



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ

Α.

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : .

Fax : .

Καλλιθέα 21/ 02/ 2017

Αριθμός Απόφασης 1654

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. 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 του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. 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 υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από . και με αριθμό πρωτοκόλλου 62533 ενδικοφανή προσφυγή του η οποία έχει διακόψει τις εργασίες της από λόγω συγχώνευσης, κατά:
- 1) Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005.
- 2) Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α., όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

A. Με το υπ' αριθ. Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Δ/ση, διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ..... και εν συνεχεία στην Δ.Ο.Υ. λόγω αρμοδιότητας, η από 06-08-2012 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) της ίδιας ως άνω υπηρεσίας, από την οποία προκύπτει ότι η επιχείρηση έλαβε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία για την χρήση 2005, με εκδότη την επιχείρηση

B. Κατόπιν αυτού η Δ.Ο.Υ. λόγω ύπαρξης νέων στοιχείων, διενήργησε επανέλεγχο για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12-2005, με βάση την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., δεδομένου ότι η επιχείρηση είχε ήδη περαιώσει με το υπ' αριθ. σημείωμα του Ν. 3697/2008, για τις χρήσεις 2003 -2006 με ποσό φόρου που προέκυψε ύψους 74.710,89€ το οποίο βεβαιώθηκε στις Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την υπάλληλο , λαμβάνοντας υπόψη αφενός το Δελτίο Πληροφοριών και την έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Δ/ση και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις κατέληξε στο πόρισμα της, το οποίο περιλαμβάνεται στην από Έκθεση Επανελέγχου Εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), ακολούθως ο προϊστάμενος της ίδιας Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την κατωτέρω Πράξη ΚΒΣ:

-Την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων ΚΒΣ [(Ν.4174/2013) άρθρο 7 του ν. 4337/2015)] διαχειριστικής περιόδου **01-01/31-12/2005**, με την οποία της επεβλήθη συνολικό πρόστιμο €3.600,00 [(€4.000,00x40%=1.600,00€) &

(€5.000,00x40%=2.000,00€)] το οποίο βεβαιώθηκε στις σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση:

Ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της δύο (2) εικονικά στο σύνολο τους φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα, τα α) αριθ. καθαρής αξίας 4.000,00€ πλέον ΦΠΑ 760,00€ συνολικής αξίας 4.760,00€ & β) καθαρής αξίας 5.000,00€ πλέον ΦΠΑ 950,00€ συνολικής αξίας 5.950,00€, που εκδόθηκαν από την επιχείρηση..... κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14 & 18§§2,9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β ' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

Εν συνεχεία η επιχείρηση άσκησε την υπ' αριθ. ενδικοφανή προσφυγή, για την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12-2005, η οποία εξετάστηκε από την υπηρεσία μας και εκδόθηκε η υπ' αριθ. απορριπτική απόφαση .

Γ. Η Δ.Ο.Υ., διενήργησε επανέλεγχο για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12-2005, (ελεγκτής) με την ίδια ως άνω εντολή (.....).

Αρχικά συνέταξε και κοινοποίησε, στον διαχειριστή της επιχείρησης στις το με αρ. πρωτ. Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, μαζί με α) την υπ' αριθ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου οικ. έτους 2006 & β) την υπ' αριθ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήση 2005 και εν συνεχεία τις από 26/09/2016 εκθέσεις επανελέγχου:

1) Φορολογίας εισοδήματος & 2) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας , με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

-Την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2006, με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης, φόρος εισοδήματος ποσού 269.607,86€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 323.529,43€, ήτοι συνολικού ποσού 593.137,29€, το οποίο βεβαιώθηκε στις

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης για την κρινόμενη χρήση κρίθηκαν **ανακριβή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92(Κ.Β.Σ.), τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

-Την υπ' αριθμ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 του Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ....., με την οποία επεβλήθηκε σε

βάρος της επιχείρησης, Φ.Π.Α. ποσού 60.587,78€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβεια 72.705,34€, ήτοι συνολικού ποσού 133.293,12€, το οποίο βεβαιώθηκε στις

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου, λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης για την κρινόμενη χρήση κρίθηκαν ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92(Κ.Β.Σ.), τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου. Επίσης τα ακαθάριστα έσοδα ως προς το ΦΠΑ προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000. Για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή για την έκπτωση η αξία και το ΦΠΑ των εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

Με την αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του ζητείται η ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Ό προσφεύγων επικαλείται ότι η έκδοση των πράξεων έγινε πέρα της προθεσμίας που ορίζεται στο άρθρο 28 του ν. 4174/13.
- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων.
- Ότι η συναλλαγή ήταν πραγματική, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα του της εν λόγω συναλλαγής και ως εκ τούτου υπάρχει έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας, καθώς επίσης τελούσε σε καλή πίστη.
- Ότι είναι μη νόμιμη η εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών και των φορολογητέων εκροών του ΦΠΑ.

Επειδή, το υπ' αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου κοινοποιήθηκε στις μαζί με α) την υπ' αριθ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου οικ. έτους 2006 & β) την υπ' αριθ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήση 2005, στον Ακολούθως και εντός της τασσόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας, η επιχείρηση υπέβαλε εγγράφως με αρ. πρωτ. τις αντιρρήσεις της. Εν συνεχεία, η φορολογική Αρχή προχώρησε στην έκδοση των Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού του φόρου στις ήτοι δύομισι μήνες από την εκπνοή της σχετικής προθεσμίας που θέτει το αρ. 28 του ν. 4174/13.

Στην προκείμενη περίπτωση οι προθεσμίες που προβλέπεται από το άρθρο 28 του ν. 4174/13 είναι ενδεικτικές για την Διοίκηση και δεν αποτελεί λόγω ακύρωση των πράξεων, επιπλέον δεν είχε παραγραφεί το δικαίωμα επανελέγχου της χρήσεως αυτής την ημερομηνία έκδοσης των πράξεων.

Επειδή, δεν αποδεικνύεται βλάβη σε βάρος της επιχείρησης, με την δίμηνη καθυστέρηση έκδοσης των από προσβαλλόμενων πράξεων, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα για ακυρότητα των πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994** [ΦΕΚ Α' 151/16-09-94], ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ... γ) ... δ) 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»,

Με τις διατάξεις του **άρθρου 9 § 5 του Ν. 3259/2004** [ΦΕΚ Α' 149/04-08-2004], ορίζεται ότι: «Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά **συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.**».

Με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του Ν. 3697/2008** [ΦΕΚ Α' 194/25-09-2008] τροποποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 1 έως 11 του Ν. 3259/2004 και επεκτάθηκε η περαίωση και στις εκκρεμείς υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι και τις 31.12.2006, Επιπλέον, με την υπ' αριθμ. **102/2001 γνωμοδότηση** του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. **1020145/ΠΟΛ1100 /10-04-2001**, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων»,

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως **ΣτΕ 2397/1990** και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα

των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία **ΣτΕ 1426/2000**. Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000)

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος **ΣτΕ 2122/2012**.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της ΔΟΥλόγω αρμοδιότητας, με το αρ. πρωτ. ()/08-10-2012 έγγραφο του ΣΔΟΕ Περιφερική Δ/ση με το οποίο διαβίβασε την από 06-08-2012 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), η οποία αφορούσε την χρήση 2005, η οποία **είχε περαιωθεί** με βάση το υπ' αριθμ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του **N. 3697/2008**. Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του **άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994** και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.3259/2004, **εκδίδεται συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου**.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι :

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προσχύουσες 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», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ΙΖ' του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «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, 2. ..., 3. ..., 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 ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ..., 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, ...», και επομένως η υπόθεση της χρήσης 2005 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 § 4 περιπτ. β' του Ν. 2238/1994, παραγράφονται στις 31/12/2016 και επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, καθόσον στην έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται αιτιολογία των πραγματικών και νομικών λόγων, που οδήγησαν τη Διοίκηση στην απόφαση της και παράθεση των κριτηρίων βάσει των οποίων άσκησε η Διοίκηση τη διακριτική της ευχέρεια, γεγονός το οποίο κατά την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, όταν τα πρόσωπα είναι υπαρκτά, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της για εικονικότητα έκδοσης και λήψης στοιχείων.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 06-08-2012 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ. 186/92 (ΚΒΣ) του Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ και στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ., περιέχονται επαρκή στοιχεία και η απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, τα οποία εκθέτονται σ' αυτές, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η επιχείρηση ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή, στην παράγραφο 9 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ ορίζεται ότι :
«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 το πρώτο εδάφιο της **παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97** 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 φορολογικά 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*».

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ 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, 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 συναλλακτικός 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ. 186/92 (ΚΒΣ) του Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗκαι στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ., για τον εκδότη, που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι : « μετά από έλεγχο στο υποσύστημα TAXIS δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστικές ΦΠΑ, μερικές μόνο περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ. Επίσης δεν έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών καθώς επίσης δεν έχει υποβάλλει δήλωση διακοπής εργασιών. Σε επιτόπια έρευνα του ΣΔΟΕ στη δηλούμενη επαγγελματική έδρα, δεν βρέθηκε να λειτουργεί. Είναι προφανές και πέρα από κάθε αμφισβήτηση ότι τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδει είναι ΕΙΚΟΝΙΚΑ, αφού οι συναλλαγές δεν πραγματοποιήθηκαν ποτέ, δεν έχει προβεί ποτέ σε αγορές, δεν έχει απασχολήσει προσωπικό και εκδίδει μόνο φορολογικά στοιχεία με σκοπό αφενός μεν η ίδια να ιδιοποιηθεί τον ΦΠΑ και αφετέρου η λήπτρια να εμφανίσει στα φορολογικά της στοιχεία αυξημένες δαπάνες.

Η επιχείρηση αυτή έχει εκδώσει προς την επιχείρηση μέσα στην ελεγχόμενη χρήση 2005, δύο (2) εικονικά τιμολόγια.....» και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων για την κρινόμενη χρήση 2005, είναι αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 30 §7&8 του ΠΔ 186/92** ορίζεται ότι:

<<7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α).....

β).....

γ)

δ)

ε).....

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

α)

β)

γ)

δ)

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

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

Επομένως σύμφωνα με τα ανωτέρω, το κύρος των βιβλίων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις της παρ. 4 του ίδιου άρθρου, που προβλέπει ότι τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή όταν:

.....
<< **παρ. 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.

παρ. δ. δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας>>

σύμφωνα δε με το τελευταίο εδάφιο της ίδιας παραγράφου << 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>>.

Κατά τον επανέλεγχο που πραγματοποιήσε, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 66&68 του Ν. 2238/94, η αρμόδια Δ.Ο.Υ..... στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης στην κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 1/1/-31/12/2005 έκρινε αυτά ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3,4,6 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ.), προσδιόρισε δε, για την παραπάνω διαχειριστική περίοδο, τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 περ. γ' του ν. 2238/94, τα δε καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με την από συνταχθείσα έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., της επιχείρησης για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο προκύπτει ότι, τα δηλωθέντα συνολικά ακαθάριστα έσοδα είναι 2.345.732,00€, η καθαρή αξία των δύο (2) επίμαχων εικονικών (ως προς το σύνολο της συναλλαγή) φορολογικών στοιχείων τα οποία έλαβε η επιχείρηση είναι 9.000,00€ που αντιστοιχεί σε ποσοστό 0,38% των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων, αφορούν δε αγορά (πάγια) και δεν υποδηλώνουν απόκρυψη πωλήσεων.

Επειδή, από την από έκθεση επανελέγχου φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2006 της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, προκύπτει ότι εκτός από την λήψη των ανωτέρων περιγραφόμενων εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν διαπιστώθηκαν άλλες πράξεις ή οι παραλείψεις μεγάλης έκτασης, ώστε να επηρεάζουν τα βιβλία σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, όπως αυτό ορίζεται από το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ (Π.Δ.186/92).

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο έλεγχος δεν αιτιολογεί αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων που επηρεάζουν σημαντικά ή καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, ώστε οι πράξεις ή οι παραλείψεις που διαπιστώθηκαν να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Επομένως δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 30§4 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92) για να κριθούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης ανακριβή στην ελεγχόμενη χρήση 2005 και δεν θίγεται το κύρος και η αξιοπιστία αυτών από την διαπίστωση και μόνο της λήψης και καταχώρησης, ως δαπάνες(πάγια αγορά ραφιών) των α) αριθ. Τ.ΔΑ Νο καθαρής αξίας 4.000,00€ πλέον ΦΠΑ 760,00€ συνολικής αξίας 4.760,00€ και β) αριθ. Τ.ΔΑ καθαρής αξίας 5.000,00€ πλέον ΦΠΑ 950,00€ συνολικής αξίας 5.950,00€, εικονικών τιμολογίων, από την επιχείρηση ``.....

Επειδή, η αξία του ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν είναι δυνατό να αναγνωριστεί από το νόμο προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, (Σχετ.αρθρ. 18§2 ΚΒΣ, ΠΟΛ 1029/2006, ΣτΕ 1823/1994, ΣτΕ 141/1993) και προστίθεται στα καθαρά κέρδη της χρήσης ως λογιστική διαφορά.

Κατόπιν των ανωτέρω, τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης για την κρινόμενη περίοδο κρίνονται ακριβή και τα αποτελέσματά τους προσδιορίζονται λογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 31 του ν.2238/94 όπως αυτές ίσχυαν κατά το κρινόμενο έτος με τις οποίες ορίζεται ότι το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ, εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των παραγωγικών της δαπανών. Κατά συνέπεια το οικονομικό αποτέλεσμα της εν λόγω χρήσης προσδιορίζεται λογιστικά, με την προσθήκη λογιστικής διαφοράς ποσού €9.000,00 που αντιστοιχεί στα διενεργηθέντα ποσά δαπανών που εκπέστησαν (πάγια) με τα ανωτέρω εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, από τη εκκαθάριση του φόρου με βάση τη παρούσα, προκύπτει μετά τη αφαίρεση του φόρου της περαίωσης, πιστωτικό ποσό φόρου, το οποίο σύμφωνα με τα ανωτέρω δεν αναζητείται.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ.**, κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη της υπόχρεης, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49§3 του Ν. 2859/2000, 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 οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή»..

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερθέντα στην φορολογία του εισοδήματος, τα βιβλία κρίθηκαν ακριβή, με αποτέλεσμα να μην είναι εφαρμοστέες οι διατάξεις του άρθρου 48§3 του Ν. 2859/2000 και ως εκ τούτου **γίνονται δεκτές οι φορολογητέες εκροές και ο φόρος των εκροών**, όπως αυτές προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης, ήτοι για την κρινόμενη χρήση, οι φορολογητέες εκροές είναι 2.230,463,18€ και ο φόρος των εκροών είναι 417.320,19€

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α),

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ».

Στην προκειμένη περίπτωση τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά, ήτοι η αξία των ανέρχονται σε 9.000,00€ πλέον ΦΠΑ 1.710,00€, που είχαν εκπεστεί από το σύνολο των φορολογητέων εισροών και ως εκ τούτου δεν είναι δυνατό να αναγνωριστούν από το νόμο προς έκπτωση (Σχετ. αρθρ. 32§1 περ.β' Ν.2859/2000 ,18§2ΚΒΣ, ΠΟΛ1029/2006, ΣτΕ 1823/1994, ΣτΕ 141/1993).

Άλλωστε η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου.

Συνεπώς τα παραστατικά στοιχεία που εκδίδονται για να καλύψουν δαπάνες και να δικαιολογήσουν την έκπτωση θα πρέπει να έχουν εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει καθότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά. (σχετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **αποδοχή** της από και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και την τροποποίηση α) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτος 2006 και β) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

1. Ως προς την φορολογία εισοδήματος

ΧΡΗΣΗ 2005

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά χρήσης (βάσει δήλωσης - περαίωσης)	423.135,75
<u>Πλέον λογιστικές διαφορές επανελέγχου</u>	9.000,00
Ζημιές βάσει της παρούσας απόφασης	432.135,75

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης, με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΗΣ ΟΦΕΙΛΗΣ		ΠΟΣΑ			
		Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική φορολογική υποχρέωση
Καθαρά κέρδη ή ζημιά χρήσης		423.135,75		423.135,75	0,00
Πλέον λογιστικές διαφορές				9.000,00	
Εξωλογιστικά Κέρδη			1.265.660,32		
Ποσό φορολογητέου εισοδήματος (κέρδη)		423.135,75	1.265.660,32	432.135,75	
α. φόρος που αναλογεί προς	32%	135.403,44	405.011,30	138.283,44	2.880,00
β. Συμπλ. φόρος στο ακαθ. Εισόδημα από ακίνητα					
γ. Άθροισμα (α+β)		135.403,44	405.011,30	138.283,44	2.880,00
δ. Μείον Φόρος εισοδήματος που προκαταβλήθηκε		52.781,82	52.781,82	52.781,82	0,00
ε. Μείον Φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε					
στ. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει του Νο 12/08 Εκκ. Σημ. Περαιώσης				15.756,06	15.756,06
ζ. Υπόλοιπο φόρου (γ-δ-ε-στ)	Χρεωστικό	82.621,62	352.229,48	69.745,56	0,00
	Πιστωτικό				
ΛΟΙΠΑ ΠΟΣΑ					
η. Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	120%		323.529,43		
θ. Προκαταβολή φόρου		88.012,24	88.012,24	88.012,24	0,00
ι. Μερικό σύνολο(η+θ)		88.012,24	411.541,67	88.012,24	0,00
κ. Γενικό σύνολο (ζ+ι)		170.633,86	763.771,15	157.757,80	0,00

2. Ως προς το Φ.Π.Α.

Μετά τα παραπάνω, ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας και η Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης, με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως ακολούθως:

Διαχειριστική Περίοδος 01-01/31-12/2005

Διαχ/κή Περίοδος 1/1-31/12/2005	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφαση	Οριστική φορολογική υποχρέωση
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	2.345.732,00		2.345.732,00	0,00
Μείον Απαλλασσόμενα Έσοδα	115.268,82		115.268,82	0,00
Σύνολο φορολογητέων εκροών	2.230.463,18	2.543.819,87	2.230.463,18	0,00
ΦΠΑ Εκροών	417.320,19	476.197,97	417.320,19	0,00
Σύνολο φορολογητέων εισροών	1.415.505,09	1.406.505,09	1.406.505,09	9.000,00
ΦΠΑ Εισροών	264.698,24	262.988,24	262.988,24	1.710,00
Πλέον: Προστιθέμενα - αφαιρούμενα ποσά	152.621,95	152.621,29	152.621,95	0,00
Υπόλοιπο φορολογητέων Εισροών	417.320,19	415.610,19	415.610,19	1.710,00
Πιστωτικό Υπόλοιπο				0,00
Χρεωστικό Υπόλοιπο	0,00	60.587,78	1.710,00	1.710,00
Προσαύξηση ανακρίβειας (x 120%)		72.705,34	2.052,00	2.052,00

Σύνολο	0,00	133.293,12	3.762,00	3.762,00
--------	------	------------	----------	----------

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Επανεξέτασης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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