



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 25/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2628

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. 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/τ. Β'/27.04.2017).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 001126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, εδρευούσης στη θέση Ασπροπύργου Αττικής, οδός κατά: α) της υπ' αριθ./27-12-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006), β) της υπ' αριθ./27-12-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 1/1-31/12/2006 και γ) της υπ' αριθ./27-12-2017 Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 παρ. 1 Ν. 2523/1997) φορολογικής περιόδου 1/1-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 27/12/2017 οικείες εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ειδικού τριπλασίου προστίμου ΦΠΑ της ως άνω Δ.Ο.Υ..

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ, 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 τον υπ' αριθ./27-12-2017 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 532.231,85 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 638.678,22 € ήτοι συνολικό ποσό 1.170.910,07 €.

Με την υπ' αριθ./27-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 224.601,73 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 269.522,08 € ήτοι συνολικό ποσό 494.123,81 €.

Με τον υπ' αριθ./27-12-2017 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών διαχειριστικής περιόδου 2006, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 30.548,96 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., δυνάμει της υπ' αριθ./30-06-2016 εντολής, με αφορμή την από 29/05/2015 έκθεση ελέγχου επεξεργασίας ΚΒΣ <(Π.Δ. 186/1992) του ΣΔΟΕ (Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής) και σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του οποίου η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της κατά τη χρήση 2006 σαράντα τέσσερα (44) εικονικά στο σύνολό τους Τιμολόγια Πώλησης-Δελτία Αποστολής και δώδεκα (12) ομοίως εικονικά ως προς τη συναλλαγή Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών από την επιχείρηση με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 321.568,00 € πλέον ΦΠΑ 61.097,89 €.

Συνεπεία των ανωτέρω, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις, των οποίων η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για τον καταλογισμό φόρων και προστίμων, για τη χρήση 2006, έχει υποκύψει σε παραγραφή.
- Η φορολογική αρχή πριν καταλογίσει όσα καταλογίζει, όφειλε να ενεργήσει ουσιαστικό φορολογικό έλεγχο στην επιχείρησή μας και να επεξεργασθεί προσηκόντως τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία, ώστε με ασφάλεια να καταλήξει σε κρίση περί της «εικονικότητας» τους και μάλιστα «ως προς τις συναλλαγές» που αντιπροσωπεύουν. Η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών δεν διενήργησε ουσιαστικό φορολογικό έλεγχο στην εν προκειμένω ελεγχόμενη επιχείρησή μας, αλλά έμμεσα συνήγαγε τις αποδιδόμενες διαπιστώσεις της, μεταθέτοντας ανεπίτρεπτα προς εμάς το βάρος της απόδειξης.
- Ο έλεγχος έσφαλε χαρακτηρίζοντας τα κρίσιμα φορολογικά στοιχεία ως «εικονικά ως προς τη συναλλαγή» δηλαδή όχι μόνο ως προς το πρόσωπο του εκδότη τους, αλλά και ως προς το αντικείμενο της συναλλαγής. Σημειώνεται ότι για την αποδοθείσα παράβαση ΚΒΣ έχει εκδοθεί η υπ' αριθ./09-12-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ

Αθηνών, κατά της οποίας ασκήσαμε την υπ' αριθ./20-01-2017 ενδικοφανή προσφυγή. Ήδη κατά της τεκμαιρόμενης (σιωπηρής) απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, έχουμε ασκήσει την από 12.6.2017 και με αριθμό εισαγωγής/16.6.2017 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών. Συνακόλουθα, η εν λόγω παράβαση διατάξεων του ΚΒΣ δεν έχει έως σήμερα καταστεί οριστική, με αποτέλεσμα να καθίστανται οι προσβαλλόμενες πράξεις ακυρωτέες ως νομικώς πλημμελείς, για το λόγο ότι έχουν εκδοθεί πρόωρα, ήτοι προ της απαιτούμενης οριστικοποίησης της σχετικής παράβασης διατάξεων του Κ.Β.Σ.

- Οι συναλλαγές με την εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση ήταν πραγματικές και υπαρκτές, τόσο από φορολογικής όσο και από συναλλακτικής πλευράς.

- Η επιχείρησή μας δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει την εικονικότητα, δεν απέκρυψε τις εν λόγω συναλλαγές και τελούσε σε καλή πίστη.

- Από κανένα στοιχείο δεν αποδεικνύεται από τη φορολογική αρχή, η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης ότι τα αναφερόμενα φορολογικά στοιχεία τυγχάνουν «εικονικά» και μάλιστα κατά την έννοια της εικονικότητας που προσδίδεται στα φορολογικά στοιχεία από το νόμο και τη νομολογία.

- Εφόσον τα κρίσιμα φορολογικά στοιχεία ήθελε θεωρηθεί ότι τυγχάνουν εικονικά (αποκλειστικά) ως προς το πρόσωπο της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης, αίρεται και η κρίση της φορολογικής αρχής περί ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2006.

- Επειδή δεν αποδεικνύεται η αποδιδόμενη ανακρίβεια, παράνομα και καταχρηστικά η φορολογική αρχή προέβη στον διπλασιασμό των προβλεπόμενων για κάθε δραστηριότητα Μ.Σ.Κ.Κ. και προσδιόρισε εξωλογιστικά συνολικά καθαρά κέρδη 1.921.834,02€.

- Ως προς τον ΦΠΑ, ομοίως παράνομα, αβάσιμα και καταχρηστικά, οι μεν φορολογητέες εκροές προσδιορίστηκαν στο ποσό που προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος και οι φορολογητέες εισροές μειώθηκαν κατά το ποσό των 321.568,00 €, το οποίο αντιστοιχεί στη συνολική καθαρή αξία των κρίσιμων φορολογικών στοιχείων, τα οποία χαρακτηρίζονται ως δήθεν εικονικά. Εξάλλου, η ταυτόχρονη αύξηση των φορολογητέων εκροών και η μείωση των φορολογητέων εισροών κατά το ισόποσο, συνιστά ανεπίτρεπτη διπλή φορολόγηση.

- Όπως επικουρικά θα πρέπει να μεταρρυθμιστούν οι πράξεις και, αφενός μεν να αρθεί η κρίση περί εικονικότητας και περί ανακρίβειας και αφετέρου να προσδιοριστούν λογιστικά τα αποτελέσματα της χρήσης 2006 και, αντί πρόσθετων φόρων, να καταλογιστούν πρόστιμα κατά τις διατάξεις των άρθρων 58 παρ. 1 και 58Α παρ. 2 του ν. 4174/2013.

Επειδή στην παρ. 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται μεταξύ άλλων: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία...»

Επειδή στην παρ. 4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «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.....».

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

Επειδή όπως ορίζεται στο άρθρο 84 του Ν. 2238/1994 (όπως αυτό τροποποιήθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006):

«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.**

.....

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) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

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

Επειδή σύμφωνα με την δεύτερη παράγραφο του άρθρου 68 του ν. 2238/1994: «2. 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 ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α' 258). 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 57 του ν. 2859/2000:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

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

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 άρθρου 49 του Ν. 2859/2000: «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 με τις παρ. 2 και 3 του άρθρου 22 του ν. 3212/2003 ορίζονται τα ακόλουθα:

«2. Στο τέλος της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330 Α') προστίθεται νέο εδάφιο που έχει ως εξής: «Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια.»

3. Οι διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν.3091/2002 εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις που μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Στις περιπτώσεις αυτές ο νέος χρόνος παραγραφής καταλαμβάνει και τις προηγούμενες της κατάσχεσης ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους.»

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 στην διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον για 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. ΣΤΕ 402/2014).

Επειδή βάσει των ανωτέρω, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, η κρινόμενη χρήση 2006 αρχικώς παραγραφόταν στην πενταετία, ήτοι στις 31/12/2012. Ωστόσο, είχε πραγματοποιηθεί εντός του 2012 κατάσχεση φορολογικών στοιχείων από το ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής. Συνεπώς, συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής της παρ. 3 του άρθρου 22 του ν. 3212/2003 και το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για την κρινόμενη χρήση, παρατάθηκε 2 ακόμα έτη ήτοι έως 31/12/2014. Επιπροσθέτως, μετά τη συμπλήρωση του ως άνω επταετούς χρόνου παραγραφής περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. η από 29/05/2015 έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) του ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής. Άλλωστε, η κατάσχεση φορολογικών στοιχείων που επικαλείται η προσφεύγουσα, διενεργήθηκε μεν το 2012 από το ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής, ωστόσο η εικονικότητα των επίμαχων στοιχείων δεν είχε ακόμη κριθεί, δεδομένου ότι αυτή προέκυψε από το πόρισμα που συνέταξε το ΣΔΟΕ μετά τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και την επεξεργασία των στοιχείων που διενήργησε, και το οποίο απέστειλε το 2015 με το προαναφερόμενο πληροφοριακό δελτίο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών. Συνεπώς, ορθώς κρίθηκε ως νέο συμπληρωματικό στοιχείο, καθόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 84§4 του ν. 2238/1994 και το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος παραγράφεται μετά το πέρας δεκαετίας, ήτοι την 31/12/2017 και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή ως προς τη φορολογία Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2859/2000, το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και συνακόλουθα προστίμου του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, παραγράφεται αρχικώς στην πενταετία ήτοι την 31/12/2012. Όπως άλλωστε αναφέρθηκε ανωτέρω, λόγω της διενεργηθείσας από το ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής κατάσχεσης κατά το έτος 2012, παρατάθηκε το δικαίωμα του δημοσίου και στη φορολογία ΦΠΑ κατά δύο έτη σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 22 του ν. 3212/2003 και συγκεκριμένα έως τις 31/12/2014. Ωστόσο, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό εξέταση ενδικοφανούς προσφυγής και τα αναγραφόμενα στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, προκύπτει ότι δεν είχε διενεργηθεί άλλος αρχικός έλεγχος στην προσφεύγουσα πλην του κρινόμενου παρόντος. Συνεπώς, εφόσον δεν είχε εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου για τη χρήση 2006, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας και προστίμου του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 δεν εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 και δεν δύναται να επεκταθεί στη δεκαετία. Ως εκ τούτου, βάσιμα προβάλλεται ο σχετικός ισχυρισμός από την προσφεύγουσα και κρίνεται αποδεκτός.

Επειδή το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) ορίζει ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά..... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από

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 στο ζήτημα προϋποθέσεων της νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣτΕ 2056/1994, 5339/1995).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τον καταλογισμό των φόρων και προστίμων, έλαβε υπ' όψιν της τις διαπιστώσεις του ελέγχου που διενεργήθηκε από το ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής, όπως αυτές αποτυπώθηκαν στην από 29/05/2015 έκθεση ελέγχου. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις από 27/12/2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου, προκύπτει ότι η φορολογική αρχή, επέδωσε στο νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας (αφού πρώτα επιχειρήθηκε η κοινοποίηση στην δηλωθείσα έδρα της προσφεύγουσας αλλά διαπιστώθηκε ότι δεν στεγάζεται πλέον εκεί), αίτημα χορήγησης πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 με το οποίο τάχθηκε πενθήμερη προθεσμία για την προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων. Ωστόσο, η ανωτέρω προθεσμία παρήλθε άπρακτη χωρίς να προσκομισθούν τα ζητηθέντα. Ως εκ τούτου, αβάσιμα προβάλλεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν διενεργήθηκε έλεγχος στα βιβλία της πριν την έκδοση των προσβαλλομένων πράξεων.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διαπιστώσεις των οικείων εκθέσεων ελέγχου, η προσφεύγουσα έλαβε πενήντα έξι (56) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ:, συνολικής καθαρής αξίας 321.58,00 € πλέον ΦΠΑ ύψους 61.097,89 €.

Επειδή η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής, πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/1995).

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών στην προσφεύγουσα εταιρεία, έλαβε υπ' όψιν του και έκανε αποδεκτά τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενήργησε σε αυτή το ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής σχετικά με τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, εκδόσεως της επιχείρησης Ειδικότερα, όλες οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές μεταξύ του ανωτέρω εκδότη και της προσφεύγουσας ήταν εικονικές, δεδομένου ότι δεν είχε τη δυνατότητα να παράσχει τις αναγραφόμενες στα τιμολόγια υπηρεσίες ούτε να πωλήσει τα περιγραφέντα στα τιμολόγια εμπορεύματα και συγκεκριμένα:

- εγκατέλειψε την έδρα του από το 1990 χωρίς να δηλώσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την μεταφορά έδρας σε άλλη διεύθυνση,

- δεν είχε αγορές εμπορευμάτων, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές (ώστε να είχε τη δυνατότητα πώλησης αυτών σε άλλες επιχειρήσεις – πελάτες της και εν προκειμένω στην προσφεύγουσα εταιρεία),
- δεν απασχολούσε προσωπικό (ώστε να είχε τη δυνατότητα πραγματοποίησης των εργασιών που αναφέρονται στα Τ.Π.Υ. που εξέδωσε),
- έχει υποβάλλει ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ανακριβείς εκκαθαριστικές και περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. με σκοπό την θεώρηση στοιχείων,
- δεν έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών για καμία από τις ελεγχόμενες χρήσεις,
- ουδέποτε ανταποκρίθηκε στις επανειλημμένες προσκλήσεις της φορολογικής αρχής και δεν προσκόμισε τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής του.

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. 506/08-02-2012 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας: 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 συναλλακτικώς 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).

Επειδή, η φορολογική αρχή απέδειξε, κατ' αρχήν, την εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων. Προς τούτο απέδειξε, ότι η εκδότρια των τιμολογίων 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, εκ των ανωτέρω, συνάγεται ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, που η εκδότρια είναι επιχείρηση «συναλλακτικώς» ανύπαρκτη, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης των εικονικών στοιχείων. Περαιτέρω, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιοδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές από τον εκδότη των τιμολογίων

(ΣτΕ 721/2014, 1313/2013). Και τούτο διότι δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν την ανάμειξη της εκδότριας επιχείρησης στις οικείες συναλλαγές. Άλλωστε, δεν παρείχε κανένα στοιχείο αναφορικά με τον τόπο και το πρόσωπο με το οποίο ήρθε σε επικοινωνία και συναλλάχθηκε και κυρίως δεν προσκόμισε στοιχεία σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων ή οποιοδήποτε άλλη απόδειξη προς επίρρωση του ισχυρισμού της, όπως ιδιωτικά συμφωνητικά ή έγγραφες παραγγελίες. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί καλής πίστης απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), όπως ίσχυε στην υπό εξέταση χρήση:

«3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται **ανεπαρκή** όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) ..., β) ..., γ) λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, δ), ε)

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται **ανακριβή** όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α), β), 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), ε) στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν. Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3.

.....

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....

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) 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 το άρθρο 30§2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α) ..., β), γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.....».

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 32 παρ.1 και 2 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.....

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα..... Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα..... Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στην νόθευση αυτών, β)....., γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.»

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα βιβλία της έπρεπε να κριθούν ανεπαρκή και όχι ανακριβή από τη φορολογική αρχή, διότι, τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε δεν είναι εικονικά, αλλά έχουν εκδοθεί από υπαρκτή επιχείρηση (η οποία προέβη σε έναρξη εργασιών και θεώρηση βιβλίων και στοιχείων στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.) και αντιπροσωπεύουν πραγματικές και νόμιμες συναλλαγές.

Επειδή ωστόσο, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι η εκδότρια επιχείρηση είναι μια φορολογικά μεν υπαρκτή αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση, η οποία δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις αναγραφόμενες συναλλαγές επί των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Ως εκ τούτου, εφόσον η φορολογική αρχή απέδειξε ότι οι επίμαχες συναλλαγές δεν πραγματοποιήθηκαν ούτε από τον εκδότη των στοιχείων, ούτε και από οποιοδήποτε άλλο τρίτο πρόσωπο από κανένα στοιχείο οι συναλλαγές ήταν ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

Επειδή η αξία των ληφθέντων στην ελεγχόμενη χρήση εικονικών τιμολογίων, είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα δηλωθέντα οικονομικά δεδομένα της (ποσοστό 6,44 % επί των ακαθαρίστων εσόδων), τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ορθώς κρίθηκαν τα βιβλία ανακριβή και προσδιορίσθηκαν τα αποτελέσματα εξωλογιστικά για την κρινόμενη χρήση.

Επειδή μεταξύ άλλων η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η παράβαση για τη λήψη των επίμαχων εικονικών τιμολογίων δεν έχει καταστεί οριστική με αποτέλεσμα να καθίστανται οι προσβαλλόμενες πράξεις ακυρωτές ως νομικώς πλημμελείς, δεδομένου ότι «για την αποδοθείσα παράβαση ΚΒΣ έχει εκδοθεί η υπ' αριθ./09-12-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, κατά της οποίας ασκήσαμε την υπ' αριθ./20-01-2017 ενδικοφανή προσφυγή. Ήδη κατά της τεκμαιρόμενης (σιωπηρής) απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, έχουμε ασκήσει την από 12.6.2017 και με αριθμό εισαγωγής/16.6.2017 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών.»

Επειδή ωστόσο, από τα αρχεία της υπηρεσίας μας προκύπτει η υπ' αριθ./09-12-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, συμπεριλαμβάνονταν μεταξύ των προσβαλλόμενων με την υπ' αριθ./20/01/2017 ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η προσφεύγουσα στην υπηρεσία μας, αιτούμενη την ακύρωσή της. Ωστόσο, η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή, δεν απορρίφθηκε σιωπηρώς, όπως η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, αλλά κρίθηκε και απορρίφθηκε επί της ουσίας με την έκδοση της υπ' αριθ./19-05-2017 απόφαση της υπηρεσίας μας.

Επειδή με το άρθρο 49 παρ. 1, 2 του ν. 4509/2017 ορίζεται:

«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.»

Συνεπώς κατά τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων με την παρούσα Απόφαση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 του ν.4509/2017.

Επειδή, ειδικότερα, η ΠΟΛ. 1003/2018 αναφέρει, μεταξύ άλλων, ότι επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017, η εφαρμογή της επεικτέστερης 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. Από τα ως άνω προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από 01/01/2018 κατά την έκδοση αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδυασμένες διατάξεις των παρ. 1 και 2 του ν. 4509/2017 σε κάθε υπόθεση ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«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.»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2018 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜκαι συγκεκριμένα:

α) την αποδοχή αυτής και την ακύρωση της υπ' αριθ. /27-12-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ και της υπ' αριθ. /27-12-2017 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ χρήσης 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών λόγω παραγραφής και

β) την μερική αποδοχή της υπ' αριθ./27-12-2017 Πράξης Οριστικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2007, και τροποποίηση αυτής μόνο ως προς τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης – καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Φόρος Εισοδήματος

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2007 (ΧΡΗΣΗ 2006)	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	532.231,85 €	532.231,85 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)	638.678,22 €	-
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013 (50%)	-	266.115,93 €
Τόκοι άρ. 53 ν.4174/2013 (0,73x53μ=38,69%)	-	205.920,50 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	1.170.910,07 €	1.004.268,28 €

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 638.678,22€ > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (266.115,93+205.920,50) 472.036,43€. Συνεπώς επιβάλλεται η επιεικέστερη κύρωση.

Β) Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

ΧΡΗΣΗ 2006	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
ΦΠΑ	224.601,73 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)	269.522,08 €	0,00 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	494.123,81 €	0,00 €

Γ) Πρόστιμο ΦΠΑ: 0,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.