



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Θεσσαλονίκη : 9-10-2017
Αριθ. Πρωτ.: 2045**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. 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.)*»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την από/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» και διακριτικό τίτλο «.....» με ΑΦΜ, με έδρα στη, οδός που εκπροσωπείται νόμιμα από το του με ΑΦΜ:, κατοίκου επί της οδού, τ.κ..... κατά **α) της με αριθμ.-2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, **β) της με αριθμ.-2017** οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου**

εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, γ)της με αριθμ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 και δ)της με αριθμ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. (αρ.6 του Ν.2523/97), διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5.Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: και του νομίμου εκπροσώπου αυτής με Α.Φ.Μ.:....., 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 υπ' αρ.-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της αστικής εταιρείας μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα με την επωνυμία «.....» και με ΑΦΜ:, πρόστιμο **συνολικού ποσού 4.834,00 €** για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2009 – 31/12/2009, λόγω αποδοχής - λήψης και καταχώρησης, τριών εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 12.085,00€ άνευ Φ.Π.Α. Συγκεκριμένα πρόκειται για τα εξής:

Αριθμός τιμολογίου της εταιρείας	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
...../...../2009	Συμμετοχή στην έρευνα – σχεδιασμό και διαχείριση των 4 ΜΚΟ προγραμμάτων.	10.000,00
	ΣΥΝΟΛΟ	10.000,00

Αριθμός τιμολογίων της εταιρείας	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
...../.....-2009	Αγορά ενός φορητού Η/Υ και ενός προτζέκτορα	1.155,00
...../.....-2009	Αγορά ενός φορητού Η/Υ και ενός προτζέκτορα	930,00
	ΣΥΝΟΛΟ	2.085,00

- Με την υπ' αριθμόν-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009

– 31/12/2009 (οικονομικού έτους 2010), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 7.016,33€ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 8.419,60€ ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό 15.435,93€**. Από τον διενεργηθέντα ως προς τη φορολογία εισοδήματος, έλεγχο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 2238/1994, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας κατά την κρινόμενη χρήση 01/01/2009-31/12/2009, κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3, 4, 6 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), εξαιτίας της λήψης τριών εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 12.085,00 €, που σε αναλογία επί των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων ύψους 79.225 €, ανήλθαν σε ποσοστό της τάξεως του 16,00% και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά.

- Με την υπ' αριθμόν-**2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος προστιθέμενης αξίας 16.256,97 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος 19.508,36 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό 35.765,33** ευρώ μετά την απόρριψη των βιβλίων ως ανακριβών και τη μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων της κρινόμενης χρήσης.
- Με την υπ' αριθμόν-**2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 Ν.2523/97)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο του άρθρου 6 του Ν.2523/97 **ύψους 6.888,45** ευρώ, ίσο με το τριπλάσιο της αξίας του φόρου που παράνομα εξέπεσε ή δεν απέδωσε η επιχείρηση.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν εις βάρος της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ.: και διακριτικό τίτλο «.....» δυνάμει της υπ' αριθμ.-2015 εντολής ελέγχου για τις χρήσεις 2008 και 2009.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. πρωτ.-2015 πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης με επισυναπτόμενη την από-2015 έκθεση του ΚΒΣ σύμφωνα με την οποία οι συναλλαγές της προσφεύγουσας με τις κυπριακές εταιρείες με Α.Φ.Μ.: και με Α.Φ.Μ.: είναι εικονικές. Σε εκτέλεση των σχετικών εντολών ελέγχου, συντάχθηκαν οι από-2017 Εκθέσεις Ελέγχου Κ.Β.Σ., Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α και Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/97.

Από τις ως άνω εκθέσεις ελέγχου προκύπτουν διαφορές στον προσδιορισμό του Φόρου Εισοδήματος και του Φ.Π.Α. κατά την ελεγχόμενη χρήση για την εταιρεία με ΑΦΜ:....., λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας

12.085,00€ άνευ Φ.Π.Α., όπως αυτές καταγράφονται στην από-2017 έκθεση ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ.
Περαιτέρω, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τη συνολική καθαρή αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων, που ξεπέρασε τα προβλεπόμενα όρια που τίθενται με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παρ. 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 και το ποσοστό σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα, έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της χρήσης 2009 ως ανακριβή και προσδιόρισε εξωλογιστικά τα οικονομικά αποτελέσματα, εφαρμόζοντας τις σχετικές διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/1994. Στη φορολογία Φ.Π.Α. τα ακαθάριστα έσοδα αναμορφώθηκαν λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, ενώ απορρίφθηκαν πλήρως οι φορολογητέες εισροές και οι δαπάνες καθώς η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε βιβλία και στοιχεία. Επιπλέον, καταλογίστηκε το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, καθώς και το αντίστοιχο πρόστιμο Κ.Β.Σ.

Με την αριθμό-2017 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία δια του νομίμου εκπροσώπου αυτής, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου για τις χρήσεις 2008 και 2009 έχει παραγραφεί. Η επίκληση του άρθρου 85 του Ν.2238/94 δεν έχει καμία ισχύ, αφού με το Ν. 4223/2013 άρθρο 26 παρ.11 επήλθε πλήρης κατάργηση τόσο του Ν.2238/94 όσο και κάθε εφαρμοστικής διάταξής του.
2. Έλλειψη αιτιολογίας. Ανυπαρξία ειδικής έκθεσης ελέγχου από μέρους των Κυπριακών αρχών σχετικά με τη νομιμότητα της έκδοσης των τιμολογίων εκ μέρους των κυπριακών εταιρειών και Στο αίτημα πληροφοριών των Ελληνικών Αρχών προς την Κυπριακή Δημοκρατία, η τελευταία απάντησε ότι οι δύο εταιρείες εκδότριες των επίμαχων τιμολογίων λειτουργούσαν νόμιμα, κατέβαλαν του φόρους τους και δεν είχαν υποπέσει σε κάποια παράβαση. Συνεπώς, πάσχουν από ακυρότητα τόσο οι πράξεις επιβολής προστίμων και φόρων όσο και οι εκθέσεις ελέγχου.
3. Άρνηση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας. Οι παραβάσεις έκδοσης και λήψης εικονικών στοιχείων δεν δύναται να καταλογιστούν αν δεν αποδεικνύεται ο δόλος του παραβάτη και η πρόθεση απόκρυψης φορολογητέας ύλης, των οποίων το βάρος της απόδειξης φέρει η φορολογική αρχή. Η επίκληση της ανυπαρξίας ή της εικονικότητας της επιχείρησης που εξέδωσε το φερόμενο ως εικονικό φορολογικό στοιχείο δε απαλλάσσει τη φορολογική αρχή από το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής.
4. Ανυπαρξία οικονομικού συμφέροντος.

5. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας. Με το ν. 4337/2015 άρθρο 7 παρ.5 & 8 καταργήθηκε η παράβαση της έκδοσης και λήψης εικονικών τιμολογίων κάθε είδους καθώς ο νομοθέτης στην εισηγητική έκθεση του παραπάνω νόμου, αναγνώρισε πως οι διατάξεις που είχαν μέχρι τότε θεσπιστεί αντιβαίνουν στην αρχή της αναλογικότητας.
6. Εφαρμογή του ευνοϊκότερου καθεστώτος στον Κ.Β.Σ. Για τις παραβάσεις της έκδοσης και λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών τελεσθείσες μέχρι την κατάθεση του Ν.4337/2015, θα πρέπει να ισχύσει αναδρομικά η πλήρης κατάργηση του προστίμου του άρθρου 55 παρ.1 περ.ε' του Ν.4174/2013 και του άρθρου 5 παρ.10 του Ν.2523/97, καθώς με τη μεταβατική διάταξη του Ν.4337/2015 προβλέπεται περιορισμός των ανωτέρω προστίμων. Η μεταβατική αυτή διάταξη είναι ευμενέστερη των προϋφιστάμενων, αλλά βαρύτερη συγκρινόμενη με τα ισχύοντα του ν. 4337/2015, οπότε και επήλθε κατάργηση του προστίμου.
7. Μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός, καθώς για να χρησιμοποιηθεί στον προσδιορισμό του αποτελέσματος θα πρέπει ο λογιστικός έλεγχος να καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος και όχι απλώς δυσχερής, ενώ η ανακρίβεια θα πρέπει να οφείλεται σε αδυναμία συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων η οποία να αιτιολογείται πλήρως. Περαιτέρω, με το άρθρο 4 παρ.1 του Ν.4110/2013 καταργήθηκε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός, ενώ με το άρθρο 14 του Ν.4093/2012 καταργήθηκε ο Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/94), άρα δεν προβλέπεται πλέον η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου.
8. Εφαρμογή ευμενέστερου καθεστώτος και στη φορολογία εισοδήματος. Παρανόμως εφαρμόστηκε η δυσμενής μέθοδος εξωλογιστικού προσδιορισμού του αποτελέσματος, καθώς αυτή στηρίζεται σε καταργημένες διατάξεις και η φορολογική αρχή έπρεπε να προβεί σε έλεγχο με ιδιαίτερες τεχνικές ελέγχου σύμφωνα με το άρθρ. 27 του ν. 4174/2013.
9. Οι πράξεις του Φ.Π.Α. είναι άκυρες γιατί παρά το νόμο προσδιορίζεται ο οφειλόμενος φόρος χωρίς να αναγνωριστούν οι εκροές.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου

Επειδή, από τις διατάξεις του **άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 84 παρ. 1 και 4 του ν. 2238/1994** 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».

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με το **άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997** ορίζεται ότι: «**Οι διατάξεις περί παραγραφής** του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 57 παρ.1 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.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 36 παρ.3 του Ν.4174/2013** «Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης» σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ίδιου νόμου όπου ορίζεται ότι: «... οι ως άνω διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού ε ισχύ το Δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί»

Επειδή, στο **άρθρο 66 παρ. 1 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

- α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,
- β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο το φόρο αυτόν», ενώ στην παρ. 3 του ίδιου άρθρου ορίζονται οι ποινές που επιβάλλονται για τα ως άνω εγκλήματα φοροδιαφυγής.

Επειδή, περαιτέρω στη παρ. 5 του ίδιου ως άνω άρθρου ορίζεται ότι «Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το από-2015 πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης το οποίο περιήλθε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με το υπ' αριθμ.-2015 έγγραφο, δηλαδή εντός της αρχικής προθεσμίας παραγραφής, δεδομένου ότι η χρήση 2009 παραγράφεται το πρώτον την 31-12-2015. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις των άρθρων 36 και 66 του Κ.Φ.Δ. η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων συνιστά φοροδιαφυγή και επομένως το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων παραγράφεται την 31-12-2030. Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο, τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας, μη απόδειξης της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και μη ύπαρξης οικονομικού συμφέροντος

Επειδή, το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ.2 «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.*

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

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣτΕ 1404/2015).

Επειδή, από τις διαπιστώσεις του ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. και συγκεκριμένα στις σελίδες 11 -12 προκύπτουν τα εξής:

1)η προσφεύγουσα δεν δήλωσε στο αρμόδιο τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. υπαγωγής της την άσκηση ενδοκοινοτικών συναλλαγών, άρα δεν είχε το δικαίωμα να ασκεί τέτοιες συναλλαγές.

2)δεν υπάρχει η δυνατότητα παροχής τεχνογνωσίας προς παροχή από τις Κυπριακές προς τις Ελληνικές επιχειρήσεις γιατί οι Κυπριακές εταιρείες δεν απασχολούσαν προσωπικό.

3)η παροχή των υπό έρευνα υπηρεσιών και οι σχετικές μελέτες γίνονταν από την Ελλάδα (σ.σ. τόπος παροχής υπηρεσιών η Ελλάδα και όχι η Κύπρος) και από τα ίδια τα μέλη της οικογένειας και τις επιχειρήσεις τους:, και, οι οποίες δραστηριοποιούνταν στο χώρο διοργάνωσης επαγγελματικών και εκπαιδευτικών σεμιναρίων και είχαν την απαιτούμενη τεχνογνωσία για την ανάληψη και διεκπεραίωση σχετικών χρηματοδοτούμενων κοινοτικών προγραμμάτων σεμιναρίων επιμόρφωσης.

4)Η ήδη λειτουργούσε στον κλάδο της επαγγελματικής εκπαίδευσης, κατάρτισης και συναφών κοινοτικών προγραμμάτων και δεν δικαιολογείται να αναζητά εξειδίκευση από χώρες με σαφώς μικρότερη εμπειρία στον παραπάνω τομέα, όταν η Κύπρος μπήκε πολλές δεκαετίες μετά την Ελλάδα στην Ευρωπαϊκή Ένωση ακόμη και στην περίπτωση που οι Κυπριακές εταιρείες απασχολούσαν προσωπικό

5)οι υπ' αριθμ. και επιταγές έκδοσης της ελεγχόμενης επιχείρησης προς την για εξόφληση τιμολογίων σχετικά με την αγορά εξοπλισμού (Η/Υ και προτζέκτορα), έχουν εισπραχθεί από τον, μέλος της εταιρείας

6)δεν προσκομίσθηκαν μεταφορικά έγγραφα (φορτωτικές) τα οποία σχετίζονται με τις παραδόσεις των εμπορευμάτων από τις Κυπριακές εταιρείες προς την ελεγχόμενη.

7)σκοπός της λήψης των ως άνω εικονικών τιμολογίων είναι η μετακύληση της φορολογίας των εσόδων της ελεγχόμενης σε χώρα με ευνοϊκότερο φορολογικό συντελεστή, όπως η Κύπρος η οποία φορολογούσε τα κέρδη των επιχειρήσεων με συντελεστή 10%.

Επειδή, στην πληροφοριακή έκθεση του ΣΔΟΕ, ρητά αναφέρεται στις σελίδες 9 και 10 η απάντηση των αρμόδιων κυπριακών αρχών σε έγγραφο του Ελληνικού Υπουργείου Οικονομικών, σύμφωνα με την οποία οι δύο κυπριακές εταιρείες ήταν ενεργές η μέχρι το 2009 και

η μέχρι το 2008 αντίστοιχα. Η πρώτη εταιρεία δεν απασχολούσε προσωπικό εκτός της διευθύντριας, ενώ δικαιούχος του τραπεζικού λογαριασμού της, σύμφωνα με έγγραφα του κυπριακού τραπεζικού ιδρύματος, είναι η εταιρεία Πρόκειται για εταιρεία που ανήκει στον και παρέχει υπηρεσίες γραμματέα και καταπιστευματοδόχου. Εκπρόσωπος του τραπεζικού λογαριασμού εμφανίζεται ο δικηγόρος, ενώ σύμφωνα με το τραπεζικό ίδρυμα της Κύπρου, επικερδής – πραγματικός ιδιοκτήτης της είναι ο κ. Σε ό, τι αφορά τη δεύτερη εταιρεία με αντικείμενο εργασιών την πώληση ηλεκτρονικών υπολογιστών και προγραμμάτων λογισμικού ηλεκτρονικών υπολογιστών, δεν απασχολούσε προσωπικό εκτός του διευθυντή της, κ. και δεν κατείχε οποιαδήποτε αποθέματα εμπορευμάτων ή πάγια περιουσιακά στοιχεία κατά τις χρήσεις 2007 και 2008.

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε, την εικονικότητα των ληφθέντων, από την προσφεύγουσα επιχείρηση εικονικών τιμολογίων, την οποία αιτιολόγησε πλήρως αφού έλαβε υπόψη της και τα πορίσματα έκθεσης ελέγχου άλλης υπηρεσίας (ΣΔΟΕ) που αφορούν τόσο την εκδότρια όσο και την λήπτρια επιχείρηση, η οποία περιέχει πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Κατά συνέπεια οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον πέμπτο και έκτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας και περί εφαρμογής του ευνοϊκότερου καθεστώτος στην επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι : «Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α΄) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ'αντικειμενικό τρόπο.

10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, καθώς και η νόθευση αυτών θεωρείται ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) δραχμών,».

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. γ΄ της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «2. α) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων «ή

νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο» ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 32 του Ν.4174/2013 «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, εφόσον το νέο καθεστώς "του άρθρου 55 παρ. 2" του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων :

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

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου 4α και 4β του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, καταργούνται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013.

Επειδή, ακολούθως, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) 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 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:

α)....., β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών 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, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσής της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να

προβλέπει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου** (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε η προσφεύγουσα επιχείρηση, στην χρήση 2009, έλαβε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, από την Κυπριακή εταιρεία «.....» και άλλα δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία από την Κυπριακή εταιρεία «.....», συνολικής καθαρής αξίας 12.085,00 €, άνευ Φ.Π.Α., τα οποία είχε καταχωρίσει στα βιβλία της. Επιβλήθηκε εις βάρος της, το πρόστιμο της περίπτωσης β' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ως ευνοϊκότερης διάταξης μεταξύ του άρθρου 5 παρ. 10, περ.β', ν. 2523/1997 και αυτής του άρθρου 55 παρ. 2 περ. γ' ν.4174/2013. ότι

Από το πλέγμα των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι για τις πράξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Ν. 4174/2013, που είχαν διαπραχθεί πριν την 26-7-2013 (ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 4174/2013) οι επιβαλλόμενες κυρώσεις μπορούσαν να υπολογισθούν είτε κατ'άρθρο 5 του ν. 2523/1997, είτε κατ'άρθρο 55 παρ. 2 περ.γ' του ν. 4174/2013 κατά τη διακριτική ευχέρεια του υπόχρεου (αρχικώς άρθρα 66 παρ. 32 ν. 4174/2013), το οποίο πλέον έχει αναριθμηθεί σε άρθρο 72 παρ. 32). Ο υπόχρεος δηλαδή έκρινε κατά τη διακριτική του ευχέρεια το ευνοϊκότερο για τον ίδιο εφαρμοστέο νομοθετικό πλαίσιο. Σύμφωνα με την μεταβατική διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, για παραβάσεις τελεσθείσες πριν την έναρξη ισχύος του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (ήτοι πριν την 26-7-2013), αποκλείεται πλέον η εφαρμογή του άρθρου 5 του ν. 2523/1997. Επί λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, η κύρωση που επιβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 3 περ. β' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ανέρχεται στο 40% της αξίας της συναλλαγής. Κατά το χρόνο ισχύος του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, η ανωτέρω κύρωση ανερχόταν στο διπλάσιο της αξίας της συναλλαγής. Επομένως η κύρωση που προβλέπεται στη μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3β' του ν. 4337/2015 είναι σε κάθε περίπτωση επιεικέστερη εκείνης του άρθρου 5 παρ. 10α' ν. 2523/1997 και του άρθρου 55 παρ.2γ' το οποίο καταργήθηκε με το άρθρο 3 παρ.4β' του Ν.4337/2015.

Ως προς τον έβδομο και όγδοο ισχυρισμό περί μη νόμιμης εφαρμογής του εξωλογιστικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και περί εφαρμογής ευμενέστερου καθεστώτος στη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 30 παράγ. 1 &2 του Π.Δ. 186/1992 «1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατ' τα ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

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»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 30 παράγ. 4 του Π.Δ. 186/1992 «4. 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 επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,
- ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,
- 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 αυτό 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,

ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,

η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων -εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων -εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών

θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 7 του Π.Δ.186/1992 «Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικό 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 την παρ. 2 του άρθρου 30 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 ιδίων 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. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ».

1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ.1 του Ν.2238/1994 «*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.*»

Επειδή, με το Ν. 4093/2012 καταργήθηκε ο Κ.Β.Σ. και αντικαταστάθηκε με τον Κ.Φ.Α.Σ. Αντίστοιχα, με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ.1 του Ν.4110/21-1-2013 ορίστηκαν εκ νέου οι περιπτώσεις προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων με αντικειμενικό τρόπο. Με τη θέσπιση του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.4172/2013) που έχει εφαρμογή από 1/1/2014 δεν προβλέπεται εξωλογιστικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος.

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του Ν. 4172/2013 και συγκεκριμένα με το άρθρ. 72 παρ. 1, ορίζεται ρητά ότι: «παρ.1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού

ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά...». Συνεπώς, ορθά η φορολογική αρχή εφάρμοσε τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/94), για την ελεγχόμενη χρήση 2009 και δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή του επιεικέστερου νόμου, καθότι, τίθενται περιορισμοί εφαρμογής του στις μεταβατικές διατάξεις.

Ο δε προσδιορισμός των αποτελεσμάτων στηρίχθηκε στα κατασχεθέντα από το ΣΔΟΕ παραστατικά και στα αποσπάσματα των βιβλίων που αφορούν τα ληφθέντα εικονικά στοιχεία.

Ως προς τον ένατο ισχυρισμό περί ακυρότητας των πράξεων Φ.Π.Α. λόγω μη αναγνώρισης των εκροών.

Επειδή, το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν.2859/2000 ορίζει ότι: «Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

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

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

Επειδή, αν από τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος προσδιορισθούν μεγαλύτερα ποσά ακαθάριστων εσόδων ή αγορών σε σχέση με τα δηλωθέντα, τότε τα μεγαλύτερα αυτά ποσά ακαθάριστων εσόδων ή αγορών, κατά περίπτωση, λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για τον προσδιορισμό των υποχρεώσεων του επιτηδευματία στις λοιπές φορολογίες.(Πολ.1087/2005)

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ.-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με Α.Φ.Μ.:

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ.-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. φορολογικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ (12.085,00 X 40%)	4.834,00€
---	------------------

**Υπ' αριθ.-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικ. έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009)**

Διαφορά φόρου	7.016,33 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	8.419,60 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	15.435,93 €

**Υπ' αριθ.-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής
περιόδου 1/1/2009– 31/12/2009**

Διαφορά φόρου	16.256,97 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	19.508,36 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	35.765,33 €

**Υπ' αριθ.-2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α (αρ. 6 ν.2523/97).
διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009**

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	6.888,45€
-------------------------	------------------

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.