



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη: 20-04-2017
Αριθ. Απόφασης: 1032

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@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 Απόφασης ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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.Τη με ημερομηνία κατάθεσης ...2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της . - . ., με Α.Φ.Μ. ..., κατοίκου Θεσσαλονίκης επί της οδού ... κατά : α) της με αριθμ. .../.../...-2016 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003 -31/12/2003, β) της με αριθμ. .../...2016 οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, γ) της **με αριθμ. .../...2016 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997** διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, των από .../2016 συμπροσβαλλόμενων εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α., και προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, και κάθε άλλης συναφούς πράξης και παράλειψης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

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

6.Τη με ημερομηνία **...-2017 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.** ... ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

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

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

Δυνάμει της με αριθ. .../...-2014 εντολής επανελέγχου η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της με αριθ. .../2012, αρχικής χειρόγραφης εντολής ελέγχου, διενεργήθηκε επανέλεγχος από τη Δ.Ο.Υ., καθότι, προέκυψαν νέα στοιχεία για την υπό έλεγχο χρήση, η οποία έχει περαιωθεί με τις διατάξεις του ν. 3888/2010. Συγκεκριμένα, από τον τακτικό έλεγχο που διενήργησε το ... **ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**, στην επιχείρηση «. . .», ΑΦΜ ..., για τις χρήσεις 2001 έως και 2006, προέκυψε ότι αυτή έλαβε 431 φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 3.850.732,66 €, πλέον Φ.Π.Α. 697.534,45 €, από 9 συνολικές επιχειρήσεις, ενώ για την ίδια περίοδο εξέδωσε 3.282 φορολογικά τιμολόγια τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή, σε πλήθος επιχειρήσεων, μεταξύ των οποίων και στην προσφεύγουσα. Συγκεκριμένα με την από .../2011 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του ..., η οποία συντάχθηκε για την επιχείρηση «. . .» διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

*«Πρόκειται για Μονοπρόσωπη Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (ΜΕΠΕ) που υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 29/06/2001 στη Θεσ/νίκη, σε μισθωμένο ακίνητο επί της οδού Βηλαρά 1 με αντικείμενο εργασιών Χονδρικό εμπόριο πολυτίμων μετάλλων και σκοπό Εισαγωγές - Εξαγωγές Εμπόριο πολύτιμων μετάλλων, αργυρού και μορφών αργύρου και γενικά ειδών και υλικών αργυροχρυσοχοΐας.Η διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρίας ανήκε στο μοναδικό της εταίρο . . **του ... και της ...**, που ενεργεί στο όνομα του κάθε πράξη διαχείρισεως και διαθέσεως, για κάθε περίπτωση που αφορά τον σκοπό της εταιρικής επιχειρήσεως.*

Από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου προέκυψε η δράση κυκλώματος εταιριών εμπορίας χρυσού εικονικών φορολογικών στοιχείων χρυσού οι οποίες παρουσιάζουν τα εξής χαρακτηριστικό:

1) Είχαν συσταθεί νόμιμα, σύμφωνα με τις διατάξεις του ελληνικού φορολογικού δικαίου

- 2) Είχαν θεωρήσει στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. πλήθος φορολογικών στοιχείων
- 3) Είχαν δηλώσει ως έδρες νοικιασμένα γραφεία που δεν λειτούργησαν ποτέ
- 4) είχαν εγκατάσταση σταθερής τηλεφωνικής γραμμής με εκτροπή σε κινητό τηλέφωνο
- 5) δεν βρέθηκε ποτέ κανένας στις έδρες των εταιρειών αυτών, αλλά ούτε και εμφανίσθηκαν οι υπεύθυνοι των εταιρειών στην υπηρεσία παρά τις προσκλήσεις που θυροκολλήθηκαν
- 6) υπέβαλλαν στις Δ.Ο.Υ. συνήθως μηδενικές δηλώσεις Φ.Π.Α. προκειμένου να έχουν την δυνατότητα να θεωρούν φορολογικά στοιχεία

Μεταξύ των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων του κυκλώματος συμπεριλαμβάνονται και οι επιχειρήσεις:

- 1) Α... Κ. Α..... Εισαγωγές - Εξαγωγές - Εμπορία Χρυσού Αργυρού και Κοσμημάτων, - ..., ΑΦ Μ, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. ...
- 2) ... ΕΠΕ Εισαγωγές - Εξαγωγές - Εμπορία Χρυσού Αργυρού και Κοσμημάτων, - Θες/νίκη, ΑΦ Μ, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. ...
- 3) ΑΣ..... ΕΠΕ Εισαγωγές - Εξαγωγές - Εμπορία Χρυσού Αργυρού και Κοσμημάτων, - ..., ΑΦΜ, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. ...

Οι ανωτέρω αναφερόμενες επιχειρήσεις εμφανίζονται ως προμηθεύτριες της ελεγχόμενης . . .

Πρόκειται ουσιαστικά για ανύπαρκτες επιχειρήσεις διότι παρόλο που προέβησαν σε έναρξη εργασιών, μέχρι και σήμερα δεν έχουν υποβάλλει δηλώσεις μεταβολής ή διακοπής εργασιών και έχουν εξαφανισθεί από τις δηλωμένες ως επαγγελματικές τους έδρες διευθύνσεις στις οποίες δε λειτούργησαν και δεν άσκησαν ποτέ εμπορική δραστηριότητα.

Δεν έχουν εκπληρώσει καμία από τις φορολογικές τους υποχρεώσεις που προκύπτουν από την έκδοση των φορολογικών τους στοιχείων στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., δεν έχουν δηλαδή υποβάλλει από ενάρξεως μέχρι σήμερα δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος εκκαθαριστικές και περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών κ.λ.π.

Με την έναρξη εργασιών τους στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. μοναδικό σκοπό είχαν αφενός να μη θεωρούνται ως «άγνωστα φορολογικά» πρόσωπα σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και αφετέρου τη θεώρηση ορισμένων φορολογικών στοιχείων, τα οποία στη συνέχεια είτε εξέδωσαν, είτε τα παραχώρησαν σε άλλους και εκδόθηκαν για παράνομες ή ανύπαρκτες συναλλαγές.

Οι πιο πάνω επιχειρήσεις και τα φυσικά πρόσωπα/19.4.2005.

Από το πιο πάνω έγγραφο γνωρίζουμε ότι τα εν λόγω φυσικά πρόσωπα συστήνουν εταιρίες συνήθως Μονοπρόσωπες Ε.Π.Ε. με σκοπό είτε τη διακίνηση λαθραίων εμπορευμάτων (χρυσού, αργύρου κ.λ.π.) είτε σε άλλες περιπτώσεις χωρίς να διακινούνται εμπορεύματα επιχειρείται η νομιμοποίηση, από τους εκάστοτε λήπτες των στοιχείων αυτών, εμπορευμάτων που αποκτήθηκαν παρανόμως από άλλους προμηθευτές.

Όσον αφορά την ελεγχόμενη επιχείρηση, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τα εμπορεύματα ακατέργαστου χρυσού και αργύρου που φαίνεται να προμηθεύεται από τις επιχειρήσεις GO... .SI.... E.Π.Ε., ΑΣ.... E.Π.Ε., ΑΣ.....E.Π.Ε., Α.Α., ΑΡ..... E.Π.Ε., ΜΠ...ΜΕ.....ΣΥ.....E.Π.Ε., ΧΡ..... E.Π.Ε., ΙΩ..... ΠΟ....ΜΕ.... E.Π.Ε.,Π. Γ., **καλύπτουν σχεδόν στο σύνολο τους τις αγορές που φέρεται ότι πραγματοποιήσει.**

Από τα προαναφερόμενα γίνεται αντιληπτό ότι η **ελεγχόμενη επιχείρηση συμμετέχει στο φαινόμενο της οργανωμένης απάτης στο Φ.Π.Α. τύπου "CAROUSEL"** παρουσιάζοντας τα κοινά χαρακτηριστικά των μηχανισμών απάτης. Δηλαδή **Διεθνή φύση** (τουλάχιστον δύο κράτη μέλη και μία ενδοκοινοτική παράδοση), **Διάφορα εμπλεκόμενα μέρη** (πολλαπλά εμπλεκόμενα μέρη στην απάτη τύπου εξαφανισμένου εμπόρου - Καρουζέλ, προκειμένου να μοιρασθούν τα οφέλη, να ελαχιστοποιηθεί η ευθύνη τους, και κυρίως για να διαστρεβλωθεί οποιαδήποτε φορολογική, αστυνομική ή δικαστική έρευνα), **Γρήγορη αλλαγή των προμηθευτών και των αγοραστών** (Η διάρκεια ζωής των δραστών της απάτης π.χ. των «εξαφανισμένων» εμπόρων, είναι πολύ σύντομη και δυσχεραίνει οποιαδήποτε έρευνα για τον εντοπισμό των πιθανών συνδέσμων με τις γνωστές επιχειρήσεις που πιθανώς εμπλέκονται ή ακόμα με τους πραγματικούς διοργανωτές), **Καμία δήλωση ή και πληρωμή του ΦΠΑ** (το κέρδος όλων των διαφορετικών τύπων απάτης είναι ο φόρος που δεν δηλώνεται και δεν καταβάλλεται στο κράτος), **Μέθοδοι πληρωμής** (η ροή των χρημάτων ακολουθεί την αντίστροφη πορεία της ροής των αγαθών). Στο συνημμένο διάγραμμα παρουσιάζεται διάρθρωση-και εμπλοκή των συμμετασχόντων εταιριών,

Η ελεγχόμενη λειτουργεί στο συγκεκριμένο κύκλωμα ως **απομονωτής** δηλαδή ως μία επιχείρηση που χρησιμοποιείται από τους διοργανωτές της απάτης για να διαστρεβλώσουν τις πιθανές έρευνες των φορολογικών αρχών. Ενεργεί ως κανονικός έμπορος που αγοράζει και που παρέχει τα αγαθά στην εγχώρια αγορά. Τοποθετημένος συνήθως μετά τον εξαφανισμένο έμπορο στην αλυσίδα των συναλλαγών, χρησιμοποιείται για να καλύψει το «μεσολαβητή» ή και το προηγούμενο στάδιο του κυκλώματος απάτης. Ο απομονωτής ανταποκρίνεται συνήθως στις φορολογικές του υποχρεώσεις, υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και πληρώνει τον οφειλόμενο ΦΠΑ (συχνά πολύ μικρά ποσά) σε εύθετο χρόνο. Πιθανόν να είναι γνωστός έμπορος και γνωρίζει ότι συμμετέχει σε κύκλωμα. Ανάλογα με την πολυπλοκότητα του σχεδίου απάτης, πολλοί απομονωτές μπορεί να συμμετέχουν στο κύκλωμα.

Η γνώση του μοναδικού εταίρου της ελεγχόμενης . . . του ... και της ... με ΑΤ ... και ΑΦΜ ... κατοίκου ... Θεσσαλονίκη ΤΚ ... και η συμμετοχή του στο κύκλωμα της απάτης αποδεικνύεται και από το γεγονός ότι πριν από την ίδρυση της ελεγχόμενης Μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε. την 29.6.2001, είχε πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών ως ατομική επιχείρηση την 23.2.1999 με το ίδιο αντικείμενο εργασιών (εμπορία πολυτίμων μετάλλων) και είχε εντοπισθεί από τις φορολογικές αρχές ως λήπτης εικονικών τιμολογίων και έτσι συστήνει την Μονοπρόσωπη Ε.Π.Ε., προβαίνοντας σε διακοπή εργασιών της ατομικής την 31.12.2001 προκειμένου να διακινηθούν τα εικονικά φορολογικά στοιχεία χωρίς να δημιουργηθούν τα προβλήματα που ήδη είχαν ανακύψει στην ατομική του

επιχείρηση, με δεδομένο ότι η συνεργασία του με τους «εξαφανισμένους εμπόρους», επιχειρήσεις που εξαφανίζονται γρήγορα δυσχεραίνει τις έρευνες της φορολογικής διοίκησης.»

Το πόρισμα της από .../2011 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. του ..., για την επιχείρηση με την επωνυμία «. . .», καταλήγει στο συμπέρασμα ότι, εφόσον οι αγορές των εμπορευμάτων, που φέρεται ότι πραγματοποίησε η επιχείρηση, αφορούσαν ανύπαρκτες συναλλαγές με αποτέλεσμα να μην έχει στην κατοχή της εμπορεύματα, τότε αντίστοιχα, και οι πωλήσεις της είναι ανύπαρκτες – εικονικές.

Η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ..., λαμβάνοντας υπόψη το σκεπτικό και τα πορίσματα ελέγχου του ..., διενήργησε έλεγχο στην προσφεύγουσα για τη χρήση 2003, λόγω μη αποδοχής του εκδοθέντος συμπληρωματικού σημειώματος περαίωσης της ΠΟΛ. 1019/2011. Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη:

- τα προσκομιζόμενα βιβλία και στοιχεία,
- Το γεγονός ότι η επιχείρηση «. . .» ήταν ο αποκλειστικός προμηθευτής της ελεγχόμενης σε ακατέργαστο άργυρο,
- το γεγονός ότι καταχώρησε τις αγορές ακατέργαστου αργύρου στη στήλη αγορές εμπορευμάτων-Α΄ & Β΄ υλών,
- το αντικείμενο εργασιών της ελεγχόμενης (κατασκευή σκευών από άργυρο),
- το γεγονός ότι επρόκειτο για υπαρκτή και γνωστή επιχείρηση αργυροχοΐας,
- το γεγονός ότι οι αγορές της ελεγχόμενης παρουσίαζαν σταθερότητα χρονικά και ποσοτικά αφού τόσο η αξία, όσο και η ποσότητα των μετάλλων που αγόρασε από την «. . .» ήταν ανάλογες και αντίστοιχες προς τις ποσότητες και τις αξίες που παρήγαγε και τελικά πώλησε στους πελάτες της,
- το ότι οι συναλλαγές της αγοράς ακατέργαστου αργύρου πραγματοποιήθηκαν αποκλειστικά τοις μετρητοίς συνάδει με την αξία των τιμολογίων λόγω του είδους του εμπορεύματος, ως είθισται στην αγορά πολυτίμων μετάλλων αφού είναι γνωστό ότι τα πολύτιμα μέταλλα υφίστανται διακύμανση στην τιμή και ο αγοραστής πρέπει να εξασφαλίσει την πιο συμφέρουσα τιμή γι αυτόν,
- τις πωλήσεις που αποδεδειγμένα πραγματοποίησε στην ελεγχόμενη χρήση, με βάση τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκόμισε και όπως προκύπτουν από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις άρθρου 20 ΠΔ 186/92 (μεγάλος αριθμός πελατών),

έκρινε ότι οι συναλλαγές μεταξύ της ελεγχόμενης και της επιχείρησης «. . .», έχουν πραγματοποιηθεί, όμως από πρόσωπα διαφορετικά από τα αναφερόμενα στα παραπάνω Τιμολόγια. Ο έλεγχος δεν ήταν δυνατόν να καταδείξει τον έτερο των συναλλασσομένων, πλην της ελεγχόμενης, αφού από την έκθεση ελέγχου του ..., η επιχείρηση «. . .» καταδεικνύεται ως μέρος ενός ευρύτερου κυκλώματος διακίνησης χρυσού, στην οποία κατέχει τον ρόλο του «απομονωτή» δηλαδή ως μία επιχείρηση που

χρησιμοποιείται για να καλύψει το «μεσολαβητή» ή και το προηγούμενο στάδιο του κυκλώματος απάτης και να διαστρεβλώσουν της πιθανές έρευνες των φορολογικών αρχών.

Έτσι, έκρινε για την ελεγχόμενη χρήση 2003, τα βιβλία ανεπαρκή και προσδιόρισε στη φορολογία εισοδήματος το καθαρό εισόδημα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994, ενώ προσδιόρισε στη φορολογία Φ.Π.Α. τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000, εκδίδοντας τις παρακάτω προσβαλλόμενες πράξεις με τις αντίστοιχες εκθέσεις εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, οι οποίες και αποτελούν την αιτιολογία αυτών. Σημειώνεται, ότι για τη φορολογία Κ.Β.Σ., συντάχθηκε ενιαία έκθεση ελέγχου για τις χρήσεις 2002 και 2003, και αντίστοιχες πράξεις επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ., για τις οποίες ασκήθηκε η με αριθμ..../...-2016 προσφυγή ενώπιον του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, κατόπιν της εν μέρει δεκτής, εκ μέρους της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Θεσσαλονίκης, ενδικοφανούς προσφυγής της.

Με την αριθμ. .../.../...-**2016** πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003 -31/12/2003) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 27,12 €, και πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 120% επί του κυρίου φόρου, ύψους 32,54 €, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2004, ήτοι συνολικό ποσό 59,66 €.

Με την **αριθμ. .../...-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 1.595,97 €, και πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 120% επί του κυρίου φόρου, ύψους 1.915,16 €, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. έτους 2003, ήτοι συνολικό ποσό 3.511,13 €.

Με την αριθμ./...-**2016 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997** διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ..., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 4.787,91 €, καθότι, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικού στοιχείων, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../...-2016 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Έλλειψη αιτιολογίας εκ μέρους της φορολογικής αρχής αναφορικά με τον χαρακτηρισμό της ως λήπτρια εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων – άρνηση της εικονικότητας των ληφθέντων τιμολογίων και καλοπιστία

2. Μη εφαρμογή της αρχής της επιεικέστερης διάταξης – παράβαση της αρχής “NE BIS IN IDEM”.
3. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων.
4. Καταστρατήγησης των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 ν. 2238/1994 σχετικά με τη δυνατότητα επανελέγχου λόγω συμπληρωματικών στοιχείων – μη νόμιμη διενέργεια επανελέγχου.
5. Μη νόμιμη διενέργεια επανελέγχου βάσει του άρθρου 68 ν. 2238/1994, παρά την ύπαρξη δικαιώματος καταστροφής βιβλίων και στοιχείων των ελεγχόμενων χρήσεων.
6. Μη νόμιμη η απόρριψη των βιβλίων της και η προσφυγή σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματός της για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και παραβίασης της αρχής της καλής πίστης

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1.....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.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.[2690/1999](#)) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου**, εκτός

αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».**

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον 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, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027).

Επειδή, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε

από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 **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, 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 αντισυμβαλλομένου 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 (ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, το τριμελές διοικητικό εφετείο Θεσσαλονίκης εξέδωσε την υπ' αρ. .../2016 **τελεσίδικη απόφαση**, με την οποία δέχεται την προσφυγή της εταιρίας «. . .» και **ακυρώνει** τα πρόστιμα που αφορούν στην έκδοση και στην λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για τις χρήσεις 2001-2002. Η εν λόγω απόφαση κρίθηκε από το ΝΣΚ μη αναιρετέα, θέτοντας επί της εν λόγω απόφασης την

από 18-7-2016 υποσημειωματική πράξη και αναγράφοντας ως αιτιολογία τη μη συνδρομή των προϋποθέσεων της §3 του άρθρου 53 του Π.Δ. 18/1989 (ΦΕΚ Α' β) και του άρθρου 2 Ν. 3900/2010 (ΦΕΚ Α' 123) και συνεπώς είναι και αμετάκλητη. Ως εκ τούτου η έκθεση ελέγχου του έως και την χρήση 2002 δεν δύναται να παράγει έννομα αποτελέσματα, πόσο μάλλον δε να αποτελέσει τη ουσιαστική βάση, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες δια της παρούσης πράξεις επιβολής προστίμου και προσδιορισμού φόρου. **Παραμένει όμως σε ισχύ και παράγει όλα τα έννομα αποτελέσματά της για τις επόμενες χρήσεις και εν προκειμένω για την κρινόμενη χρήση 2003, παράγοντας τη νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων.**

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί μη εφαρμογής της αρχής της επιεικέστερης διάταξης – παράβαση της αρχής “NE BIS IN IDEM”

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 32 περ. α' του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, υπό τον τίτλο Μεταβατικές διατάξεις: «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 της διαπίστωσής του, εφόσον το νέο καθεστώς του αρ. 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 ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π...». Ως έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας σύμφωνα με το αρ. 67 ν.4174/2013, ορίζεται η 1^η Ιανουαρίου 2014, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.

Με το ως άνω άρθρο ορίζεται λοιπόν ότι οι διατάξεις του αρ. 55 παρ. 2 του ν.4174/2013 είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις οι οποίες διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού (26.7.2013) και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο. Η δε ενεργοποίηση των διατάξεων του αρ. 55 παρ. 2 του ν. 4174/2013 υπόκειται στη βούληση του υπόχρεου σύμφωνα με τη διαδικασία που προσδιορίζεται στο νόμο και στις σχετικές εγκύκλιες ΠΟΛ, εφόσον ο ίδιος κρίνει ότι οι εν λόγω ρυθμίσεις είναι ευνοϊκότερες για αυτόν σε σχέση με τις προϊσχύσασες. Τυχόν παράλειψη του υπόχρεου για την υποβολή αίτησης, η οποία προβλέπεται ρητά ως προϋπόθεση για την υπαγωγή του σε νεότερο και ευνοϊκότερο καθεστώς κυρώσεων, έχει ως αποτέλεσμα την εφαρμογή των δυσμενέστερων προϊσχυουσών διατάξεων (βλ. ΣτΕ 120/13, 3957/2012, 3955/2011).

Η δυνατότητα επιλογής του νομοθετικού καθεστώτος για την επιβολή του προστίμου δόθηκε από τον νομοθέτη μόνο εφόσον κατά την κρίση του υπόχρεου έχει ευνοϊκότερη μεταχείριση. Επί επιβολής φόρων, δεν υπάρχει γενική αρχή του φορολογικού νόμου περί μη εφαρμογής στις εκκρεμείς φορολογικές διαφορές καταργηθέντος νόμου, αφού είχε γεννηθεί (υπό το νόμο αυτό) η υποχρέωση του φορολογούμενου για καταβολή του φόρου (ΣτΕ 189/2005). Έτσι, νεότερη ευμενέστερη διάταξη – η οποία μάλιστα δεν ίσχυε κατά την έκδοση των αρχικώς προσβαλλόμενων πράξεων- δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει αναδρομική ισχύ εάν ορίζεται ότι για τις εκκρεμείς υποθέσεις, οι οποίες δεν καταλαμβάνονται από τη νεότερη διάταξη εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι καταργούμενες διατάξεις, διότι από τη ρύθμιση αυτή προκύπτει κατά ρητό ορισμό του νόμου, ότι στις εκκρεμείς κατά τη δημοσίευση του νόμου υποθέσεις έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του παλαιότερου νόμου (ΣτΕ 2672/84).

Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι η υπαγωγή του υπόχρεου σε ευνοϊκότερο καθεστώς υπόκειται στην αποκλειστική επιλογή του μέσω ανέκκλητης δήλωσής του ενώπιον της αρμόδιας φορολογικής αρχής μέσα σε ορισμένη προθεσμία τιθέμενη από το νόμο και όχι στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής κατά τον καταλογισμό του προστίμου. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επιδιώκει την ακύρωση των ως άνω καταλογιστικών πράξεων ως μη νόμιμων, υποστηρίζοντας ότι, φορολογική αρχή δεν εφάρμοσε την αρχή «ne bis in idem», που διέπει και το διοικητικό δίκαιο ήτοι, κακώς της επιβλήθηκαν, για μία και μόνο παράβαση, αυτή της λήψης εικονικών τιμολογίων, πολλαπλά πρόστιμα, όπως πρόστιμο Κ.Β.Σ. , πρόστιμο Φ.Π.Α., φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α., ενώ έπρεπε να της επιβληθεί μόνο ένα πρόστιμο, το μεγαλύτερο από αυτά.

Κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 4 παρ. 1 του 7ου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, για την ενεργοποίηση της προβλεπόμενης σε αυτήν απαγόρευσης (ne bis in idem), απαιτείται, κατ' αρχήν, να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις: (α) πρέπει να υπάρχουν περισσότερες της μίας διακεκριμένες διαδικασίες επιβολής κύρωσης, οι οποίες δεν συνδέονται στενά μεταξύ τους, (β) οι διαδικασίες αυτές πρέπει να είναι “ποινικές” κατά την αυτόνομη έννοια της ΕΣΔΑ, ήτοι, βάσει των κριτηρίων Engel, κατ' εφαρμογή των οποίων μπορούν να θεωρηθούν ως “ποινικές” και κυρώσεις που επιβάλλονται από διοικητικά όργανα, ενόψει της φύσης των σχετικών παραβάσεων ή/και του είδους και της βαρύτητας των προβλεπόμενων γι' αυτές διοικητικών κυρώσεων, (γ) η μία από τις διαδικασίες πρέπει να έχει περατωθεί με αμετάκλητη απόφαση και (δ) οι διαδικασίες πρέπει να στρέφονται κατά του ίδιου προσώπου και να αφορούν στην ίδια κατ' ουσίαν παραβατική συμπεριφορά.

Η πρώτη των ανωτέρω προϋποθέσεων αντιμετωπίστηκε από το ΣτΕ σε υπόθεση προδικαστικού ερωτήματος, που αφορούσε στο επιτρεπτό της επιβολής, με ξεχωριστή πράξη της αρμόδιας φορολογικής αρχής, δεύτερης διοικητικής κύρωσης για την ίδια φορολογική παράβαση.

Με την απόφασή του 108/2015 σε συμβούλιο, το Β΄ Τμήμα του ΣΤΕ δέχθηκε τα ακόλουθα: «Η διάταξη του άρθρου 4 παρ. 1 του 7ου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ δεν έχει πεδίο εφαρμογής και, συνεπώς, δεν ανακύπτει ζήτημα παραβίασής της, σε περίπτωση που, ναι μεν επιβάλλονται “ποινικές” κυρώσεις με διακεκριμένες διαδικασίες, αλλά αυτές συνδέονται στενά μεταξύ τους κατ’ ουσίαν και κατά χρόνον (βλ. λ.χ. ΕΔΔΑ Nykänen, *op.cit.*, σκέψη 50 και ΕΔΔΑ Lucky Dev, *op.cit.*, σκέψη 60), ώστε να πρόκειται ουσιαστικά όχι περί αυτοτελών διαδικασιών, αλλά περί μιας ενιαίας κυρωτικής διαδικασίας (βλ. λ.χ. ΕΔΔΑ 17.2.2015, *Boman* κατά Φινλανδίας, 41604/11, σκέψεις 42-43) ή, κατά μείζονα λόγο, όταν επιβάλλονται σωρευτικά (δύο ή περισσότερες) κυρώσεις στο πλαίσιο της ίδιας διαδικασίας. [...]»

Συνεπώς, βάσει των προαναφερθέντων και λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, δεν προκύπτει παραβίαση της αρχής «ne bis in idem», με την έννοια ότι : α) στη φορολογία εισοδήματος καταλογίστηκε φόρος, λόγω μη αναγνώρισης έκπτωσης, από τα ακαθάριστα έσοδα, των δαπανών που στηρίζονται σε εικονικά φορολογικά στοιχεία, και β) στη φορολογία ΦΠΑ καταλογίστηκε φόρος, λόγω της μη αναγνώρισης έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εισροών από το φόρο εκροών. Επιπλέον, σημειώνεται, ότι η λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και το πρόστιμο του Κ.Β.Σ. επιβάλλεται για την αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και την αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων, ενώ παράλληλα εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλόμενων κυρώσεων. Από την άλλη πλευρά, στο πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α. η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης του φόρου υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας του φόρου και τούτο για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου οι οποίες μπορούν να γίνουν με τη συμπαιγνία των μερών. Η αυστηρότητα της νομολογίας σε όλα τα Ευρωπαϊκά κράτη δικαιολογείται από αυτή καθεαυτή τη φύση του μηχανισμού λειτουργίας του Φ.Π.Α., και στις περιπτώσεις των εικονικών ή πλασματικών τιμολογίων είναι προφανές ότι διενεργείται μια καταδολιευτική σε βάρος του Δημοσίου πράξη, που επιτάσσει την επιβολή προστίμου στον λήπτη ίσο με το τριπλάσιο του Φ.Π.Α. που αναγράφεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθ’ ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 6 παρ. 1 του ν. 2523/1997.

Επειδή, εξάλλου, εν όψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει – κατ’ αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του **φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης** και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Στε 53/92, 457/94).

Συνεπώς, από τα ανωτέρω εκτεθέντα, δεν προκύπτει παραβίαση της αρχής «non bis in idem», και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί παραγραφής

Επειδή, στο άρθρο 72 (πρώην 66) παρ. 11 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι : «11. 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. 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. 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 έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο το 84 παρ. 1 του Ν.2238/94, όπου ορίζεται ότι «η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου 84, «το δικαίωμα του Δημοσίου για 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... β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν 2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.»

Επειδή, με το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίστηκε ότι «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν **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 Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.»

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο

πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.”

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 57 παράγραφος 2 του Ν.2859/2000 , ορίζεται ρητά ότι «Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν.2523/1997:«Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή .Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμα αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση 2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παρ., 3 και 4 του άρθ., 19 του παρόντος νόμου.»

Επειδή, στο άρθρο 9§5 του Ν.2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα

ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, ορίζεται ότι : « Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε. Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών, η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι : «*Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.*»

Επειδή εξάλλου στο άρθρο 72§3 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «....Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση διενεργήθηκε επανέλεγχος, καθότι περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., μετά την αποδοχή από την προσφεύγουσα εταιρεία του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης ν. 3888/2010, νέων στοιχείων, για τη χρήση 2003, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, το δικαίωμα του

Δημοσίου για επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων για την παράβαση, της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι, μετά την 31/12/2014. Εν συνεχεία και βάσει των άρθρων 87 του ν. 4316/2014 και 22 του νόμου 4337/2015, η ανωτέρω παραγραφή παρατάθηκε μέχρι και την 31/12/2016, και ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγεγραμμένης αξίωσης του Δημοσίου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό περί καταστρατήγησης των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 ν. 2238/1994 σχετικά με τη δυνατότητα επανελέγχου λόγω συμπληρωματικών στοιχείων – μη νόμιμη διενέργεια επανελέγχου

Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επιδιώκει την ακύρωση των ως άνω καταλογιστικών πράξεων ως μη νόμιμων υποστηρίζοντας ότι αποδέχθηκε και περαίωσε οριστικά τις ανέλεγκτες χρήσεις γνωρίζοντας στη συνέχεια ότι λόγω της περαίωσης αυτής μπορεί να τύχει του ευεργετήματος των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 12 του ν. 3888/2010, με βάση τις οποίες εφόσον έχει αποπληρωθεί ο φόρος εισοδήματος βάσει οποιασδήποτε απόφασης περαίωσης, όπως στην συγκεκριμένη περίπτωση, αίρεται η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων κατά το άρθρο 21 του Κ.Β..Σ όσον αφορά τις περατωθείσες χρήσεις και τη χρήση 2003.

Ο ανωτέρω ισχυρισμός δεν ευσταθεί καθότι στην παρ. 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010, ρητά ορίζεται ότι, αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της [παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε.](#) και της [παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α.](#), εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.

Επειδή επιπλέον με βάση τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : *«Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.»*

Επιπλέον πάγια είναι και η θέση της νομολογίας η οποία και έχει κρίνει και για τις περιπτώσεις όπου δυνάμει περαίωσης επέρχεται διοικητική επίλυση της διαφοράς (η οποία και επέχει θέση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης βλ.αρ70 Ν.2238/1994, ΣτΕ1392/1993 ΔΕΦΑΘ 1635/2009) ότι *«Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπόψην του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υποχρέου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη»* (ΣτΕ 2122/2012, 3705/2011,495/2009,465/2008, 3293,2008,572-574/2007, 877/2002,1425-6/2000, ΓΝΔΝΣΚ 357/2012).

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την νομολογία, συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕφίωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000). Με βάση τα συμπληρωματικά στοιχεία , η οικεία Αρχή, προκειμένου να εκδώσει τις ως άνω καταλογιστικές πράξεις, μπορεί είτε να συντάξει τη σχετική έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου φορολογούμενου, κατά τον έλεγχο δε αυτόν μπορεί να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα άλλης δημόσιας φορολογικής ή μη αρχής (ΣτΕ 3953-54/2012, 2122/2012, 3705/2011, 459/2009, 3293/2008, 572-574/2007).

Οι παραπάνω συνεπώς διατάξεις, επιτρέπουν στον έλεγχο να επανέλθει σε περαιωμένες χρήσεις καθώς αναφέρουν ότι, αν από συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου ελέγχου, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιήλθε στο αρχικό φύλλο ελέγχου δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου. **Τα συμπληρωματικά στοιχεία εν προκειμένω ήταν η Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.(Π.Δ. .../92) του ... η οποία διαβιβάσθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με το υπ' αριθ. πρωτ. .../17-6-2011 έγγραφο και κατά συνέπεια σύννομά εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις,**

καθότι δεν έγινε αποδεκτό από την προσφεύγουσα το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας θα πρέπει να απορριφθούν.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης προσφυγής σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος της

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) παρ. 2,4,7, και 8 ορίζεται ότι : «2.Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7.»

3,

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).....,ζ),η),θ)

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..»

5,

6,

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.

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

περιπτώσεις:

α) ..., β) ..., γ), δ), 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, από τον διενεργηθέντα ως προς τη φορολογία εισοδήματος, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 2238/1994, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας την κρινόμενη χρήση 2003, κρίθηκαν ανεπαρκή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3, 4, 6 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ύψους 8.866,47 €, που αντιστοιχούν σε ποσοστό 18,58 %, επί των ακαθάριστων εσόδων. Κατόπιν αυτού, τα αποτελέσματα των χρήσεων αυτών προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά. Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/94 και τα καθαρά κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου, ενώ τα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία Φ.Π.Α. προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000.

Επειδή, περαιτέρω, στη φορολογία Φ.Π.Α. ο έλεγχος προέβη στον επαναπροσδιορισμό των φορολογητέων εισροών ως προς την μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α., φορολογητέων εισροών της χρήσης 2003, κατά το μέρος της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και του αναλογούντος φόρου αυτών, καθόσον πρόκειται για μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, αποτελεί μέθοδο καταδολίευσης των συμφερόντων του Δημοσίου, αφού με τον τρόπο αυτό, δεν καταβάλλονται από τους συναλλασσόμενους (εκδότες και λήπτες) οι αναλογούντες φόροι (εισοδήματος και Φ.Π.Α.).

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ορθά ο έλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανεπαρκή για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003, καθόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 30 § 3 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός είναι αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από .../2016, εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. 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 Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της υπ' αριθμ. .../...-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της «. . - .», με
Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

Υπ' αριθ. .../...-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικ.έτους 2004 (διαχειριστική περίοδος 01/1/2003 – 31/12/2003)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά		-16.466,21	11.397,72	11.397,72
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	702,90	675,78	675,78
	Χρεωστικό ποσό			
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		154,91	154,91	154,91
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		30,98	30,98	30,98
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ. ΟΓΑ εκπροθέσμου		16,52	16,52	16,52
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			32,54	32,54
Ποσά προς επιστροφή βάσει δήλωσης				
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή			
	για επιστροφή	500,49	440,83	440,83

Β. Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α.

Υπ' αρ. .../...-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής
περιόδου 01/01/2003-31/12/2003

	Δήλωσης	ελέγχου	Απόφασης
Αξία φορολογητέων εκροών	47.066,34	47.066,34	47.066,34
Αξία φορολογητέων εισροών	39.643,71	30.777,24	30.777,24
Φόρος εκροών	8.064,23	8.064,23	8.064,23
Υπόλοιπο φόρου εισροών	8.762,60	7.166,63	7.166,63
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου		1.595,97	1.595,97
Πιστωτικό υπόλοιπο φόρου	698,37		
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	698,37		
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)		1.915,16	1.915,16
Καταλογιζόμενο ποσό		3.511,13	3.511,13

Γ. Ως προς το πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/97

Υπ'αρ. .../....-2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2003 – 31/12/2003

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997 (1.595,97 X 3)	4.787,91 €
---	-------------------

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.