



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ**

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

Καλλιθέα, 14/03/2017

Αριθμός απόφασης: 1987

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή)*», όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία εδρεύει επί της οδού (.....), κατά α) της υπ' αριθ.-.....-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου, β) της υπ' αριθ.-.....-2016 Πράξης Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, γ) της υπ' αριθ.-.....-2016 Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και δ) της υπ' αριθ.-.....-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική χρήση 01/01 – 31/12/2005 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./.....-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου, την υπ' αριθ./.....-2016 Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, την υπ' αριθ./.....-2016 Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και την υπ' αριθ./.....-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική χρήση 01/01 – 31/12/2005, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από-2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- i. Με την υπ' αριθ./.....-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 3.160,00 € [7.900,00 x 40%] για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 – 31/12/2005 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' του ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18§§2 & 9 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2523/1997.
Η παράβαση αφορά τη λήψη δύο (2) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του (ΑΦΜ) συνολικής καθαρής αξίας 7.900,00 € πλέον Φ.Π.Α..
- ii. Με την υπ' αριθ./.....-2016 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2006 (διαχ/κή περίοδος 01/01 – 31/12/2005) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 112.164,63 €, μείον φόρος περαίωσης ν. 3697/2008 ποσού 5.641,01 €, πλέον 127.828,34 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 234.351,96 €.
Η διαφορά φόρου προέκυψε καθώς από τον έλεγχο, τα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας για την ως άνω διαχ/κή περίοδο κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ.30 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν εξωλογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94 αντίστοιχα.
- iii. Με την υπ' αριθ./.....-2016 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχ/κής περιόδου 01/01 – 31/12/2005 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 60.769,69 €, πλέον 72.923,63 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 133.693,32 €.
Η διαφορά φόρου προέκυψε καθώς από τον έλεγχο, τα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας για την ως άνω διαχ/κή περίοδο κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ.30 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και οι φορολογητέες εκροές, φορολογητέες εισροές, τα ποσοστά και οι εκπτώσεις του Φ.Π.Α. προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 48§3 του ν. 2859/2000 (Κ.Φ.Π.Α.).
- iv. Με την υπ' αριθ./.....-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 53.694,00 € [17.898,00 x 3] για τη διαχειριστική περίοδο 01/01

– 31/12/2005 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18§§2 & 9 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2523/1997.

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

1. Οι παρατάσεις των προθεσμιών παραγραφής καταλαμβάνουν μόνο τις περιπτώσεις εκείνες των οποίων η προθεσμία παραγραφής εκπνέει πρωτογενώς στη συγκεκριμένη ημερομηνία και όχι για τις περιπτώσεις για τις οποίες έχει ήδη χορηγηθεί παράταση της παραγραφής με προγενέστερο νομοθέτημα. Εν προκειμένω, το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. διαχ/κής χρήσης 2005 υπέπεσε σε παραγραφή στις 31.12.2011, ενώ για κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ διαχ/κής χρήσης 2005 υπέπεσε σε παραγραφή στις 31.12.2012.
2. Δεν υφίστανται συμπληρωματικά/νέα στοιχεία που να δικαιολογούν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης, καθώς η προσφεύγουσα εταιρεία είχε ήδη ελεγχθεί για την ίδια διαχ/κή χρήση του 2005 το 2013 όπου είχαν συμπεριληφθεί τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως και άρα, τα στοιχεία στα οποία βασίζεται ο υπό κρίση έλεγχος ήταν γνωστά στη φορολογική αρχή, αλλά σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα έχει περαιώσει τη χρήση 2005 με το ν. 3697/2008.
3. Η προσφεύγουσα εταιρεία συναλλάχθηκε καλόπιστα με τον εκδότη των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων (εργολάβο) για την εσωτερική διαμόρφωση χώρων τους οποίους είχε αναλάβει να διαμορφώσει ως προμηθεύτρια Επιπλέον, τα συμπεράσματα του υπό κρίση ελέγχου βασίστηκαν μόνο στα πορίσματα του ελέγχου που διενεργήθηκε στον ως άνω εκδότη των στοιχείων χωρίς να προβεί σε ουσιαστικό έλεγχο της προσφεύγουσας.
4. Στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν αναγράφονται οι λόγοι για τους οποίους η φορολογική αρχή προέβη στον καταλογισμό των επιδικων ποσών και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίσθηκαν αυτά.
5. Ως προς την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ, η φορολογική αρχή όφειλε να αναφέρει εάν οι διατάξεις του ν. 4337/2015 είναι ευνοϊκότερες των αντίστοιχων του ν. 2523/1997 και σε κάθε περίπτωση να εφαρμόσει το ευνοϊκότερο για την προσφεύγουσα νομοθετικό καθεστώς.
6. Επί των προσβαλλόμενων πράξεων και των οικείων εκθέσεων ελέγχου δεν αναγράφονται τα στοιχεία τα οποία λήφθηκαν υπόψη ώστε να οδηγηθεί η φορολογική αρχή στις διαπιστώσεις του ελέγχου καθιστώντας την αιτιολογία των πράξεων μη επαρκή, σαφή και ειδική.
7. Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων των προσφεύγουσας είναι μη νόμιμος, καθώς στηρίχθηκε σε δύο (2) τιμολόγια δήθεν μεγάλης αξίας όταν η καθαρή τους αξία ανέρχεται στο ποσό των 7.900,00 €.
8. Η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. πρέπει να ακυρωθεί, καθώς στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν αναφέρεται εάν ο εκδότης των υπό κρίση στοιχείων απέδωσε ή όχι τον αναλογούντα Φ.Π.Α. ώστε να επιβληθεί στην προσφεύγουσα το εν λόγω πρόστιμο.
9. Η οικεία έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. είναι πλημμελής, καθώς στηρίχθηκε στο Δελτίο Πληροφοριών του και για να προσδιορίσει τις φορολογητέες εισροές – εκροές έλαβε αυτούσια τις διαπιστώσεις της φορολογίας εισοδήματος.

(1) & (2)

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν. 2238/94: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

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

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή, ή

γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της ΕΕ ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή στο άρθρο 84§4 του ως άνω νόμου αναφέρεται ότι: «4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α. Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β. Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

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

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

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

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 49§3 εδάφιο 1ο του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.»

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

αρχή να εκδώσει πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., που διαπιστώνονται από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση, ανεξαρτήτως αν πραγματοποιήθηκε σχετική εγγραφή, αρχική ή συμπληρωματική, στη φορολογία εισοδήματος ή αν η εγγραφή αυτή οριστικοποιήθηκε ή όχι, αρκεί η πράξη επιβολής προστίμου να εκδοθεί και κοινοποιηθεί εντός δεκαετίας από το τέλος της ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου.

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

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

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία προέβη σε περαίωση των ελεγχόμενων χρήσεων βάσει των διατάξεων του ν. 3697/2008.

Επειδή με το υπ' αριθ.-/.....-2015 έγγραφο του διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. το από-.....-2015 Δελτίο Πληροφοριών το οποίο αποτελεί νέο - συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68§2 του ν. 2238/94. Βάσει του ανωτέρω εκδόθηκε η υπ' αριθμ.-/.....-.....-2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., συνεπεία της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος και συντάχθηκαν οι από-.....-2016 εκθέσεις ελέγχου προστίμου Κ.Β.Σ., εισοδήματος και Φ.Π.Α. της ιδίας Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις.

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

(3) & (6)

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «*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 στο άρθρο 19 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.*

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

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

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από-.....-2016 οικεία Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και

πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

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

- «Για όλα τα ελεγχόμενα έτη οι αγορές του είναι ελάχιστες, όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών – προμηθευτών που έχουν υποβληθεί από τον ίδιο και από τρίτους.
- Με βάση τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών του ιδίου τα έσοδά του είναι περιορισμένα, ενώ με βάση τις συγκεντρωτικές καταστάσεις που έχουν υποβληθεί από τρίτους οι πωλήσεις του είναι δυσανάλογα αυξημένες, και φέρεται να δραστηριοποιείται σε πάρα πολλές περιοχές ανά την επικράτεια.
- Δεν διέθετε προσωπικό και την τεχνική υποδομή, μηχ/τα ή μεταφορικά μέσα για να πραγματοποιήσει αυτόν τον όγκο εργασιών.
- Οι πληρωμές των φορολογικών στοιχείων γίνονται τοις μετρητοίς και μάλιστα, αυθημερόν, γεγονός όχι και τόσο συνηθισμένο για τις εμπορικές συναλλαγές.
- Όταν χρησιμοποιούνται επιταγές για την εξόφληση των φορολογικών στοιχείων, εμφανίζονται να τις εισπράττουν τρίτα πρόσωπα ως τελικοί αποδέκτες, χωρίς να υπάρχει εμφανής εμπορική σχέση που να τους συνδέει.
-».

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

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

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

(4) & (5)

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

κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 62 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ.β' του ν. 4337/2015 ορίζεται: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: [...] β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, κατά τη χρήση 01/01 – 31/12/2005, έλαβε δύο (2) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 7.900,00 € πλέον Φ.Π.Α., παράβαση για την οποία εκδόθηκε η υπ' αριθ.-/.....-....-2016 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου επί της οποίας αναγράφεται ότι λήφθηκαν υπόψη οι σχετικές διατάξεις και η οικεία έκθεση ελέγχου όπου περιέχονται οι διαπιστώσεις του ελέγχου, ενώ στον πίνακα που έπεται, αναφέρεται αναλυτικά ο τρόπος υπολογισμού του ποσού του προστίμου ως εξής: 7.900,00 x 40% = 3.160,00 €.

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.4 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυε, οριζόταν ότι:

«4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαzeugτικά 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 τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτό αφορούν. Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των 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 σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά. [...]

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: [...] γ) Ποσοστό 1% και για αξία μικρότερη ή ίση των 45.000 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα από 1.500.001 ευρώ έως και 9.000.000 ευρώ.».

Επειδή, ομοίως, στην οικεία έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος περιγράφεται η ως άνω παράβαση του ΚΒΣ για τη λήψη των εν λόγω δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 7.900,00 €, αλλά και η προηγούμενη παράβαση της προσφεύγουσας εταιρείας για την ίδια χρήση 2005 όπου έλαβε τέσσερα (4) πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 86.300,00 € πλέον Φ.Π.Α. εκδόσεως του (ΑΦΜ), σύμφωνα με την από-.....-2013 έκθεση ελέγχου, παράβαση για την οποία είχε εκδοθεί η υπ' αριθ.-/.....-.....-2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου προς την προσφεύγουσα. Επιπλέον, στη σελ. 5 της έκθεσης ελέγχου αναφέρεται ότι δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία. Συνεπώς, ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας ανακριβή και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της (σελ. 13 – 16), εκδίδοντας την υπ' αριθ.-/.....-.....-2016 προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2006 επί της οποίας αναγράφεται ότι λήφθηκαν υπόψη οι σχετικές διατάξεις και η οικεία έκθεση ελέγχου όπου περιέχονται οι ως άνω διαπιστώσεις, ενώ στους πίνακες που ακολουθούν αναφέρονται τα ποσά των κερδών όπως προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο και ο τρόπος υπολογισμού του φόρου.

Επειδή, ομοίως και για τις λοιπές προσβαλλόμενες πράξεις του Φ.Π.Α., προκύπτει ο τρόπος υπολογισμού των καταλογισμών και οι λόγοι για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη σε αυτούς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου κρίνεται αβάσιμος.

7.

Επειδή, βάσει και των προαναφερόμενων, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, κατά τον υπό κρίση έλεγχο, το 2005 έλαβε δύο (2) πλαστά και εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 7.900,00 € πλέον Φ.Π.Α. εκδόσεως του (ΑΦΜ), ενώ από προηγούμενο έλεγχο που είχε διενεργηθεί το 2013 για την ίδια χρήση διαπιστώθηκε ότι έλαβε τέσσερα (4) πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 86.300,00 € πλέον Φ.Π.Α. εκδόσεως του (ΑΦΜ). Συνεπώς, για την ίδια χρήση, η προσφεύγουσα έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 94.200,00 € (ήτοι άνω του 3% των ακαθάριστων εσόδων της ποσού 2.820.505,80 €), ενώ όπως προαναφέρθηκε, δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία με αποτέλεσμα να κριθούν τα βιβλία της ανακριβή βάσει άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και να προσδιορισθούν τα αποτελέσματά της εξωλογιστικά. Άρα, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι με μόλις δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία απορρίφθηκαν τα βιβλία της κρίνεται αβάσιμος.

8.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ.1 του ν. 2859/2000 (Κ.Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «1. 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. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε και καταχώρησε τα εν λόγω εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνεπώς επωφελήθηκε από την έκπτωση του φόρου εισροών, χωρίς να απαιτείται από τον έλεγχο να διαπιστώσει εάν ο εκδότης απέδωσε ή όχι τον αναλογούντα Φ.Π.Α..

9.

Επειδή, με το άρθρο 48 παρ.3 του ν. 2859/2000 (Κ.Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «3. 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, [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, στην από-.....-2016 οικεία έκθεση επανελέγχου Φ.Π.Α. αναφέρεται ότι ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται αυτά που προσδιορίστηκαν στην φορολογία εισοδήματος, συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πλημμελούς έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α. τυγχάνει αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

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

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Υπ' αριθμ./2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρ.7§3 & 5: **3.160,00 €**

2. Υπ' αριθμ./2016 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος:

Διαφορά φόρου	112.164,63 €
Φόρος περαίωσης ν. 3967/2008	- 5.641,01 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	127.828,34 €
ΚΑΤ ΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	234.351,96 €

3. Υπ' αριθμ./2016 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.:

Διαφορά φόρου	60.769,69 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	72.923,63 €
ΚΑΤ ΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	133.693,32 €

4. Υπ' αριθμ./2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρ. 6 ν. 2523/97): **53.694,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.