



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 –

Αριθ. τηλ.: 2313333254

Αριθ. fax: 2313333258

Ηλεκτρονική δ/νση: ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

Url: www.aade.gr

Αριθμός Απόφασης: 879/03-04-2017

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1002/31-12-2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή τ... προσφεύγο..... κ. του με Α.Φ.Μ.:, κατά των ακόλουθων οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οι οποίες εκδόθηκαν σε βάρος της υπόχρεης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:

α. Με αριθμό/20-10-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) για το οικονομικό έτος 2004 [διαχειριστική περίοδος 2003 (01/01/2003 – 31/12/2003)].

β. Με αριθμό/20-10-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) για τη διαχειριστική περίοδο 2003.

γ. Με αριθμό/20-10-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) για τη διαχειριστική περίοδο 2003.

δ. Με αριθμό/20-10-2016 Οριστικής Πράξης Επιβολής Ειδικής Κύρωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990) για τη διαχειριστική περίοδο 2003.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. σε βάρος της υπόχρεης εταιρείας.

6. Την από .../.../2016 Εισήγηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, με την οποία εισηγείται την απόρριψή της και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής τ... προσφεύγο..... **Κ.** του με **Α.Φ.Μ.:**, η οποία **ασκήθηκε εμπρόθεσμα** και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1.

Με την με αριθμό/20-10-2016 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για το **οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003)**, επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης εταιρείας **διαφορά κύριου φόρου 63.085,79 € και πρόσθετος φόρος, επί της διαφοράς, λόγω ανακρίβειας 75.702,95 €, δηλαδή συνολικός φόρος 138.788,74 €, επειδή**, από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ. σε αυτήν, διαπιστώθηκε ότι **είχε ζητήσει, αποδεχτεί, λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία της, κατά την ως άνω διαχειριστική περίοδο, ένα (1) μερικώς εικονικό – ως προς τη συναλλαγή – φορολογικό στοιχείο δαπάνης, απροσδιόριστης εικονικής αξίας, χειρογράφως εκδοθέντος και άνευ σειράς και, συγκεκριμένα, το Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών (ΤΠΥ) Νο...../...-...-2003, καθαρής αξίας 70.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18% 12.600,00 €, έκδοσης τ... «.....» με Α.Φ.Μ.:** προς την υπόχρεη εταιρεία, (Π.Θ...../...-...-2003, πρώην Δ.Ο.Υ. (.....), έδρα, άνευ σειράς, πέντε (5) χειρογράφως εκδιδόμενα στελέχη – μπλοκ ΤΠΥ των πενήντα (50) φύλλων έκαστο, Νο301 – Νο550, ίχνος διάτρησης 03), **για την παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών προς την τελευταία και, ειδικότερα, για την τοποθέτηση διαφημιστικής πινακίδας της,**
....., όπως αναγράφεται στο από .../.../2003 Ιδιωτικό Συμφωνητικό που υπογράφηκε από τους αντισυμβαλλόμενους.

Η ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της υπόχρεης εταιρείας του επίμαχου μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου συνιστά, εκ μέρους της, παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 2 παράγραφος 1 του άρθρου 12 παράγραφος 1 του άρθρου 18 παράγραφος 2 πρώτο εδάφιο και παράγραφος 9 και του άρθρου 36 παράγραφοι 1 και 10 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003).

Εξαιτίας της ανωτέρω παράβασης **τα βιβλία και στοιχεία** της ελεγχθείσας υπόχρεης εταιρείας, **για το οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003), κρίθηκαν ανακριβή**, κατά τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 2 και παράγραφος 4 περιπτώσεις α) και γ) του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003) και, συνεπώς, **τα καθαρά φορολογητέα κέρδη της προσδιορίστηκαν εξωλογιστικώς**, κατά τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 1 και παράγραφος 2 περίπτωση γ) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και του άρθρου 32 παράγραφος 1 του ίδιου νόμου, όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003).

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/20-10-2016 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994)** εδράζεται στις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2016 **Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994)** της Δ.Ο.Υ., για το **οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003)** της υπόχρεης εταιρείας.

2.

Με την με αριθμό/20-10-2016 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη **διαχειριστική περίοδο 2003**, επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης εταιρείας **κύριος φόρος 12.600,00 € και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 15.120,00 €, δηλαδή συνολικός φόρος 27.720,00 €, επειδή**, από τον διενεργηθέντα φορολογικό

έλεγχο της Δ.Ο.Υ. σε αυτήν, διαπιστώθηκε ότι είχε συμψηφίσει, κατά την εν λόγω διαχειριστική περίοδο, **Φ.Π.Α. αξίας 12.600,00 €**, προερχόμενο από φορολογητέα δαπάνη που αφορούσε στη ζήτηση, αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της του μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου που αναφέρθηκε στο με αριθμό 1 στοιχείο.

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/20-10-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)** εδράζεται στις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από/.../2016 Έκθεση Ελέγχου **Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)** της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2003 της υπόχρεης εταιρείας.

3.

Με την με αριθμό/20-10-2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου **Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2003, επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης εταιρείας **ειδικό πρόστιμο Φ.Π.Α. 37.800,00 €**, επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ. σε αυτήν, διαπιστώθηκε ότι είχε υποπέσει, κατά την εν λόγω διαχειριστική περίοδο, στην παράβαση που αναφέρθηκε στα με αριθμούς 1 και 2 στοιχεία, η οποία επισύρει την κύρωση – ειδικό πρόστιμο (τριπλάσιο) που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2003, ως ακολούθως:

Ειδικό πρόστιμο Φ.Π.Α.: 12.600,00 € x 3 = 37.800,00 €.

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/20-10-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου **Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)** εδράζεται στις διαπιστώσεις και στο πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από/.../2016 Έκθεση Ελέγχου **Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)** της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2003 της υπόχρεης εταιρείας.

4.

Με την με αριθμό/20-10-2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης **Φ.Π.Α. (άρθρο 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2003, επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης εταιρείας **ειδική κύρωση Φ.Π.Α. 12.600,00 €**, επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ. σε αυτήν, διαπιστώθηκε ότι είχε υποπέσει, κατά την εν λόγω διαχειριστική περίοδο, στην παράβαση που αναφέρθηκε στα με αριθμούς 1 και 2 στοιχεία, η οποία επισύρει την ειδική κύρωση που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990, ως ακολούθως:

Ειδική κύρωση Φ.Π.Α.: 12.600,00 €.

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/20-10-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης **Φ.Π.Α. (άρθρο 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990)** εδράζεται στις διαπιστώσεις και στο πόρισμα του ελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από/.../2016 Έκθεση Ελέγχου **Ειδικής Κύρωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990)** της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2003 της υπόχρεης εταιρείας.

Η υπόχρεη εταιρεία με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:**, σύμφωνα με τα στοιχεία που είναι καταχωρημένα στο πληροφοριακό σύστημα “taxis”, πραγματοποίησε έναρξη εργασιών με ημερομηνία/.../1992 και διακοπή εργασιών με ημερομηνία/.../2007, άσκησε, καθ’ όλην τη διάρκεια της λειτουργίας της, ως κύρια και μοναδική δραστηριότητα την «Αντιπροσωπεία ή Μεσιτεία Πώλησης Υποδημάτων Γενικά» και τήρησε τρίτης κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992). ... δε προσφεύγ.... **Κ. του με Α.Φ.Μ.:**, διέτελεσε, καθ’ όλην τη διάρκεια λειτουργίας της υπόχρεης εταιρείας, ομόρρυθμο μέλος της με ποσοστό 50%, διαχειρ..... και νόμιμ.... εκπρόσωπός της.

... προσφεύγ..... **Κ.** του με **Α.Φ.Μ.:**, με την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις του **Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

1.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι παράνομες ως εκδοθείσες και άκυρες, διότι εκδόθηκαν πέραν της αποκλειστικής προθεσμίας που ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 παράγραφος 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Ειδικότερα, με τις εν λόγω διατάξεις ορίζεται αποκλειστική προθεσμία, για την έκδοση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ενός (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογουμένου. ... προσφεύγ..... κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ., κατά την 25/05/2016, το με αριθ. πρωτ./25-05-2016 Υπόμνημα επί του με αριθμό/...-...-2016 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (άρθρο 28 παράγραφος 2 του Ν.4174/2013) της εν λόγω Δ.Ο.Υ. που τ... είχε κοινοποιηθεί προγενέστερα. Οι προσβαλλόμενες πράξεις, ωστόσο, εκδόθηκαν την 20/10/2016, δηλαδή πέντε (5) περίπου μήνες μετά από την υποβολή εγγράφως των απόψεων τ... προσφεύγο..... (25/05/2016), κατά παράβαση των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 28 παράγραφος 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και, συνεπώς, καθίστανται παράνομες ως εκδοθείσες και άκυρες.

2.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, για το οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003), είχε παραγραφεί κατά την 31/12/2014, σύμφωνα με τις διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων του άρθρου 68 παράγραφος 2 περίπτωση α) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και του άρθρου 84 παράγραφος 4 περίπτωση β) του ίδιου νόμου. Επιπροσθέτως, η γνωστοποίηση της έκδοσης εντολής ελέγχου για την υπόχρεη εταιρεία, κοινοποιήθηκε στ...ν προσφεύγο.... κατά την 13/01/2015, δηλαδή μετά από την 31/12/2014, με το με αριθ. πρωτ./29-12-2014 έγγραφο της Δ.Ο.Υ.

3.

Υφίσταται παραγραφή της ευθύνης τ... προσφεύγο..... ως ομορρύθμου μέλους της υπόχρεης εταιρείας. Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Εμπορικού Νόμου, με την πάροδο πενταετίας από την αποχώρηση του ομορρύθμου μέλους από την εταιρεία παραγράφονται οι κατά αυτού απαιτήσεις τρίτων. Η υπόχρεη εταιρεία πραγματοποίησε διακοπή εργασιών με ημερομηνία .../.../2007, από την οποία και έως την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων παρήλθε χρονική περίοδος μεγαλύτερη των πέντε (5) ετών και, συνεπώς, έχει παραγραφεί η εναντίον τ... προσφεύγο..... απαίτηση.

4.

Η επιβολή σε βάρος της υπόχρεης εταιρείας των επίδικων φόρων και προστίμων είναι μη νόμιμη λόγω οριστικής και αμετάκλητης περαίωσης του ένδικου οικονομικού έτους 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003) βάσει των διατάξεων του Ν.3888/2010, με την αποδοχή του οικείου εκδοθέντος εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης. Κατά συνέπεια, η Φορολογική Διοίκηση δεν δύναται επ' ουδενί να επανέλθει στο ανωτέρω περαιωθέν οικονομικό έτος.

5.

Μη ουσιαστική τήρηση των δικαιωμάτων πρόσβασης στον φάκελο και προηγούμενης ακρόασης κατά την προδικασία.

6.

Η συναλλαγή που απεικονίζεται στο επίδικο ληφθέν ΤΠΥ είναι αληθής και πραγματική.

7.

Οι ισχυρισμοί της Φορολογικής Διοίκησης είναι ανατιολόγητοι και αστήρικτοι, οι δε εκθέσεις ελέγχου και οι βάσει αυτών προσβαλλόμενες πράξεις στερούνται ειδικής αιτιολογίας.

8.

Αυθαίρετη η κρίση της Φορολογικής Διοίκησης περί αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων και η απόρριψη των βιβλίων ως ανακριβών.

9.

Επίκληση των διατάξεων του άρθρου 19 παράγραφος 4 του Ν.2423/1997, σύμφωνα με τις οποίες για τη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας ληφθέντος φορολογικού στοιχείου απαιτείται, μεταξύ άλλων, το ένα τουλάχιστον από τα συναλλασσόμενα πρόσωπα να είναι άγνωστο (ανύπαρκτο) φορολογικώς πρόσωπο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) (ΦΕΚ84Α/26-05-1992), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003), στον εν λόγω Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών αναφορικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003), ορίζονται οι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013) ορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται το πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται η πράξη προσδιορισμού φόρου και τα είδη αυτής, τα οποία η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) απαριθμούνται οι εκτελεστοί τίτλοι για την είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου.

Αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους τ... προσφεύγο.....:

Οι προβαλλόμενοι λόγοι και ισχυρισμοί τ... προσφεύγο..... απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι, και αναπόδεικτοι, κρίνονται δε ως αλυσιτελώς και παρελκυστικώς προβαλλόμενοι, για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 παράγραφος 4 του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ179Α/11-09-1997), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003), ορίζεται ότι

«4. 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.
.....»

και με τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003), ορίζεται ότι

«9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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, με τις διατάξεις του άρθρου 66 παράγρ. 5 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι
«5. **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 στην 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,».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγραφος 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003), κάθε εγγραφή στα βιβλία που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Η κατάργηση της διάταξης του άρθρου 43 παράγραφος 3 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Σ. (Π.Δ.99/1977, ΦΕΚ34Α/1977), σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ' ουσίαν αντικατάστασή της από τη διάταξη του άρθρου 18 παράγραφος 2 του ισχύοντος, κατά το επίδικο οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003), Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μίας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίησή της, καθόσον δεν προσδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μία συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία (**σχετική η με αριθμό 572/2011 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.**).

Επειδή, σύμφωνα με την κείμενη νομολογία, η κρίση περί της εικονικότητας μίας **εμπορικής συναλλαγής** πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η Φορολογική Διοίκηση και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (**ΣτΕ 2223/1995**).

Επειδή, κατά πάγια νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων και του **Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 1823/1994, 1643/1994, 141/1993, 3727/1990, 1662/1979)**, δαπάνη επιχείρησης δεν αναγνωρίζεται από την Φορολογική Διοίκηση ως εκπεστέα, εφόσον η τελευταία **διαθέτει συγκεκριμένα στοιχεία** από τα οποία είναι δυνατό να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η **δαπάνη αυτή είναι εικονική**, δηλαδή είτε ότι δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι, όμως, για τον παραγωγικό σκοπό της επιχείρησης, αλλά για άλλο μη παραγωγικό σκοπό (**Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1029/17-02-2006 περί δαπανών που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία**).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παράγραφος 1 περίπτωση β) του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) (ΦΕΚ248Α/07-11-2000) ορίζεται ότι
«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο κατέχει:
β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.».

Επειδή από σχετική νομολογία του **Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 117/2013)**
«..... το δικαστήριο που δικάζει υπόθεση σχετική με φόρο προστιθέμενης αξίας δεσμεύεται ως προς την ύπαρξη της παράβασης του Κ.Β.Σ. και δύναται να κρίνει, κατ' αρχήν, παρεμπιπτόντως το ζήτημα εάν υπάρχει ή όχι παράβαση του Κ.Β.Σ.»,
ενισχύεται ο παρακολουθηματικός χαρακτήρας των δύο φορολογιών, υπό την έννοια ότι οι παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) δεσμεύουν την φορολογία του Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) εφόσον αφορούν στην ίδια διαχειριστική περίοδο, προσδίδοντας κατ' αυτόν τον τρόπο ισχύ δεδικασμένου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 2 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για την επίδικη διαχειριστική περίοδο 2003, αναφορικά με τα πρόστιμα που προβλέπονται με βάση τις διατάξεις του εν λόγω νόμου, ορίζεται ότι

«2. Το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται.

Με την ίδια απόφαση μπορεί να επιβληθούν πρόστιμα, διακεκριμένως, για περισσότερες από μία παραβάσεις που ανάγονται στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Μαζί με την απόφαση κοινοποιείται στον παραβάτη αντίγραφο της σχετικής έκθεσης ελέγχου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 (αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου) παράγραφος 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«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, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1.».

Η προθεσμία του ενός (1) μήνα για την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου, όπως αναφέρεται στις ανωτέρω διατάξεις, δεν ορίζεται ως αποκλειστική, όπως εσφαλμένα ισχυρίζεται ... προσφεύγ..... στον πρώτο προβαλλόμενο λόγο και, συνεπώς, δεν είναι δεσμευτική για την Φορολογική Διοίκηση.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 5 του Ν.2523/1997, όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003), 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 την λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση.».

με τις διατάξεις δε του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) (ΦΕΚ151Α/1994), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003), ορίζεται ότι

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εάν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου 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)».

σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 4 περίπτωση β) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003), με τις οποίες ορίζεται ότι

«4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων και πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

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.».

Επιπροσθέτως, με τις διατάξεις του άρθρου 49 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι

«3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, εάν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος από αυτόν που προσδιορίστηκε με την αρχική πράξη ή εάν η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.».

σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 57 παράγραφος 2 περίπτωση γ) του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), με τις οποίες ορίζεται ότι

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

Στην υπό κρίση υπόθεση, οι προθεσμίες για την υποβολή, εκ μέρους της υπόχρεης εταιρείας, της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος του οικονομικού έτους 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003) και της Εκκαθαριστικής Δήλωσης Φ.Π.Α. της διαχειριστικής περιόδου 2003 έληγαν εντός του έτους 2004 και οι Δηλώσεις υποβλήθηκαν εμπρόθεσμα εντός του 2004. Συνεπώς, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 σε συνδυασμό με εκείνες του άρθρου 84 παράγραφος 4 περίπτωση β) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και του άρθρου 49 παράγραφος 3 σε συνδυασμό με εκείνες του άρθρου 57 παράγραφος 2 περίπτωση γ) του Ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), περί δεκαετούς παραγραφής, η αξίωση του Δημοσίου για την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων καταλογισμού και επιβολής φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α., ειδικού προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) και ειδικής κύρωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990), οι οποίες αφορούν στο οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003), παραγραφόταν το πρώτον κατά την 31/12/2014.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 37 παράγραφος 5 του Ν.4141/2013 (ΦΕΚ81Α/2013), ορίζεται ότι

«Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας Εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, **για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο (2) ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει την 31/12/2013 και μετά.**», όπως τα ανωτέρω εξειδικεύονται με τις ερμηνευτικές εγκυκλίους ΠΟΛ.1232/2013 και ΠΟΛ.1260/2013 του Υπουργείου Οικονομικών.

Στην υπό κρίση υπόθεση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την 12/12/2014 την με αριθμό/12-12-2014 εντολή φορολογικού ελέγχου για το οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003) της υπόχρεης εταιρείας, η οποία κοινοποιήθηκε νόμιμα στ...ν προσφεύγο..., δια συστημένης ταχυδρομικής επιστολής, με το με αριθμό πρωτοκόλλου/29-12-2014 έγγραφο. Όπως δε προαναφέρθηκε, η αξίωση του Δημοσίου για την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων που αφορούν στο οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003), παραγραφόταν το πρώτον κατά την 31/12/2014. Δεδομένης, όμως, της ως άνω εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε την 12/12/2014, δηλαδή πριν από την 31/12/2014 που είναι ο χρόνος της κατά το πρώτον παραγραφής, το εν λόγω δικαίωμα – αξίωση του Δημοσίου παρατείνεται για δύο (2) επιπλέον έτη, βάσει των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 37 παράγραφος 5 του Ν.4141/2013, δηλαδή έως την 31/12/2016. Η δε κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων στ...ν προσφεύγο.... είχε συντελεστεί νόμιμα, δια συστημένης ταχυδρομικής επιστολής, με το με αριθ. πρωτ./27-10-2016 διαβιβαστικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ.

Κατά συνέπεια, **ο δεύτερος προβαλλόμενος λόγος τ... προσφεύγο....., περί παραγραφής κατά την 31/12/2014 του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού και επιβολής φόρων και προστίμων που αφορούν στο οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003), απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.**

Επειδή, από τα στοιχεία που είναι καταχωρημένα στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε. και από τα αναφερόμενα στις από .../.../2016 οικείες Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. για την υπόχρεη εταιρεία, προκύπτει ότι η τελευταία **δεν είχε περαιώσει το ένδικο οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003)**, σε αντίθεση με τον **εσφαλμένο** ισχυρισμό τ... προσφεύγο....., στον **τέταρτο προβαλλόμενο λόγο**, ότι το εν λόγω οικονομικό έτος είχε περαιωθεί με βάση τις διατάξεις του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ175Α/2010).

Επειδή, όπως αναφέρεται στις σελίδες 14 και 15 της από .../.../2016 οικείας Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994) της Δ.Ο.Υ., η εν

λόγω Δ.Ο.Υ. κοινοποίησε νόμιμα στους νομίμους εκπροσώπους της υπόχρεης εταιρείας, δια συστημένων ταχυδρομικών επιστολών με αριθμούς πρωτοκόλλου/25-04-2016 και/25-04-2016, το με αριθμό/.....-2016 «Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (άρθρο 28 παράγραφος 1 του Ν.4174/2013) και Κλήση προς Ακρόαση (άρθρο 6 του Ν.2690/1999)», στο οποίο εκτίθενται αιτιολογημένα και αναλυτικά τα αποτελέσματα του ελέγχου και με συνημμένες τις Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) και Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) και Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) και Ειδικής Κύρωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990). ... προσφεύγ....., ανταποκρινόμεν.... στην ανωτέρω Κλήση προς Ακρόαση, υπέβαλε εγγράφως στη Δ.Ο.Υ. το με αριθ. πρωτ./25-05-2016 Υπόμνημα με τις απόψεις τ..., οι οποίες λήφθηκαν υπόψη, εξετάστηκαν και απαντήθηκαν αιτιολογημένα από τον έλεγχο.

Συνεπώς, ο πέμπτος προβαλλόμενος λόγος τ... προσφεύγο....., περί μη ουσιαστικής τήρησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, **στ...** είχε διενεργήσει τακτικό φορολογικό έλεγχο στ... «.....» με **Α.Φ.Μ.:**, για τα **οικονομικά έτη 2002 – 2006 (διαχειριστικές περιόδοι 2001 – 2005, αντίστοιχα)**, με την ολοκλήρωση του οποίου συντάχθηκε, μεταξύ άλλων, η από/...../2012 **Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)**, από το πόρισμα, τις διαπιστώσεις και τις διαπιστωθείσες παραβάσεις της οποίας προέκυψε ότι ... εν λόγω υπήρξε, στις ελεγχθείσες διαχειριστικές περιόδους, κατά συρροή εκδότη... εκατοντάδων εικονικών ΤΠΥ προς εκατοντάδες λήπτριες επιχειρήσεις, συνολικής καθαρής αξίας εκατομμυρίων ευρώ, για υποτιθέμενη παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών. Μεταξύ των εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι το επίδικο ΤΠΥ που η υπόχρεη εταιρεία ζήτησε, αποδέχτηκε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, κατά τη διαχειριστική περίοδο 2003. Η δε προαναφερθείσα Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) τ... ανωτέρω , διαβιβάστηκε αρμοδίως στ... τότε/....., οποί.... διενήργησε προληπτικό φορολογικό έλεγχο στην υπόχρεη εταιρεία προς αξιοποίηση της διαβιβασθείσας Έκθεσης. Στα πλαίσια του ελέγχου αυτού τότε/..... συνέταξε την από/...../2013 **Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)** για την υπόχρεη εταιρεία, από το πόρισμα, τις διαπιστώσεις του ελέγχου και τη διαπιστωθείσα παράβαση της οποίας προέκυψε ότι η ελεγχθείσα **είχε ζητήσει, αποδεχτεί, λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία της το επίδικο φορολογικό στοιχείο δαπάνης, το οποίο κρίθηκε από τον έλεγχο εικονικό – ως προς τη συναλλαγή – με απροσδιόριστη εικονική αξία.** Η από/...../2013 **Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)** τ... τότε/....., η οποία διαβιβάστηκε αρμοδίως στη Δ.Ο.Υ., αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των από/...../2016 οικείων **Εκθέσεων Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994), Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) και Ειδικής Κύρωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990) της Δ.Ο.Υ.** για το **οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003)** της υπόχρεης εταιρείας. Τόσο στις προαναφερθείσες **Εκθέσεις Ελέγχου** τ.... και τ.... τότε/....., όσο και στις από/...../2016 οικείες **Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ.** **παρατίθενται εκτενώς, επαρκώς, λεπτομερώς και αναλυτικά οι λόγοι που στοιχειοθετούν και αποδεικνύουν την εικονικότητα του επίδικου φορολογικού στοιχείου, αιτιολογούνται δε και τεκμηριώνονται με σαφήνεια, πληρότητα και επάρκεια η ορθότητα και ακρίβεια των διαπιστώσεων των ελέγχων.**

Επειδή, δεκάδες επιχειρήσεις – επιτηδευματίες που είχαν λάβει **Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών** από τ... «.....» με **Α.Φ.Μ.:**, κατά τις **διαχειριστικές περιόδους από το 2001 έως το 2009**, συνολικής καθαρής αξίας εκατοντάδων χιλιάδων ευρώ, υπέβαλαν, οικειοθελώς και αυτοβούλως, στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., Ειδικά Σημειώματα Δήλωσης Εικονικών Τιμολογίων, με βάση τις ευνοϊκότερες διατάξεις του άρθρου 12 παράγραφος 6 του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ175Α/2010), δηλώνοντας ως εικονικά τα ληφθέντα από τ... εν λόγω φορολογικά στοιχεία, είτε για το σύνολο της αξίας τους είτε για μέρος αυτής που ανερχόταν τουλάχιστον στο 80% της αξίας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 παράγρ. 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι
«2. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστικά και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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 άρθρου 171 παράγραφοι 1 και 4 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) (ΦΕΚ97Α/1999) ορίζεται ότι

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους, αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνον εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες δεν έχουν μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον οικείο έλεγχο, αλλά από άλλους υπαλλήλους που υπηρετούν σε άλλες φορολογικές αρχές, εφόσον, πάντως, η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου (ΣΤΕ 2056/1994).

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 169 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ότι η συνταχθείσα και θεωρηθείσα από την Φορολογική Διοίκηση έκθεση φορολογικού ελέγχου αποτελεί δημόσιο έγγραφο και, εξ αυτού, αποτελεί πλήρη απόδειξη των όσων αναφέρονται σε αυτήν (ΣΤΕ 478/1998).

Ως προς τον όγδοο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο.....:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 2 παράγραφος 4 περιπτώσεις γ) και στ) παράγραφος 7 περίπτωση β) του πρώτου εδαφίου και περίπτωση ε) του δεύτερου εδαφίου και παράγραφος 8 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003), ορίζεται ότι

«2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνον εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

4. Τα βιβλία και 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,

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση, το ισοζύγιο γενικού – αναλυτικών καθολικών ή την μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων – εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων – εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτόν παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς

εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο τον λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων,

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 ακαθαρίστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων ευρώ (200.000,00 €) για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων ευρώ (1.500.000,00 €).

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

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880,00 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, η υπόχρεη εταιρεία έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, κατά τη διαχειριστική περίοδο 2003, το επίμαχο μερικώς εικονικό – ως προς τη συναλλαγή – φορολογικό στοιχείο αππροσδιόριστης εικονικής αξίας, καθαρής αξίας 70.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18%, έκδοσης Τ... «.....» με Α.Φ.Μ.: προς την υπόχρεη εταιρεία, για φερόμενη παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών προς την τελευταία. Τα δηλωθέντα συνολικά ακαθάριστα έσοδα της υπόχρεης εταιρείας, για το οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003), ανήλθαν σε 2.048.142,03 €. Το ποσοστό της καθαρής αξίας του επίμαχου ληφθέντος μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου επί των συνολικών δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της υπόχρεης εταιρείας είναι περίπου 3,42% ($70.000,00 \text{ €} : 2.048.142,03 \text{ €} \approx 3,42\%$), δηλαδή μεγαλύτερο από το μέγιστο όριο του δύο τοις εκατό (2%) που προβλέπεται από τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 7 περίπτωση β) του πρώτου εδαφίου του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.). Ωστόσο, με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 8 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι, για τις περιπτώσεις που υπόκεινται, ουσιαστικά, στις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 7 του εν λόγω Π.Δ. και αφορούν σε διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2003 και έπειτα, το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 4 του ίδιου Π.Δ..

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003), συνάγεται ότι για να κριθούν τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία ανακριβή, γεγονός που συνεπάγεται τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, θα πρέπει να συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 4 του εν λόγω Π.Δ.. Δηλαδή, οι πράξεις ή οι παραλείψεις να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα δηλωθέντα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αδύνατο τον λογιστικό έλεγχο (**σχετ. ΠΟΛ.1163/30-06-1994**). Περαιτέρω, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων πρέπει να στηρίζεται σε συγκεκριμένα στοιχεία και όχι σε συμπερασματικούς συλλογισμούς (**ΣΤΕ 3557/2000**).

Στην επίδικη περίπτωση, η καθαρή αξία του επίμαχου ληφθέντος μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, σε σχέση με τα δηλωθέντα συνολικά ακαθάριστα έσοδα του οικείου οικονομικού έτους, κρίνεται μικρής έκτασης, η δε παράβαση αυτή καθαυτή δεν καθιστά αδύνατο τον λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών φορολογητέων κερδών της υπόχρεης εταιρείας.

Επειδή, από την από .../.../2016 οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994) της Δ.Ο.Υ., για το οικονομικό έτος 2004

(διαχειριστική περίοδος 2003) της υπόχρεης εταιρείας, προκύπτει ότι, κατά την εν λόγω διαχειριστική περίοδο, δεν διαπιστώθηκαν άλλες ανάλογες πράξεις, παραλείψεις ή παραβάσεις εκ μέρους της ελεγχθείσας υπόχρεης εταιρείας, εκτός από την παράβαση της λήψης και καταχώρησης στα βιβλία του επίμαχου μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου. Επιπροσθέτως, ο φορολογικός έλεγχος της ως άνω Δ.Ο.Υ. δεν αιτιολογεί αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων που να επηρεάζει σημαντικά ή να καθιστά αντικειμενικά αδύνατο τον λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων της υπόχρεης εταιρείας, ώστε οι πράξεις ή οι παραλείψεις που διαπιστώθηκαν να συνεπάγονται τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, εξ αυτού του λόγου και μόνον, η επίδικη παράβαση δεν μπορεί να αποτελέσει λόγο ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων της υπόχρεης εταιρείας, δεδομένου, ότι, αφενός, καταλαμβάνει μικρή έκταση σε σχέση με τα δηλωθέντα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και, αφετέρου, πρόκειται για μία μεμονωμένη παράβαση. Άλλωστε, όπως έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία, δεν θεωρείται ως ουσιώδης πλημμέλεια μεμονωμένη ανακρίβεια μικρής έκτασης, εφόσον η πλημμέλεια αυτή είναι μοναδική και συγκεκριμένη. Συνεπώς, από μία παράβαση και μόνον, έστω και ουσιαστική, δεν δύναται να συναχθεί το συμπέρασμα περί της κατά σύστημα φοροδιαφυγής, ώστε να κριθούν τα βιβλία και τα στοιχεία ανακριβή (**ΣτΕ 2920/1973, 1140/1971, 2785/1969**).

Επειδή, από τη διαπίστωση και μόνον της λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της υπόχρεης εταιρείας του επίμαχου μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, δεν θίγεται το κύρος και η αξιοπιστία των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων της που αφορούν στο οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003).

Κατά συνέπεια, **ο όγδοος προβαλλόμενος λόγος τ... προσφεύγο..... πρέπει να γίνει δεκτός ως προς την φορολογία Εισοδήματος**, τα βιβλία και στοιχεία της υπόχρεης εταιρείας, για το επίδικο οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003), πρέπει να κριθούν ακριβή, τα δε καθαρά φορολογητέα κέρδη της να προσδιοριστούν λογιστικώς.

Ως προς τον ένατο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο.....:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990 (ΦΕΚ43Α/1990) ορίζεται ότι
«Όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από τον φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφ' όσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων.».

Επειδή, με τις διατάξεις της με αριθμό 1055500/4600/0009Α/ΠΟΛ.1165/26-07-1990 ερμηνευτικής εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι
«..... η αληθινή ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στις διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του Ν.1882/1990, είναι ότι μόνον στην περίπτωση των εικονικών τιμολογίων (και όχι των πλαστών φορολογικών στοιχείων, στα οποία την ευθύνη την φέρει ο εκδότης) ευθύνεται και ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου, οπότε εάν δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο ο Φ.Π.Α. από τον εκδότη και δεν υπάρχει δυνατότητα να βεβαιωθεί, γιατί ο εκδότης είναι ανύπαρκτο πρόσωπο, τότε θα καταλογίζεται ο Φ.Π.Α. σε βάρος του λήπτη του φορολογικού στοιχείου. Αντίθετα, στην περίπτωση πλαστών φορολογικών στοιχείων την ευθύνη την φέρει ο εκδότης. Για να επιρρίψουμε ευθύνη και στον λήπτη χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή, γιατί αυτός δεν είναι δυνατόν να γνωρίζει εάν είναι πλαστό ή όχι το φορολογικό στοιχείο και, επομένως, δεν ευθύνεται για τις ενέργειες του εκδότη.».

Επειδή, έχει δοθεί διοικητική λύση με το με αριθ. πρωτ. Π06953/1762/ΔΕ-Α'28-11-2003 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, με το οποίο ορίζεται ότι

«..... σχετικά με την υποχρέωση του λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων για απόδοση στο Δημόσιο του Φ.Π.Α. που αναλογεί στα στοιχεία αυτά, λόγω μη απόδοσης από την εκδότρια επιχείρηση (σχετ. γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.86/2001 – εγκύκλιοι ΠΟΛ.1226/2001 και ΠΟΛ.1249/1992), η παραπάνω υποχρέωση για τον λήπτη πλαστών ή εικονικών στοιχείων, ισχύει μόνον στις περιπτώσεις που αποδεικνύεται ότι ο φερόμενος ως εκδότης είναι ανύπαρκτος και, συγχρόνως, δεν υφίστανται αποδεικτικά στοιχεία για τον υποκρυπτόμενο πραγματικό εκδότη, δεδομένου ότι σε περίπτωση που ο εκδότης είναι υπαρκτό πρόσωπο ή ανύπαρκτο, πλην, όμως, υφίσταται αποδεδειγμένα υποκρυπτόμενος εκδότης, τότε υπάρχει ευχέρεια και υποχρέωση καταλογισμού του αναλογούντος Φ.Π.Α. σε βάρος τους, κατά περίπτωση.».

Επειδή, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε, σε βάρος της υπόχρεης εταιρείας, ειδική κύρωση Φ.Π.Α. 12.600,00 €, στη διαχειριστική περίοδο 2003, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990, επειδή από τον φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε από την εν λόγω Δ.Ο.Υ. στην υπόχρεη εταιρεία, διαπιστώθηκε ότι η τελευταία είχε λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία της, κατά την ως άνω διαχειριστική περίοδο, το επίμαχο μερικώς εικονικό – ως προς τη συναλλαγή – φορολογικό στοιχείο δαπάνης, απροσδιόριστης εικονικής αξίας, καθαρής αξίας 70.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 18% 12.600,00 €, έκδοσης τ... «.....» με Α.Φ.Μ.: προς την υπόχρεη εταιρεία, για φερόμενη παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών προς την τελευταία, η οποία προέβη στην έκπτωση του αναλογούντος Φ.Π.Α.. Ωστόσο, στην επίδικη περίπτωση, ... εκδότης.... αποτελεί φορολογικώς και εν τοις πράγμασι υπαρκτό πρόσωπο, με δηλωθείσα έδρα και Α.Φ.Μ. που τ... χορηγήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., με φορολογικά βιβλία και στοιχεία που θεώρησε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και με νόμιμη εκπροσώπηση υπό τη μορφή διοικητικού συμβουλίου.

Κατά συνέπεια, ο ένατος προβαλλόμενος λόγος τ... προσφεύγο..... πρέπει να γίνει δεκτός ως προς την επιβληθείσα, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990, ειδική κύρωση του Φ.Π.Α. και να διαγραφεί η επίδικη κύρωση των 12.600,00 €.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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, αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους τ... προσφεύγο....., από την από .../.../2013 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) τ... τότε/..... και τις από .../.../2016 Εκθέσεις Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994), Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997) και Ειδικής Κύρωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990) της Δ.Ο.Υ. για το οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003) της υπόχρεης εταιρείας, συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση αναφορικά με τη διαπιστωθείσα, σε βάρος της, παράβαση της ζήτησης, αποδοχής, λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της του επίδικου μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, αναφορικά με όλους τους προβαλλόμενους λόγους τ... προσφεύγο....., ο φορολογικός έλεγχος στην υπόχρεη εταιρεία διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στις από .../.../2016 οικείες προαναφερθείσες Εκθέσεις Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., στις οποίες αιτιολογείται πλήρως, εμπειριστатωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα, το φορολογικό αδίκημα – παράβαση που περιγράφεται στη σελίδα 2 της παρούσας. Για τους λόγους αυτούς, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως διατυπώνονται στις από/.../2016 οικείες Εκθέσεις Ελέγχου γίνονται πλήρως αποδεκτές.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Αναφορικά με την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή τ... προσφεύγο..... κ. του με Α.Φ.Μ.:, ως προς τις τέσσερις (4) προσβαλλόμενες πράξεις που αφορούν στο οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003) και εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. σε βάρος της υπόχρεης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:

1.

A. Αποδεχόμαστε μερικώς την υπό εξέταση Ενδικοφανή Προσφυγή, ως προς την πρώτη προσβαλλόμενη πράξη, δηλαδή την με αριθμό/20-10-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994), κάνοντας δεκτό τον όγδοο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο..... περί αυθαίρετης κρίσης της Φορολογικής Διοίκησης ως προς την ύπαρξη αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων και την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών.

B. Κρίνουμε τα βιβλία και στοιχεία της υπόχρεης εταιρείας, για το οικονομικό έτος 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003), ακριβή, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) που αφορούν σε διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2003 και έπειτα, με τις οποίες καθορίζεται η κρίση περί του κύρους των βιβλίων και στοιχείων με βάση τις γενικές διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 4 του ίδιου Π.Δ. και κρίνοντας ότι η καθαρή αξία του επίμαχου ληφθέντος μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, σε σχέση με τα δηλωθέντα συνολικά ακαθάριστα έσοδα του οικείου οικονομικού έτους 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003), θεωρείται μικρής έκτασης, η δε παράβαση αυτή καθεαυτή δεν καθιστά αδύνατο τον λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών φορολογητέων κερδών της υπόχρεης εταιρείας.

Γ. Τροποποιούμε την προσβαλλόμενη με αριθμό/20-10-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994), οικονομικού έτους 2004 (διαχειριστική περίοδος 2003), με επαναπροσδιορισμό των καθαρών φορολογητέων κερδών λογιστικώς, ως ακολούθως (τα ποσά σε ευρώ):

ΑΝΑΛΥΣΗ	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Ποσά παρούσας Απόφασης	Διαφορά μεταξύ παρούσας Απόφασης και Δήλωσης
Καθαρά φορολογητέα κέρδη	17.198,36	269.541,52	87.198,36	70.000,00
Φόρος (χρεωστικό ποσό)	4.299,59	67.385,38	21.799,59	17.500,00
Φόρος που προκαταβλήθηκε κατά το προηγούμενο οικονομικό έτος 2003	2.073,79	2.073,79	2.073,79	—
Φόρος κερδών (κύριος φόρος)	2.225,80	65.311,59	19.725,80	17.500,00
Προκαταβολή φόρου τρέχοντος οικονομικού έτους 2004	2.364,77	2.364,77	2.364,77	—
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (max. 120%)	—	75.702,95	21.000,00	21.000,00
Συνολικός φόρος για καταβολή	4.590,57	143.379,31	43.090,57	38.500,00

2.

Απορρίπτουμε στο σύνολο την υπό εξέταση Ενδικοφανή Προσφυγή, ως προς τη δεύτερη και την τρίτη προσβαλλόμενη πράξη, δηλαδή την με αριθμό/20-10-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000) και την με αριθμό/20-10-2016 Οριστική

Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)
και καθορίζουμε οριστικώς τις ακόλουθες φορολογικές υποχρεώσεις της υπόχρεης
εταιρείας για τη διαχειριστική περίοδο 2003:

A.

Η με αριθμό/20-10-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), ως ακολούθως:

Κύριος φόρος	:	12.600,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	:	15.120,00 €
Συνολικός φόρος για καταβολή	:	<u>27.720,00 €</u>

B.

Η με αριθμό/20-10-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Ειδικού Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997), ως ακολούθως:

Ειδικό Πρόστιμο Φ.Π.Α. βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997,

δηλαδή

$$12.600,00 \text{ €} \times 3 = \underline{37.800,00 \text{ €}}.$$

3.

A. Αποδεχόμαστε στο σύνολο την υπό εξέταση Ενδικοφανή Προσφυγή, ως προς την τέταρτη προσβαλλόμενη πράξη, δηλαδή την με αριθμό/20-10-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990), κάνοντας δεκτό τον ένατο προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο..... περί επιβολής της εν λόγω ειδικής κύρωσης Φ.Π.Α. μόνον στην περίπτωση κατά την οποία το ένα τουλάχιστον από τα συναλλασσόμενα πρόσωπα είναι άγνωστο (ανύπαρκτο) φορολογικώς πρόσωπο.

B. Ακυρώνουμε – διαγράφουμε την προσβαλλόμενη με αριθμό/20-10-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990), διαχειριστικής περιόδου 2003.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στ...ν προσφεύγο..... .

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

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.