



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 05/04/2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 905

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

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' 55/16-01-2014).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 07/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ:, κατά των υπ' αριθ./.....2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και/.....2016 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. και/.....2016 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006 των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07/12/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 1.907,95€, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας 2.289,54€, δη σύνολο φόρου 4.197,49€, λόγω λήψης τριών (-3-) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 6.000,30€ πλέον ΦΠΑ 1.140,06€ ως κάτωθι:

α/α	Είδος Φορολογικού Στοιχείου	Αριθμός	Ημερ/νία	Προμηθευτής	Α.Φ.Μ.	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ 19%	ΣΥΝΟΛΟ
1	ΔΑ-ΤΠ	369	24/11/06			4.050,00	769,50	4.819,50
2	ΔΑ-ΤΠ	362	23/11/06			950,30	180,56	1.130,86
3	ΤΠΥ	579	22/12/06			1.000,00	190,00	1.190,00
ΣΥΝΟΛΑ						6.000,30	1.140,06	7.140,36

που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων της ατομικής της επιχείρησης, τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών, καθώς και τη μη αναγνώριση της αξίας και του ΦΠΑ των ανωτέρω στοιχείων από τις φορολογητέες εισροές και το ΦΠΑ αυτών.

Περαιτέρω, με την υπ' αριθ./.....2016 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο 3.420,18€, διότι ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΦΠΑ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Άρνηση εικονικότητας της συναλλαγής. Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και η εκδότηρια των στοιχείων Ο.Ε. ήταν υπαρκτό φορολογικά πρόσωπο.

2. Έλλειψη κινήτρου για λήψη εικονικών τιμολογίων λόγω μη ουσιαστικής διαφοροποίησης των οικονομικών αποτελεσμάτων.
3. Μη νόμιμος ο χαρακτηρισμός του κύρους των βιβλίων ως ανακριβών. Ανατιολόγητη και εσφαλμένη εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού.
4. Παραγραφή της ελεγχόμενης χρήσης.

Ως προς τον 1° και 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 3 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 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 την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται...».

Επειδή, το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4174/2013, όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν.4337/2015, ορίζει ότι: «...Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. ... 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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική

δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται...», δίχως να μεταβάλλεται, τυπικά και ουσιαστικά για την προκειμένη περίπτωση, η πρόθεση του νομοθέτη ως προς τον εννοιολογικό προσδιορισμό του πλαστού και εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992: «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 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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, περαιτέρω, κατά την έννοια των σχετικών διατάξεων ΚΒΣ, όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και 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 505/2012, 4037-4039/2011 7μ., 1498/2011, 3528, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653, 552, 547, 347/2006, 1219, 511/2005).

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της τρία (-3-) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 6.000,30€ πλέον ΦΠΑ 1.140,06€.

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην από 12/02/2016 έκθεση ελέγχου τουΕιδικού Συνεργείου Ελέγχου, οι διαπιστώσεις και το πόρισμα της οποίας αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα και παρακολούθημα της από 08/11/2016 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως τόσο η εικονικότητα των συναλλαγών των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα όσο και η πλαστότητα αυτών για τους κάτωθι λόγους:

1. Όλα τα φορολογικά στοιχεία της εκδότριας επιχείρησης «.....» έχουν εκδοθεί από μη νόμιμο φορολογικό μηχανισμό.
2. Η εκδότρια επιχείρηση, ενώ είχε μηδαμινές αγορές και έξοδα, εμφανίζεται από διασταυρώσεις τρίτων να πραγματοποιεί υπέρογκες πωλήσεις.
3. Η εκδότρια επιχείρηση δεν απασχόλησε προσωπικό.
4. Η εκδότρια επιχείρηση δε διέθετε μεταφορικά μέσα για τη διακίνηση των εμπορευμάτων.
5. Οι φορτωτικές που εκδόθηκαν από μεταφορικές επιχειρήσεις για τη διακίνηση εμπορευμάτων της εκδότριας επιχείρησης είναι πλαστές και εικονικές.
6. Η εκδότρια επιχείρηση δεν εκπλήρωσε τις φορολογικές της υποχρεώσεις ως προς την υποβολή δηλώσεων (εισοδήματος, ΦΠΑ, συγκεντρωτικών καταστάσεων κ.λπ.).
7. Η περιγραφή στα εκδοθέντα παραστατικά των πωλούμενων εμπορευμάτων και των υπηρεσιών που παρείχε η εκδότρια επιχείρηση δε συνάδουν με τη δραστηριότητα που αυτή έχει δηλώσει.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια – δελτία αποστολής και τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών) που έλαβε η προσφεύγουσα είναι πλαστά και εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί πραγματικών συναλλαγών και έλλειψης κινήτρου για τη λήψη εικονικών απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 30 παρ. 7 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ..... Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: α) 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». Εν προκειμένω, η διαπραχθείσα παράβαση (χρήση εικονικών άνω των 880,00€) εμπίπτει στις εξαιρέσεις της

προαναφερθείσας διάταξης και ως εκ τούτου τα βιβλία και τα στοιχεία της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας δεν κρίνονται εκ του νόμου επαρκή και ακριβή.

Επειδή, με το άρθρο 30 παρ. 7 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «*Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού*».

Επειδή, με το άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «*Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α)..... 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, 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, στην παράγραφο 31.6.1 της ΠΟΛ. 1024/2007 ορίζεται ότι: «*Σύμφωνα με τις διατάξεις του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 30 για την κρίση των βιβλίων ως ανακριβών και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος πρέπει: α) οι πράξεις ή οι παραλείψεις που ορίζονται από τις περιπτώσεις α' έως ε', ζ' και η' της παραγράφου αυτής (άρθρο 30 παρ. 4) να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα. Η κάλυψη ή μη της προϋπόθεσης αυτής είναι θέμα πραγματικό, που κρίνεται από το φορολογικό έλεγχο.....*».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η καθαρή αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων ανέρχεται σε 7,09% επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων και 30,9% επί των δηλωθέντων λογιστικών κερδών και επομένως το λογιστικό αποτέλεσμα επηρεάστηκε εκτεταμένα.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης απόρριψης του κύρους των βιβλίων και αναιτιολόγητης εφαρμογής εξωλογιστικού προσδιορισμού απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 ορίζεται 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 περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή*

ανακριβεία των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, με την παράγραφο 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «.....γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. 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..... 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.....».

Επειδή, με την 1058329/1851/ΔΕ-Α'/ΠΟΛ. 1087/10-06-2005 διευκρινίζεται ότι: «..... ως απόκρυψη για την εφαρμογή των ανωτέρω νοείται οποιαδήποτε, ανεξαρτήτως προελεύσεως, απόκρυψη ακαθάριστου εισοδήματος.....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση τα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία δε συνιστούν απόκρυψη ακαθάριστου εισοδήματος, αλλά ανάγονται στο σκέλος των εξόδων – δαπανών που είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση των φορολογητέων κερδών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης εφαρμογής εξωλογιστικού προσδιορισμού γίνεται εν μέρει αποδεκτός ως νόμω και ουσία βάσιμος και μόνο ως προς την εσφαλμένη κατ' άρθρο 30 §2' του ν. 2238/1994 προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων και κατ' επέκταση το ύψος των φορολογητέων εκροών.

Ως προς τον 4° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 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.....».

Επειδή, το άρθρο 57 του ν. 2859/2000 ορίζει 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 επίδοση της

εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις 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)..... γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.....».

Επειδή, το άρθρο 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000 ορίζει 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 ΔΟΥ, 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, στην προκειμένη περίπτωση από το υπ' αρ./...../12-02-2016 δελτίο πληροφοριών τουΕιδικού Συνεργείου Ελέγχου και την επισυναπτόμενη σε αυτό έκθεση ελέγχου, που εστάλη στη Δ.Ο.Υ., προέκυψε ότι η επιχείρηση «.....» εξέδωσε προς την προσφεύγουσα τρία (-3-) πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές. Οι εν λόγω διαπιστώσεις συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία υπό την έννοια των διατάξεων του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, το δικαίωμα το Δημοσίου για έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού και επιβολής προστίμων λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006 παραγράφεται οριστικά στις 31/12/2017 και κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ./07.12.2016 ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ: ως κατωτέρω:

- i. Την τροποποίηση της υπ' αρ./.....2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006.
- ii. Την απόρριψη ως προς την υπ' αριθ./.....2016 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006

Περιγραφή	Βάσει δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Ελέγχου - Απόφασης
Αξία Φορολογητέων εκροών	84.621,38	91.391,09	84.621,38	-6.769,71
Αξία Φορολογητέων εισροών	40.008,62	34.008,32	34.008,32	0,00
Φόρος Εκροών	9.598,73	10.366,62	9.598,73	-767,89
Φόρος Εισροών	10.132,79	8.992,73	8.992,73	0,00
Πιστωτικό Υπόλοιπο	534,06			0,00
Χρεωστικό Υπόλοιπο		1.907,95	1.140,06	-767,89
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας		2.289,54	1.368,07	-921,47
Σύνολο φόρου για καταβολή		4.197,49	2.508,13	-1.689,36

Υπ' αριθ./.....2016 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 Ν. 2523/1997
της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006

Πρόστιμο	3.420,18€
----------	-----------

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.