικά στοιχεία των εσόδων κατά το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων στη φορολογία εισοδήματος.

2) Μη νόμιμος ο καταλογισμός του φπα στον λήπτη, όταν ο φπα έχει ήδη προηγουμένως αποδοθεί από τον εκδότη

Οι εκδότες των επίδικων «εικονικών» τιμολογίων έχουν αποδώσει τον αναλογούντα ΦΠΑ στο Δημόσιο (σελ.4, σημείωση 1ι της έκθεσης ελέγχου). Συνομολογεί λοιπόν η φορολογική αρχή ότι, τουλάχιστον όσον αφορά στη φορολογία ΦΠΑ ουδεμία φοροδιαφυγή συντελέστηκε αφού το Δημόσιο εισέπραξε τον αναλογούντα ΦΠΑ βάσει περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ των εκδοτών. Κατά συνέπεια, θα πρέπει να αναγνωριστεί στην επιχείρησή μας το δικαίωμα να εκπέσουμε τον αναλογούντα ΦΠΑ, ο οποίος νομίμως αποδόθηκε στο Δημόσιο από τους εκδότες.

3) Ως προς τον εξωλογιστικό προσδιορισμό

- ✓ Υποχρέωση εφαρμογής ηπιότερων διατάξεων: Κατάργηση εξωλογιστικού προσδιορισμού
- ✓ Δεν υφίσταται αδυναμία λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων

4) Εσφαλμένος ο Υπολογισμός του Προσθέτου φόρου -Εφαρμογή της Ευνοϊκότερης Διάταξης

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1) Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας, 2) ..., 3) ... 4) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων

φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου, ...», σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 17 § 2 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων»

Επειδή στο άρθρο 68 παρ.2 του ν.2238/1994 ορίζεται : «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία.

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)

Συμπληρωματικά στοιχεία μετά την αποδοχή του σημειώματος

4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία από τα οποία

προκύπτει ανώτερο εισόδημα ή η δήλωση που υποβλήθηκε και τα συμπληρωματικά στοιχεία αποδεικνύονται ανακριβή, ή στοιχείο από άλλα κράτη της ΕΕ (αρ.68 παρ. 2 ΚΦΕ) και αρ. 49 παρ. 3 ΦΠΑ) 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, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ λόγω αρμοδιότητας, στις 18/11/2013 αφορούσαν την χρήση 2006, η οποία είχε περαιωθεί από τον προσφεύγοντα με σημείωμα του ν. 3697/2008. Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994 και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι και για την χρήση 2006 στις 31-12-2017.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 του ν.2523/1997: «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.»

«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 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. 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 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 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 η κρίση περί της εικονικότητας των προαναφερόμενων φορολογικών στοιχείων τα οποία εκδόθηκαν από την εταιρείες «.....» και «.....» για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό της, προήλθε κατόπιν του συνόλου των διαπιστώσεων που αναγράφονται στην από 08.03.2013 έκθεση ελέγχου- επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), των υπαλλήλων ΣΔΟΕ ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ.

Επειδή με την από 8/3/2013 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΟΣ καταλογίστηκε στο προσφεύγοντα με την υπ' αριθ./2013 Α.Ε.Π. πρόστιμο ποσού 85.124,68 για την λήψη (4)τεσσάρων εικονικών φορολ. στοιχείων στο συνολό τους με εκδότριες τις και Στη συνέχεια επί της με αριθ./2013 αίτησης-ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα με υπαγωγή διοικητικής επίλυσης κατά της ανωτέρω ΑΕΠ προς την Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθρου 70^Α παρ.4 εδαφ.3 του ν.2238/1994, με το από 20/11/2013 πρακτικό της Επιτροπής αποφάσισε την διαφοροποίηση της παράβασης από λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους σε παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ.2 περ. γ' υποπερ. ββ' του ν.4174/2013 αποφασίζει τον περιορισμό των προστίμων για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό 25% της αξίας του στοιχείου.

Επειδή επί του αριθ...../2013 πρακτικού της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών η ελεγχόμενη επιχείρηση αποδέχτηκε το τελικώς επιβληθέν πρόστιμο των $42.562,34 \times 25\% = 10.640,59\text{€}$ για την λήψη και χρήση εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, ο έλεγχος κρίνει ότι τα εξεταζόμενα τέσσερα (4) τιμολόγια Αγορών είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή στάλθηκε η αριθ...../2017 πρόσκληση προς την επιχείρηση για να θέσει στην διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της στην διαχειριστική περίοδο του έτους 2006, ώστε να διαπιστωθούν από αυτά η λήψη και χρήση τιμολογίων, που κατ' αρχή είναι εικονικά αφού έχουν εκδοθεί από ανύπαρκτες ή εικονικές επιχειρήσεις, στις διάφορες φορολογικές δηλώσεις της ελεγχόμενης.

Η προσφεύγουσα υπέβαλλε την αριθ./2017/Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών έγγραφη επιστολή της με την οποία τους γνώρισε ότι δεν έχει στη διάθεση της τα στοιχεία και βιβλία που αφορούν τις συναλλαγές της, της διαχειριστικής χρήσεως 01/01/2006-31/12/2006 καθώς έχει ελεγχθεί

φορολογικά μέχρι και την 31/12/2006 και επίσης έχει συνταχθεί έκθεση ελέγχου στις 08/03/2013.

Επειδή με την υπ' αριθμόν ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1137542 ΕΞ/21-10-2015 (για το χρόνο διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων), αναφέρεται ότι « ... τα βιβλία και τα στοιχεία των διαχειριστικών χρήσεων έως και το 2007 που παραγράφονται την 31.12.2013, καθώς και της χρήσης 2008 που παραγράφονται την 31.12.2014, είτε πρόκειται για ανέλεγκτες υποθέσεις είτε για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί ή περαιωθεί με οποιαδήποτε ρύθμιση και έχει εξοφληθεί ή θα εξοφληθεί το σύνολο της οφειλής, δύνανται να καταστραφούν εφόσον δε συντρέχει οποιοσδήποτε λόγος παράτασης ή μεγαλύτερης παραγραφής όπως αναφέρθηκε αμέσως παραπάνω ... ».

Σχετικά δε με το χρόνο παραγραφής, έως τις 31/12/2015, υπήρχε υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων της χρήσης που έληγε στις 31/12/2009 και για τις οποίες δεν είχε εκδοθεί Εντολή Ελέγχου ή Εισαγγελική Παραγγελία ως τις 31/12/2015.

Επιπρόσθετα, σε περίπτωση που νόμιμα, τηρουμένων των προϋποθέσεων που θέτουν οι σχετικές διατάξεις, καταστραφούν τα βιβλία και στοιχεία της εταιρίας, δεν υπάρχουν κυρώσεις για τη μη διαφύλαξή τους ακόμη και σε περίπτωση που μελλοντικά προκύψει νέο στοιχείο που αφορά στις χρήσεις αυτές.

Τέλος, ακόμη και εάν υφίσταται εκκρεμοδικία που αφορά αποκλειστικά σε παλαιότερες χρήσεις, δεν επηρεάζεται ο χρόνος διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων των μεταγενέστερων χρήσεων»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 γ' του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992

«2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

γ) λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας,

δ).....

Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνο συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.

Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία.

Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 30 παρ. 7 του Π.Δ. 186/1992](#) ορίζεται ότι: «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) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 30 παρ. 8 του Π.Δ. 186/1992](#) ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι για να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας ως ανεπαρκή η ανακριβή και να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων θα πρέπει να συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 30 του ΚΒΣ. Δηλαδή οι πράξεις ή οι παραλείψεις να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αδύνατο το λογιστικό έλεγχο (Σχετ. 1076242/[ΠΟΛ 1163/30.06.1994](#) - Παράγραφος 24).

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 ως αναφέρεται στην από 20.12.2017 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Ε της ΔΟΥ Α' ΠΑΤΡΩΝ(σελ. 5-6) η προσφεύγουσα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία της, της διαχειριστικής χρήσεως 01/01/2006-31/12/2006 καθιστώντας, μεταξύ άλλων, απολύτως αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις επί των εξεταζομένων τεσσάρων(4) τιμολογίων αγορών_και ως εκ τούτου_ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ΑΝΕΠΑΡΚΗ και προσδιόρισε 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.

Επειδή τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία αντιπροσωπεύουν ποσοστό 2,6% επί των ακαθαρίστων εσόδων για την κρινόμενη περίοδο (42.562,34/1.613.516,73), 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 ανεπάρκειας 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 πράξη εφόσον πρόκειται για συμπληρωματικά στοιχεία και οι ελεγκτικές επαληθεύσεις αφορούν μόνο αυτά .

Επειδή κατά συνέπεια, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθ. 30 παρ.3 & 4 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) ώστε να κριθούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος **ανεπαρκή** ή ανακριβή την ελεγχόμενη χρήση 2006, ενώ δεν θίγεται το κύρος και η αξιοπιστία αυτών από τη διαπίστωση και μόνο της λήψης και καταχώρησης του ανωτέρω μερικώς εικονικών ως προς πρόσωπο φορολογικού στοιχείου.

Επειδή η προσφεύγουσα είχε περαιώσει τις φορολογικές της υποθέσεις, των διαχειριστικών περιόδων των ετών 2003, 2004, 2005 και 2006(οικονομικά έτη 2004-2007) με τις διατάξεις του ν.3697/2008. Οι βεβαιωθέντες φόροι έχουν εξοφληθεί πλήρως

Επειδή, με το άρθρο **31 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι:

Άρθρο 31 Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος

1.Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν «βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο» εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων,[.....]

Επειδή το ποσό που αντιστοιχεί στα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία αξίας 42.562,34 ευρώ που κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά ως προς το πρόσωπο και τα οποία η προσφεύγουσα είχε εκπέσει από το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης της οποίας αφορά και κατά συνέπεια δεν είναι δυνατό να αναγνωριστεί από το νόμο προς έκπτωση καθότι αφορά δαπάνη εικονική (Σχρετ. πολ 1029/2006, ΣτΕ 1823/1994, ΣτΕ 141/1993) και ως εκ τούτου προστίθεται στα καθαρά κέρδη της χρήσης ως λογιστική διαφορά.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου **3 του άρθρου 49 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 τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000, 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 σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.»

Επειδή σύμφωνα με την ΣτΕ 117/2013, κατά την έννοια των περί δεδικασμένου διατάξεων του άρθρου 197 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999, Α' 97, πρβλ. και τις αντιστοίχους περιεχομένου διατάξεις του άρθρου 119 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας), το δικαστήριο που δικάζει υπόθεση σχετική με φορολογία εισοδήματος κρίνει, κατ' αρχήν, παρεμπιπτόντως το ζήτημα αν υπάρχει ή όχι παράβαση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), εξαιτίας της οποίας τα βιβλία και στοιχεία ορισμένης επιχειρήσεως κρίνονται ως ανακριβή ή ανεπαρκή, με περαιτέρω συνέπεια να προσδιορίζονται εξωλογιστικώς τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της οικείας επιχειρήσεως. Στην περίπτωση, όμως, που για την ίδια παράβαση, η οποία έχει τελεσθεί κατά την αυτή διαχειριστική περίοδο, έχει επιβληθεί πρόστιμο του Κ.Β.Σ. και κατά της τελευταίας αυτής πράξης έχει δημοσιευθεί άλλη τελεσίδικη απόφαση, από την οποία παράγεται δεδικασμένο ως προς την ύπαρξη ή ανυπαρξία της αποδιδόμενης παράβασης, το δεδικασμένο αυτό δεσμεύει το δικαστήριο που κρίνει την υπόθεση της φορολογίας εισοδήματος για την ίδια διαχειριστική χρήση.

Για την ταυτότητα του νομικού λόγου, δεδομένου ότι με τις διατάξεις του ν. 1642/1986 δεν επιχειρείται η μεταβολή των προϋποθέσεων χαρακτηρισμού φορολογικών στοιχείων ως εικονικών, αλλ' αντιθέτως γίνεται παραπομπή στη συνήθη έννοια της εικονικότητας, όπως αυτή καθορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., το δικαστήριο, που εκδικάζει υπόθεση σχετική με φόρο προστιθέμενης αξίας, κρίνει, κατ' αρχήν, παρεμπιπτόντως το ζήτημα αν υπάρχει ή όχι παράβαση του Κ.Β.Σ., εξαιτίας της οποίας ο επιτηδευματίας προέβη σε ισάριθμες καταχωρίσεις ανύπαρκτων εξόδων στα βιβλία του και, κατ' επέκταση, σε αντίστοιχη μείωση των εσόδων του και σε ανάλογη έκπτωση του αναλογούντος φόρου προστιθέμενης αξίας εκρμών της επιχειρήσεώς του. Στην περίπτωση, ωστόσο, που για την αποδιδόμενη στον επιτηδευματία παράβαση, η οποία έχει τελεσθεί κατά την αυτή διαχειριστική περίοδο, έχει επιβληθεί πρόστιμο του Κ.Β.Σ. και κατά της τελευταίας αυτής πράξης έχει δημοσιευθεί άλλη τελεσίδικη απόφαση, από την οποία παράγεται δεδικασμένο ως προς την ύπαρξη ή ανυπαρξία της αποδιδόμενης παράβασής του, το δεδικασμένο αυτό δεσμεύει το δικαστήριο που κρίνει την υπόθεση επιβολής του αντίστοιχου φόρου προστιθέμενης αξίας για την ίδια διαχειριστική χρήση.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση όπως προαναφέρθηκε η παράβαση που επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα με την υπ αρ./2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 2006 λόγω λήψης των υπό κρίση εικονικών φορολογικών

στοιχείων ως προς το πρόσωπο, έγινε αποδεκτή από την προσφεύγουσα και επήλθε διοικητική επίλυση της διαφοράς, σύμφωνα με το με αρ./2013 πρακτικό της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 2523/1997: «1.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 ακολούθως με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013 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 πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 79 του Ν. 4472/2017 (ΦΕΚ 74/Α/19-5-2017). «1.Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. [2523/1997](#) (Α'179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. [4174/2013](#) (Α'170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Στη συγκεκριμένη περίπτωση, κατόπιν των προαναφερομένων διατάξεων ορθώς επιβλήθηκε, με την προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., στη χρήση 2006 το πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν 2523/97, σύμφωνα με τα αποτελέσματα της από 20/12/2017 έκθεσης ελέγχου άρθρου 6 παρ. 1 Ν. 2523/1997, καθόσον η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της (4)τέσσερα εικονικά ως προς το πρόσωπο φορολ. στοιχεία με εκδότριες τις εταιρείες και καθαρής αξίας 42.562,34 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 8.086,84 ευρώ.

Επειδή το ποσό αναλογούνται ΦΠΑ ύψους 8.086,84 ευρώ που αντιστοιχεί στα ανωτέρω εικονικά φορολογικά στοιχεία και τα οποία είχε εκπέσει από το σύνολο των φορολογητέων εισροών της χρήσης της οποίας αφορά και ως εκ τούτου δεν είναι δυνατό να αναγνωρισθεί από το νόμο προς έκπτωση καθότι αφορά πραγματοποιηθείσα δαπάνη με μη νόμιμο παραστατικό στοιχείο.

Άλλωστε η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου. Συνεπώς το παραστατικό στοιχείο που εκδίδεται για να καλύψει δαπάνες και να δικαιολογήσει την έκπτωση θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι , κατά περιεχόμενο , επαρκώς συγκεκριμένο που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει καθότι το επίδικο φορολογικό στοιχείο κρίθηκε μερικώς εικονικό ως προς πρόσωπο. (σχετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

Κατά συνέπεια τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για την κρινόμενη περίοδο κρίνονται **επαρκή** και τα αποτελέσματά της προσδιορίζονται λογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 31 του ν.2238/94 όπως αυτές ίσχυαν κατά το κρινόμενο 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.

Επιπλέον, με την προσθήκη της λογιστικής διαφοράς του ελέγχου που αντιστοιχεί στα ανωτέρω εικονικά ως προς το πρόσωπο φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 42.562,34 στα καθαρά κέρδη της χρήσης ενώ από το σύνολο φόρου εισροών ύψους 256.215,89 € που αντιστοιχεί σε σύνολο φορολογητέων εισροών ύψους 1.351.384,99 € δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση ποσό ΦΠΑ ύψους 8.086,84 € που αντιστοιχεί στον αναλογούντα ΦΠΑ των ανωτέρω εικονικών στο σύνολό του φορολογικού στοιχείου.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την ΠΟΛ 1003/03.01.2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

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. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

Άρθρο 58Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

[...] 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. [...]».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της 29.01.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «.....» και τον διακριτικό τίτλο «.....», με Α.Φ.Μ.

A) Την τροποποίηση

Ι. της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. έτους 2007, του Προϊσταμένου ΔΟΥ Α' ΠΑΤΡΩΝ, ως προς το χαρακτηρισμό των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων, από ανεπαρκή σε επαρκή, τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων αυτών ομοίως ως και των δηλωθέντων βάσει των

τηρούμενων βιβλίων και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών αυτών, με την προσθήκη λογιστικής διαφοράς, την καθαρή αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικού ποσού 42.562,34 ευρώ.

II. της υπ' αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Φ.Π.Α. διαχ/κής περιόδου 2006, του Προϊσταμένου ΔΟΥ Α΄ ΠΑΤΡΩΝ,

- ως προς τον προσδιορισμό των φορολογητέων εισροών με την μείωση αυτών κατά την αξία των αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ποσού 42.562,34 ευρώ και την αντίστοιχη απόρριψη της έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ αυτού, συνολικού ποσού 8.086,84 €.

Β) Την απόρριψη αυτής κατά της υπ' αριθ. /2017 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (αρθ. 6 ν.2523/97) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Α΄ ΠΑΤΡΩΝ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006.

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής

Καθαρά κέρδη (βάσει δήλωσης)	37.212,30 €
Αποκρυσταλλισμένη αξία (μη συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ 19%)	42.562,34 €
Σύνολο Καθαρών κερδών βάσει Παρούσας Απόφασης	79.774,64 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Α) Επί της υπ' αριθ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ		37.212,30	179.856,24	79.774,64	42.562,34
ΦΟΡΟΣ (29%)		10.791,57	52.158,31	23.134,64	
(-) Φόρος που προκαταβλήθηκε		4.479,89	4.479,89	4.479,89	
(-) Φόρος που παρακρατήθηκε		3.575,70	3.575,70	3.575,70	
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό				
	Χρεωστικό	2.736,04	27.752,21	15.079,11	12.343,07
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ		3.438,82	3.438,82	3.438,82	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (120%Χ25.016,17)			30.019,40		
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013 {50%Χ 12.343,07}				6.171,53	6.171,53
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (53ΜΗΝΕΣ Χ 0,73%=38,69%Χ(12.343,07)				4.775,53	4.775,53
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		6.174,86	61.210,43	29.464,99	23.290,13

Β)Επί της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Φ.Π.Α.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	1.580,645,73	1.580,645,73	1.580,645,73	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	1.351.384,99	1.308.822,65	1.308.822,65	45.562,34
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	298.222,69	298.222,69	298.222,69	
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	311.121,13	303.034,29	303.034,29	8.086,84
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	12.898,44	4.811,60	4.811,60	8.086,84
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ (8.086,84X 120%)		9.704,21		
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 58Α Ν.4174/2013 (50%X 8.086,84)			4.043,42	4.043,42
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (53 ΜΗΝΕΣ Χ 0,73%=38,69% Χ 8.086,84)			3.128,80 €	3.128,80
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		17.791,05	14.963,89	14.963,89
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	12.898,44	4.811,60	4.811,60	8.086,84

Γ.) ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ (πράξη/2017)

Πρόστιμο αρθ.6 Ν.2523/97 & αρθ.79παρ.1 Ν.4472/2017 (φορ. Έτος 2006)

8.086,84X 50% =**4.043,42 ευρώ**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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