



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 05/04/2017

Αριθμός απόφασης: 2363

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

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

5. 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.

6. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» (διακρ. τίτλος «.....»), ΑΦΜ, η οποία εδρεύει επί της οδού, κατά 1) της υπ' αριθ..... Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, β) της υπ' αριθ..... Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, γ) της υπ' αριθ..... Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και δ) της υπ' αριθ..... Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική χρήση 04/02/2004 – 31/12/2005 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7. Την υπ' αριθ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, την υπ' αριθ..... Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, την υπ' αριθ..... Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και την υπ' αριθ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική χρήση 04/02/2004 – 31/12/2005, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου.

8. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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:

1. Με την υπ' αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 9.632,30 € για τη διαχειριστική περίοδο 04/02/2004 – 31/12/2005 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ.β' του ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 & 9, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ.1, 7 παρ.1 και 14, και 30 παρ.4 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

Η παράβαση αφορά τη λήψη δύο (2) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση (ΑΦΜ) καθαρής αξίας 24.080,75 € πλέον ΦΠΑ 4.334,54 € και συγκεκριμένα τα κάτωθι:

ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ / ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
ΤΠ/ΔΑ	/.....-.....-2004	12.237,75 €	2.202,80 €	14.440,55 €
ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	/.....-.....-2004	11.843,00 €	2.131,74 €	13.974,74 €
ΣΥΝΟΛΟ		24.080,75 €	4.334,54 €	28.415,29 €

2. Με την υπ' αρ. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2006 (διαχ/κής χρήσης 04/02/2004 – 31/12/2005) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 36.205,82 €, πλέον 43.446,98 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 79.652,80 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθώς από τον έλεγχο, τα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας για την ως άνω διαχ/κή περίοδο κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ.30 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη προσδιορίσθηκαν εξωλογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94 αντίστοιχα.

3. Με την υπ' αρ. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχ/κής χρήσης 04/02/2004 – 31/12/2005 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας Φ.Π.Α. ποσού 8.032,06 €, πλέον 9.638,47 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 17.670,53 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθώς από τον έλεγχο, τα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας για την ως άνω διαχ/κή περίοδο κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ.30 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και οι φορολογητέες εκροές, φορολογητέες εισροές, τα ποσοστά και οι εκπτώσεις του Φ.Π.Α. προσδιορίσθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 48§3 του ν. 2859/2000 (Κ.Φ.Π.Α.).

4. Με την υπ' αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

..... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 13.003,62 € για τη διαχειριστική περίοδο 04/02/2004 – 31/12/2005 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ.1 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 & 9, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ.1, 7 παρ.1 και 14, και 30 παρ.4 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), καθώς διενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών σύμφωνα με το άρθρ.34 του ν. 2859/2000 (Κ.Φ.Π.Α.) ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

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

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικών πράξεων για την ελεγχόμενη διαχειριστική χρήση (04/02/2004 – 31/12/2005) έχει παραγραφεί, καθώς βάσει των διατάξεων εφαρμόζεται ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής με εξαίρεση την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου εντός δεκαετίας εάν υπάρχουν νέα στοιχεία. Εν προκειμένω, η Δ.Ο.Υ. επικαλείται Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. που έλαβε το 2010, δηλαδή με την από εντολή ελέγχου επικαλείται ως νέο στοιχείο το παλιό στοιχείο που γνώριζε από το 2010, δηλαδή εντός της πενταετίας όπου θα μπορούσε να κοινοποιήσει φύλλο ελέγχου.
2. Η Δ.Ο.Υ. έπρεπε να είχε εκδώσει εντολή επανελέγχου και όχι εντολή ελέγχου, άρα ο έλεγχος είναι άκυρος.
3. Η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου αφορούσε την περίοδο 01/01 – 31/12/2004 με διάρκεια ελέγχου έως 31.12.2014 και 1^η παράταση την 30.06.2015, άρα ο έλεγχος έπρεπε να είχε ολοκληρωθεί μέχρι τότε, ενώ δεν έπρεπε να αφορά το οικ. έτος 2006, δηλ. τη διαχειριστική περίοδο 04/02/2004 – 31/12/2005.
4. Οι προσβαλλόμενες πράξεις και οι οικείες εκθέσεις ελέγχου αναφέρουν διαφορετικές εντολές ελέγχου σε σχέση με την υπ' αριθ. εντολή που κοινοποιήθηκε και στην προσφεύγουσα.
5. Οι απόψεις της προσφεύγουσας επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων υποβλήθηκαν στη Δ.Ο.Υ. στις 18.10.2016, άρα βάσει του άρθρ.28 του ν. 4174/2013, οι οριστικές πράξεις έπρεπε να είχαν εκδοθεί έως την 17.11.2016, ενώ εκδόθηκαν στις 30.11.2016.
6. Όσον αφορά στην έκθεση φορολογίας εισοδήματος, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή με μόνο κριτήριο ότι τα δύο (2) ληφθέντα εικονικά παραστατικά αποτελούν το 4,6% των ακαθαρίστων εσόδων, ενώ με την ΠΟΛ.1271/12-12-2002 διευκρινίσθηκε ότι πρέπει να καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος ο έλεγχος.
7. Οι συναλλαγές με τον εκδότη των στοιχείων ήταν πραγματικές και αφορούσαν την αγορά υλικών για την ανέγερση μίας οικοδομής που είχε αναλάβει η προσφεύγουσα για τον πελάτη της Η εξόφληση των υπό κρίση παραστατικών έγινε με μετρητά, ενώ το γεγονός ότι ο εκδότης δεν εντοπίστηκε από τη Δ.Ο.Υ. να λειτουργεί στην έδρα του δεν συνεπάγεται ότι δεν λειτούργησε ποτέ.
8. Οι οικείες εκθέσεις ελέγχου είναι αόριστες καθώς δεν αναφέρεται πού και πώς διενεργήθηκε ο έλεγχος.

Επειδή στο άρθρο 72§11 εδάφιο 1^ο του ν 4174/2013 (όπως αναριθμήθηκε το άρθρο 66 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών,

προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν. 2238/94: «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 στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «5. 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 με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της 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 ΕΕ 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. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή στο άρθρο 84§4 του ως άνω νόμου αναφέρεται ότι: «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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α. Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου 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 περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 57§2 του Κώδικα Φ.Π.Α., όπως κυρώθηκε με το ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

«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 με τις διατάξεις του άρθρου 49§3 εδάφιο 1ο του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΣτΕ 1623/2016** επταμελής σύνθεση όπως έχει κριθεί (ΣτΕ 5133/1995 7μ., 6142/1996, 4264-5/2001, 3965/2012), ελλείψει αντίθετης νομοθετικής ρύθμισης, δεν εμποδίζεται η φορολογική αρχή, έχοντας διενεργήσει στο παρελθόν έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία για ορισμένη χρήση (και έχοντας ακόμη εκδώσει και πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις που διαπιστώθηκαν κατά τη χρήση αυτή), να επανέλθει και ανεξάρτητα από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής στις προβλεπόμενες φορολογίες, να διενεργήσει επαναληπτικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων για την ίδια χρήση και, ακολούθως, να εκδώσει (και άλλη) πράξη επιβολής προστίμου για άλλες παραβάσεις που τυχόν διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο αυτό, ενεργώντας, μέσα στα χρονικά πλαίσια της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος της. Περαιτέρω, η διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 (καθώς και οι προϊσχύσασες της παρ. 4 του άρθρου 34 του Κ.Β.Σ. αλλά και της παρ. 3 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Σ.), θεσπίζοντας ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι δύναται η φορολογική αρχή να εκδώσει πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., που διαπιστώνονται από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση, ανεξαρτήτως αν πραγματοποιήθηκε σχετική εγγραφή, αρχική ή συμπληρωματική, στη φορολογία εισοδήματος ή αν η εγγραφή αυτή οριστικοποιήθηκε ή όχι, αρκεί η πράξη επιβολής προστίμου να εκδοθεί και κοινοποιηθεί εντός δεκαετίας από το τέλος της ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου.

Επειδή από τις συνδυασμένες διατάξεις του ν. 3697/2008, του άρθρου 9§5 του ν.3259/2004 και του άρθρου 9 της ΠΟΛ 1130/02.10.2008 προκύπτει ότι σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με τις υπ' αριθμ. 102/2001 και 100/2006 γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ και κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ (βλ. 1426/2000, 1425/2000, 14/94, 279/92, κ.α.), συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία αυτά που περιέρχονται στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής (έκθεση άλλης Δ.Ο.Υ. ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα), όταν από αυτά αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, που ήταν μεν στη διάθεση του οικονομικού εφόρου πλην, όμως, δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά τη συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή χωρίς τις σχετικές διασταυρώσεις η ανακάλυψη της εικονικότητας.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία προέβη σε περαίωση της ελεγχόμενης χρήσης βάσει των διατάξεων του ν. 3697/2008.

Επειδή με το υπ' αριθ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. διαβιβάσθηκε στη Δ.Ο.Υ. (αριθ. πρωτ. εισερχ.) η από έκθεση ελέγχου για τον (ΑΦΜ) το οποίο αποτελεί νέο - συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68§2 του ν. 2238/94. Βάσει του ανωτέρω εκδόθηκε η υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου, εν συνεχεία η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου και έπειτα, η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και συντάχθηκαν οι από εκθέσεις ελέγχου προστίμου Κ.Β.Σ., φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της ιδίας Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις για την ελεγχόμενη πρώτη υπερδωδεκάμηνη διαχ/κή χρήση της προσφεύγουσας 04/02/2004 – 31/12/2005.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σε κάθε περίπτωση εντός του χρόνου που το Δημόσιο είχε το δικαίωμα προς τούτο σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής είναι αβάσιμος.

Επειδή, στις ως άνω εντολές ελέγχου αναφέρεται στις παρατηρήσεις το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφο με το οποίο διαβιβάσθηκε η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. στη Δ.Ο.Υ., ενώ η υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου επιδόθηκε στο λογιστή της προσφεύγουσας εταιρείας κ. στις 20.03.2015.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) (η) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) (θ) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) (ι) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα ι) (κ') λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 62 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα,

και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων».

Επειδή, εν προκειμένω, στις από 30.11.2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, Φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου Φ.Π.Α. αναφέρεται η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου, ενώ στο σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων, βάσει των ως άνω διατάξεων, δεν προκύπτει υποχρέωση αναγραφής της σχετικής εντολής ελέγχου καθόσον η προσφεύγουσα είχε ήδη λάβει γνώση αυτής, και σε κάθε περίπτωση επί των πράξεων υπάρχει αναφορά στην αντίστοιχη έκθεση ελέγχου.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί εσφαλμένων ή ανύπαρκτων εντολών ελέγχων κρίνονται αβάσιμοι.

Επειδή, με το άρθρο 25 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι, από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι, φέρουν, έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό πλήρης ή μερικός έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται. [...] 4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, στην υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. αναγραφόταν ως διάρκεια του ελέγχου η περίοδος μέχρι την 30.06.2015, ενώ με την υπ' αριθ. μεταγενέστερη εντολή ελέγχου που αποτελούσε συνέχεια της ως άνω εντολής, αναγραφόταν εκ παραδρομής η προηγούμενη διάρκεια.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.2 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «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. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία στις 29.09.2016, η οποία απάντησε επ' αυτού προσκομίζοντας το με αριθ. πρωτ. υπόμνημα και οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις 30.11.2016.

Επειδή, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω υπέρβασης της προθεσμίας ολοκλήρωσης του ελέγχου και έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων που αναφέρονται στα άρθρα 25 και 28 του ν. 4174/2013, αντιστοίχως, τυγχάνουν απορριπτέοι καθόσον οι προθεσμίες που αναφέρονται στις διατάξεις των άρθρων αυτών για τη δράση της Διοίκησης είναι αναμφιβόλως ενδεικτικές, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, διότι δεν χαρακτηρίζονται ρητά από τον νόμο ως αποκλειστικές ούτε προκύπτει από

τις σχετικές διατάξεις διαφορετική βούληση του νομοθέτη, αλλά περιέχουν έντονη υπόδειξη προς την Διοίκηση να ολοκληρώσει τις σχετικές διαδικασίες μέσα σε σύντομο, και πάντως εύλογο, χρόνο (βλ. σχετ. και ΣτΕ 483/2011 σκ. 7, πρβλ. ΣτΕ 3762/2009 σκ. 9).

Κατά συνέπεια, η υπέρβαση των προθεσμιών αυτών δεν δημιουργεί οπωσδήποτε ακυρότητα των επίδικων καταλογισμών, αφού η αρμόδια φορολογική αρχή έδρασε εντός ευλόγου χρόνου. Εξάλλου, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν αποδεικνύει τη συγκεκριμένη βλάβη που αυτή υπέστη από τις ως άνω επικαλούμενες από την ίδια πλημμέλειες, οι οποίες μάλιστα δεν μπορούν να αποκατασταθούν διαφορετικά παρά μόνο με ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 79 παρ. 6 περ. β του Κ.Δ.Δικ., οι σχετικοί λόγοι της υπό κρίση προσφυγής είναι απορριπτέοι ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: *«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»*

Επειδή στο άρθρο 19 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: *«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 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, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή σύμφωνα με 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 ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από 30.11.2016 οικεία Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων φορολογικών στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρονται τα ακόλουθα για τον εκδότη των επίδικων στοιχείων (ΑΦΜ):

- «Είχε μόνο πωλήσεις και σχεδόν καθόλου αγορές.
- Δεν λειτούργησε πραγματικά.
- Από ενάρξεως σχεδόν δεν τήρησε σχεδόν ουδεμία φορολογική της υποχρέωση.
- Δεν άσκησε ποτέ νομίμως και σε υπαρκτή βάση πραγματοποιηθείσα εμπορική δραστηριότητα (αγορές – πωλήσεις – συναλλαγές) όπως κάθε υπαρκτή και νομίμως δραστηριοποιούμενη επιχείρηση, ούτε μέχρι σήμερα έχει προχωρήσει σε διακοπή εργασιών ή τυχόν αλλαγή έδρας άσκησης των εργασιών της.
- Δεν θεώρησε ποτέ στη Δ.Ο.Υ. άλλα φορολογικά στοιχεία μετά το 2001 και επομένως όσα τέτοια φορολογικά στοιχεία θεωρήθηκαν το 2002 και το 2003 από την επιχείρηση θεωρούνται ως πλαστά.
- Στη Δ.Ο.Υ. κατά την έναρξη εργασιών (σημειωτέον ότι έκτοτε δεν υπάρχουν μεταβολές του αντικείμενου εργασιών) δήλωσε ως αντικείμενο το «.....» το οποίο είναι και το μόνο επιτήδευμα κατά δήλωση του φορολογούμενου. Όμως αυτός χρησιμοποίησε (εξέδωσε) φορολογικά στοιχεία αναγράφοντας παρανόμως μη δηλωμένα στη Φορολογική Αρχή αντικείμενα εργασιών όπως: «.....», «.....», «.....», «.....», «.....», με σκοπό να προσδώσει νομιμότητα σε παράνομες συναλλαγές για ίδιο όφελος.
- Κατασκεύασε μαζί με τον φερόμενο ως ιδιοκτήτη – εκμισθωτή της «επαγγελματικής του έδρας» επί της οδού, το ψεύτικο ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης του χώρου αυτού, με το οποίο φαίνεται να το ενοικίασε στον
- Στη δ/ση είναι άγνωστος. Από πλήθος στοιχείων που έχουν περιέλθει σε γνώση της Δ.Ο.Υ. αλλά και από ομολογία του ίδιου ο οποίος προσήλθε, μετά από αναζήτησή του, στη Δ.Ο.Υ., έχοντας πρόσφατα αποφυλακιστεί, παρασύρθηκε από επιτήδειους (που δεν κατονομάζει), έκανε έναρξη εργασιών έχοντας όλα τα νόμιμα δικαιολογητικά για το σκοπό αυτό (κατασκεύαζοντας μάλιστα κάποια εξ αυτών όπως π.χ. το

ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης της επαγγελματικής του έδρας) ακριβώς για να εξαπατήσει τη Φορολογική Αρχή και να αποκτήσει τη βεβαίωση έναρξης και επακόλουθα να θεωρήσει βιβλία και στοιχεία. Μας δήλωσε μάλιστα ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που θεώρησε στη Δ.Ο.Υ. μας του τα πήραν αυτοί οι άλλοι που τον έβαλαν να κάνει έναρξη εργασιών οι οποίοι τα χρησιμοποιούν για δικό τους παράνομο όφελος. Επίσης, ότι η υπογραφή που υπάρχει στα όσα φορολογικά στοιχεία κατάφερε να εντοπίσει η Φορολογική Αρχή δεν είναι δική του. Επιπλέον, προσκόμισε σε εμάς το βιβλίο εσόδων εξόδων το οποίο είχε στην κατοχή του (το μόνο που κατά δήλωσή του κατείχε) και στο οποίο δεν υπήρχε ουδεμία εγγραφή – καταχώρηση εσόδων ή εξόδων.

- Από τα στοιχεία της Δ.Ο.Υ. δεν είχε ποτέ προσωπικό, φορτηγά αυτοκίνητα ή άλλα μηχανήματα για να εκτελέσει τις εργασίες που είχε τιμολογήσει.
-».

Επειδή από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, συνολικά θεωρούμενες και λόγω έλλειψης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, από τον προσφεύγοντα προσδίδεται στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης ήτοι της λήψης εικονικού ως προς τη συναλλαγή φορολογικού στοιχείου (σχετ.ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, αλλά ούτε και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, στοιχεία με τα οποία να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα κριθέντα ως εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη εικονικότητας και καλής πίστης κρίνονται αβάσιμοι.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυε, ορίζονται τα εξής:

«4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: [...] 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, [...] Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης. [...]

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: [...] β) Ποσοστό 2% και για αξία μικρότερη ή ίση των 18.000 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα από 150.001 ευρώ έως και 1.500.000 ευρώ. [...]

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

- α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.
- β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.
- γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρησης ή ανακριβούς καταχώρησης στα πρόσθετα βιβλία του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 και της παραγράφου 5 του άρθρου 10 των συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

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

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

Επειδή, εν προκειμένω, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι η συνολική καθαρή αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι μεγάλης έκτασης, ήτοι 4,6% των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας (24.080,75 €/ 523.281,70 €), ορθώς κρίθηκαν τα βιβλία και στοιχεία της ανακριβή για την ελεγχόμενη διαχ/κή χρήση.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 30.11.2016 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» (ΑΦΜ).

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου διαχ/κής χρήσης 04/02/2004 – 31/12/2005: 9.632,30 €

2. Υπ' αριθ. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2006 (διαχ/κή χρήση 04/02/2004 – 31/12/2005):

Διαφορά φόρου	36.205,82 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	43.446,98 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	79.652,80 €

3. Υπ' αριθ. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχ/κής χρήσης 04/02/2004 – 31/12/2005:

Διαφορά φόρου	8.032,06 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	9.638,47 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	17.670,53 €

4. Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχ/κής χρήσης 04/02/2004 – 31/12/2005: 13.003,62 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
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.