



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 21-02-2017

Αριθμός απόφασης: 567

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333267

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 17 παρ.1 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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και

του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ2562Β/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την με αρ. πρωτοκόλλου/.....2016 ενδικοφανή προσφυγή της «.....», ΑΦΜ, που εδρεύει στην, επί της οδού, Τ.Κ....., κατά της υπ.αρ. .../.../.....2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2002, συνολικού ποσού 13.293,90 ευρώ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4. Την υπ.αρ. .../.../.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2002, συνολικού ποσού 13.293,90 ευρώ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ., κατόπιν **νέων – συμπληρωματικών στοιχείων** που περιήλθαν σε γνώση της με το με αριθμό πρωτ.**2011 έγγραφο – Δελτίο Παροχής Πληροφοριών του ΠΕΚ** και την συνημμένη σε αυτό από**2011 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΠΕΚ**, εξέδωσε την με αριθμό .../.../.....**2013 εντολή μερικού ελέγχου**, με την οποία καθιστούσε την προσφεύγουσα επιχείρηση υποκείμενη σε έλεγχο. Με την παραπάνω εντολή ελέγχου διενεργήθηκε Επανέλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ. του περαιωθέντος

(περαίωσε με τον Ν. 3259/2004) οικονομικού έτους 2003 (χρήση 1/1 – 31/12/2002), σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/94 “Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος” σε συνδυασμό και με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ.2 εδ. α΄ και β΄ του πιο πάνω νόμου και του άρθρου 25 παρ. 5 του ν. 4174/2013.

Με την υπ’ αρ./.../.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2002 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος συνολικού ποσού 13.293,90€.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση κατά την χρήση 2002 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της από την επιχείρηση με ΑΦΜ:....., δέκα (10) εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθαρής αξίας 28.682,33€ για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, **έκρινε για την διαχειριστική περίοδο 2002 τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία ΑΝΑΚΡΙΒΗ**, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2, 4 , και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ). Επιπλέον, **προσδιόρισε** στην φορολογία εισοδήματος εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 2 γ΄ του Ν.2238/1994 και το καθαρό εισόδημα και ο φόρος επαναπροσδιορίσθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30, 31 και 32 του Ν. 2238/1994 και κατ’ επέκταση τις φορολογητέες εκροές. Επιπλέον, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση την αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων 28.682,33€ και τον αναλογούντα Φ.Π.Α. αξίας 5.162,81€ που αντιστοιχεί σε αυτά. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του Ν.2859/2000 σε περίπτωση ανακρίβειας των βιβλίων τα ακαθάριστα έσοδα στην Φορολογία Φόρου Προστιθέμενης Αξίας προσδιορίζονται όπως στην Φορολογία Εισοδήματος.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την ένδικη χρήση 2002, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.2859/00.
2. Μη νόμιμος ο διενεργηθείς επανέλεγχος φορολογίας Φ.Π.Α. της οριστικά περαιωθείσας χρήσης 2002, ελλείπει συμπληρωματικών στοιχείων κατά την έννοια του άρθρ. 49 παρ. 3 Ν. 2859/2000 και άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/94 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. 3259/2004.
3. Έλλειψη αιτιολογίας – παραβίαση των διατάξεων του αρθρ. 28 παρ. 2 και 64 ΚΦΔ.
4. Εσφαλμένη και μη νόμιμη η κρίση περί εικονικότητας των επίδικων συναλλαγών – Ανεπίτρεπτη αντιστροφή του βάρους απόδειξης – Έλλειψη απόδειξης & Αοριστία –

Όλως και επικουρικώς, η συνδρομή της «καλής πίστης» στο πρόσωπο της εταιρίας μας.

5. Παραβίαση των διατάξεων των άρθρων 30,32 ν.2238/94, αρθρ. 48 παρ. 3 ν.2859/2000 και άρθρο 30 π.δ. 186/92, όπως ίσχυαν, περί διενέργειας εξωλογιστικού προσδιορισμού-Αναιτιολόγητες κρίσεις & έλλειψη νόμιμης βάσης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί παραγραφής της αξιώσεως του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για την επίδικη χρήση 2002, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν. 2859/2000.

Η προσφεύγουσα, με την προσφυγή προβάλλει ότι οι κατωτέρω αναφερόμενες διατάξεις, με τις οποίες παρατείνεται διαδοχικά ο χρόνος παραγραφής υπέρ του Δημοσίου, αντίκεινται στο άρθρο 4 του Συντάγματος και στο άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος, στο άρθρο 6 παρ. 1 της Ε.Σ.Δ.Α., στο άρθρο 78 παρ. του Συντάγματος. Επίσης, προβάλλεται ότι συντρέχει περίπτωση παραβίασης της αρχής του κράτους δικαίου και ιδίως της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας δικαίου, απορρεουσών από το αρ. 2 παρ. 1 και 5 παρ.1 του Συντάγματος, για το λόγο ότι οι διατάξεις αυτές είναι ασαφείς και ατελείς, αφού δεν διαλαμβάνουν σαφώς και ρητώς ότι η παράταση της παραγραφής καταλαμβάνει και τις περιπτώσεις για τις οποίες χορηγήθηκε ήδη παράταση με προηγούμενο νομοθέτημα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ.11 του Ν.4174/13 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους**. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 57 παρ.1 & 2 του 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»

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

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4203/2013 (ΦΕΚ Α' 235/2013) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

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

Επειδή, η διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής των φορολογικών υποχρεώσεων των ιδιωτών, που καθίσταται μακρύτερος σε σχέση με το χρόνο της παραγραφής των αξιώσεών τους έναντι του Δημοσίου, εισάγει επιτρεπτή υπέρ του Δημοσίου προνομιακή μεταχείριση, διότι αποβλέπει τόσο στην πάταξη της φοροδιαφυγής, παρέχοντας τη χρονική ευχέρεια στη φορολογική αρχή να προβαίνει σε ολοκληρωμένους και ενδεδειγμένους ελέγχους, εκτεινόμενους σε περισσότερα οικονομικά έτη, όσο και στην ορθή άσκηση της δημόσιας εξουσίας, μέσω της διαφυλάξεως της δημοσιονομικής ισορροπίας και της περιουσίας του Κράτους, προς τον σκοπό εκπληρώσεως των κατά το Σύνταγμα και τους νόμους υποχρεώσεών του έναντι των πολιτών και, ως εκ τούτου, δεν αντίκειται στο άρθρο 4 παρ.1 του Συντάγματος (πρβλ. ΑΕΔ 1, 25/2012, ΣτΕ 21, 1254/2015, κ.ά.). Η διαφοροποίηση αυτή δικαιολογείται, επίσης, από το γεγονός ότι το Ελληνικό Κράτος έχει διέλθει από διαδοχικές, σοβαρές δημοσιονομικές κρίσεις, οι οποίες έχουν διαρκέσει για μεγάλα χρονικά διαστήματα και των οποίων οι επιπτώσεις επεκτείνονται σε περιόδους κατά τις οποίες η οικονομική κατάσταση βελτιώνεται και οι συγκυρίες είναι ευνοϊκές για την ανάπτυξη της Χώρας (πρβλ. ΑΕΔ 25/2012).

Ενόψει τούτου, η διαδοχική παράταση του χρόνου παραγραφής των φορολογικών οφειλών των ιδιωτών υπαγορεύεται και από την ανάγκη προστασίας της δημοσιονομικής ευσταθίας, στη δημιουργία της οποίας συμβάλλουν με την καταβολή φόρων οι φορολογούμενοι πολίτες (πρβλ. ΣτΕ 440/2015). Ενόψει τούτων, από την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων δεν προκαλείται παραβίαση ούτε του άρθρου 1 του Πρώτου Πρόσθετου Πρωτοκόλλου της Ε.Σ.Δ.Α., διότι οι ως άνω ρυθμίσεις αποβλέπουν, υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες, στην εξυπηρέτηση του προαναφερόμενου σκοπού επιτακτικού δημόσιου συμφέροντος, η ζημία δε που υφίστανται οι φορολογούμενοι δεν είναι τέτοιας εκτάσεως, ώστε να θίγεται ο πυρήνας της αξιώσεώς τους για παροχή αποτελεσματικής έννομης προστασίας (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 2114/2014). Ακολούθως, οι προαναφερόμενες διατάξεις είναι σαφείς, καθόσον η διατύπωσή τους επιτρέπει στον ερμηνευτή, ήτοι τόσο τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο και τη φορολογική αρχή όσο και το Δικαστήριο, να κατανοήσει τον ρυθμιστικό σκοπό τους, που είναι, εν προκειμένω, η μετατόπιση κατά ένα έτος της λήξεως του χρόνου

παραγραφής των αξιώσεων του Δημοσίου, σε ορισμένες κατηγορίες φορολογικών υποθέσεων. Άλλωστε, η διατύπωση των διατάξεων αυτών είναι πανομοιότυπη κατ' έτος και επαναλήφθηκε αυτούσια στην επόμενη χρονικά ρύθμιση του δεύτερου άρθρου του ν. 4098/2012 (Α' 249). Περαιτέρω, οι εν λόγω διατάξεις δεν καθίστανται ασαφείς και ατελείς, εκ μόνου του λόγου ότι σε αυτές δεν γίνεται διαφοροποίηση μεταξύ των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου που παραγράφονται το πρώτον εντός του κρίσιμου έτους (π.χ. έως τις 31.12.2008) και αυτών για τις οποίες ήδη δόθηκε παράταση της παραγραφής έως π.χ. τις 31.12.2008. Ως εκ τούτου, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η διατύπωσή τους είναι διφορούμενη και δεν «επιτρέπει στους ενδιαφερόμενους να γνωρίζουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους με τρόπο σαφή και ακριβή», όπως απαιτείται από τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (βλ. ΔΕΚ 30.1.1985, Επιτροπή κατά Δανίας, υποθ. 143/1983, Συλ. 1985.427 κ.ά.) και, επομένως, δεν συντρέχει περίπτωση παραβίασης των αρχών της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου (ανεξαρτήτως του ότι η τελευταία αυτή αρχή έχει διαφορετικό περιεχόμενο). Επομένως, όλοι οι περί του αντιθέτου λόγοι της προσφυγής είναι απορριπτέοι ως νόμω αβάσιμοι. Συνεπώς, ο περί του αντιθέτου λόγος της προσφυγής είναι απορριπτέος ως ερειδόμενος επί εσφαλμένης νομικής προϋποθέσεως. Τέλος, ο λόγος ότι οι διαδοχικές παρατάσεις της παραγραφής αντιστρατεύονται τους μνημονιακούς στόχους είναι απορριπτέος ως απαράδεκτος, καθόσον από τη συνταγματική αρχή της διακρίσεως των εξουσιών συνάγεται ότι η ουσιαστική εκτίμηση του δημόσιου συμφέροντος ανήκει στη νομοθετική ή, κατά περίπτωση, στην εκτελεστική εξουσία και μόνον η υπέρβαση των ακραίων ορίων της «διακριτικής τους εξουσίας» εμπίπτει στο πεδίο του ελέγχου νομιμότητας, τον οποίο ασκεί ο δικαστής (πρβλ. ΣΤΕ Ολομ. 2151/2015 σκ. 16, 519/2015 ΔΕφ.Λαρ.).

Επειδή, εν προκειμένω ο έλεγχος στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων (...../.....2011 έγγραφο του ΠΕΚ) που περιήλθαν σε γνώση της ελεγκτικής αρχής εντός της προβλεπόμενης από την νομοθεσία δεκαετίας. Λαμβάνοντας υπ' όψιν τις προαναφερθείσες διατάξεις και δεδομένου ότι εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθμ. .../.../.....2013 εντολή ελέγχου, η παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου που το πρώτον έληξε 31-12-2013 (για τη χρήση 2002), νομίμως παρατάθηκε έως τις 31-12-2016, δυνάμει των διατάξεων των άρθρων 22 του Ν. 4203/2013 και του άρθρου 22 του ν. 4337/2015.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το δικαίωμα του δημοσίου να εκδώσει πράξη επιβολής φόρου στην ελεγχόμενη υπόθεση παραγράφεται, μετά από τις διαδοχικά δοθείσες παρατάσεις την 31-12-2016 και ο πρώτος λόγος προσφυγής περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου για επιβολή φόρου είναι ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο λόγο προσφυγής περί μη νομίμου επανελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. της οριστικά περαιωθείσας χρήσης 2002 ελλείψει συμπληρωματικών στοιχείων κατά την έννοια του άρθρου 49 παρ. 3 Ν. 2859/2000 και 68 παρ. 2 Ν. 2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. 3259/2004.

Επειδή, στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 "Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος" (ΦΕΚ Α` 151) ορίζονται τα εξής : «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. 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 . . .». Ομοίως και στην παρ. 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.»

Επειδή, σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι φύλλο ελέγχου, και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εισοδήματος, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου (βλ. και ΣτΕ 2703/1997, 1303/1999). Κατά την έννοια της διάταξης αυτής, που αναφέρεται σε οριστικά φύλλα ελέγχου, χωρίς διάκριση ως προς τον τρόπο οριστικοποίησής τους (ΣτΕ 2803/1997) δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και επί οριστικοποιήσεων του αρχικού φύλλου ελέγχου δια διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, ακόμη δε και στις περιπτώσεις περαίωσης των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, κατά τις οποίες η εξώδικη λύσης της διαφοράς επέχει θέση «αμετακλήτου δικαστικής αποφάσεως». Ωσαύτως, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων «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 (ΣτΕ 1426/2000). Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ 2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου θεωρούνται εκείνα, τα οποία αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή. Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης

φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕφ/ωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, εάν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιέχονται σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος από αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη.

Επειδή, σύμφωνα με την 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. (η οποία κοινοποιήθηκε και έγινε αποδεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών με την ΠΟΛ 1100/10-04-2001) τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που έχουν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στη λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

Επειδή, όπως προαναφέρθηκε ανωτέρω, στην υπό εξέταση περίπτωση, το υπ' αριθμ. πρωτ./.....2011 έγγραφο του ΠΕΚ αποτέλεσε νέο – συμπληρωματικό στοιχείο για την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ., το οποίο βάσει των προαναφερθέντων, της παρείχε τη δυνατότητα επανελέγχου της περαιωμένης χρήσης 2002. Με την περιέλευση σε γνώση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. της από2011 Πληροφοριακής Έκθεσης Ελέγχου του ΠΕΚ, εκδόθηκε η με αριθμό/2013 εντολή ελέγχου για την προσφεύγουσα. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ελλείψεως νέων – συμπληρωματικών στοιχείων κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 Ν. 2238/1994 κρίνεται νόμω και ουσία αβάσιμος.

Από όλα τα ανωτέρω διαλαμβανόμενα προκύπτει σαφώς και ευλόγως ότι τα ως άνω νέα και επιβαρυντικά στοιχεία δεν ήταν εν γνώσει της προϊσταμένης της ΔΟΥ, κατά την έννοια του άρθρου 68§2 Ν. 2238/1994 και 49 παρ. 3 Ν. 2859/2000. Κατά συνέπεια, ο έλεγχος νομίμως επανήλθε και επομένως οι σχετικές αιτιάσεις της προσφεύγουσας είναι αβάσιμες.

Ως προς τον τρίτο λόγο προσφυγής περί έλλειψης αιτιολογίας – παραβίαση των διατάξεων των άρθρων 28 παρ. 2 και 64 Κ.Φ.Δ.

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

Επειδή, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:«.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, **εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος». Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό του φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και **για τις πράξεις επιβολής προστίμων** ... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, στο άρθρο **64 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει **σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.**»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **17 του Ν. 2690/1999** ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης....»

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

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου.

Επειδή, περαιτέρω, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλο υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣτΕ 2056/1994).

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αναιτιολόγητου του διενεργηθέντος ελέγχου ο οποίος συμπαρασύρει αναπόφευκτα σε ακυρότητα και την προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμος και πρέπει να απορριφθεί ως αναπόδεικτος και ουσία αβάσιμος, διότι αυτή φέρει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία, η οποία συμπληρώνεται από την έκθεση ελέγχου και από τα στοιχεία του φακέλου.

Ως προς τον τέταρτο λόγο προσφυγής περί εσφαλμένης και μη νόμιμης κρίσης περί εικονικότητας των επίδικων συναλλαγών και επικουρικώς, η συνδρομή της «καλής πίστης» στο πρόσωπο της εταιρίας μας.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ισχυρίζεται ότι η κρίση της φορολογικής αρχής ως προς την εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων είναι μη νόμιμη, υποθετική, αναπόδεικτη και συμπερασματική, στηριζόμενη σε γενικά συμπεράσματα της έκθεσης ελέγχου του ΠΕΚ, χωρίς να γίνεται υπαγωγή στην δική του υπόθεση και ότι το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου είναι αόριστο και αναιτιολόγητο, επικουρικώς δε επικαλείται τη συνδρομή της «καλής πίστης» στο πρόσωπό της.

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της

συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι: «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. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή.

Επειδή, όπως αποδεικνύεται από την έκθεση ελέγχου, δεν υιοθετούνται άκριτα τα συμπεράσματα και οι διαπιστώσεις της έκθεσης ελέγχου του ΠΕΚ, αλλά όπως προκύπτει από το «Κεφάλαιο 6» με τίτλο «Διαπιστώσεις Παρόντος Ελέγχου» της έκθεσης ελέγχου, οι ελεγκτές προέβησαν σε διασταυρωτικές ενέργειες, ζήτησαν την χορήγηση αντιγράφων των βιβλίων της επιχείρησης χρήσης 2002, απέστειλαν πρόσκληση προσκόμισης φορολογικών στοιχείων στην προσφεύγουσα επιχείρηση, ήλεγξαν τα στοιχεία και τα βιβλία και αξιοποίησαν τις πληροφορίες που είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και ακολούθως κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι τα στοιχεία που έλαβε η επιχείρηση ήταν εικονικά στο σύνολό τους και «αξιοποιήθηκαν» προς όφελος του εκδότη και του λήπτη, αφού άλλωστε αυτός ήταν και ο επιδιωκόμενος σκοπός τους.

Επειδή, η εικονικότητα των τιμολογίων είναι πλήρως αιτιολογημένη, όπως αποδεικνύεται από το σύνολο των στοιχείων του ελέγχου. Ειδικότερα, όπως προκύπτει και από την από έκθεση Κ.Β.Σ. του ΠΕΚ, η οποία επισυνάπτεται και αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του ελέγχου για την προσφεύγουσα επιχείρηση, αποσπάσματα της οποίας μεταφέρονται αυτούσια στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου και την οποία αποδέχεται πλήρως ο έλεγχος, η εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών της με την εκδότρια επιχείρηση αποδεικνύεται από τα ακόλουθα στοιχεία:.

Παρατίθεται απόσπασμα από την έκθεση ΚΒΣ του ΠΕΚ στην οποία αναφέρονται οι λόγοι που αποδεικνύουν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων: «Υστερα από όσα αναλυτικά αναφέρθηκαν παραπάνω και σύμφωνα με τα στοιχεία και τις πληροφορίες που συγκεντρώσαμε προκύπτουν τα παρακάτω:1) Από τον έλεγχο στην επιχείρηση, δεν κατέστη δυνατό να διαπιστωθεί το σύνολο των αγορών και των πωλήσεων της καθώς και αν έχουν καταχωρηθεί αυτές στα τηρηθέντα βιβλία της, διότι δεν επεδείχθησαν και επιπλέον δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις εισοδήματος, εκκαθαριστικές Φ.Π.Α. (υποβλήθηκαν μόνο περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για το χρονικό διάστημα 1/1/2001 έως 30/11/2001) και συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών στις

αντίστοιχες φορολογικές περιόδους.2) Οι μόνες «αγορές που πραγματοποιήθηκαν» από την ελεγχόμενη είναι αυτές που προκύπτουν από τις επιχειρήσεις με ΑΦΜ και με ΑΦΜ για τις οποίες σε διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο από την υπηρεσία μας (σχετικές εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ) διαπιστώθηκε η εικονικότητα αυτών στο σύνολό τους και αφορούν την διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2001. 3) Χαρακτηριστικό επίσης είναι και το γεγονός ότι στις ανωτέρω «προμηθεύτριες επιχειρήσεις» και, συμμετέχει στην πρώτη ως διαχειριστής και στην δεύτερη ως μέλος, ο ο οποίος τόσο με τις ανωτέρω ΕΠΕ όσο και με άλλες εταιρίες που συμμετείχε καθώς και με την ατομική επιχείρηση που είχε, όλες ήταν εκδότες τιμολογίων εικονικών στο σύνολό τους. Επιπλέον, ο εμπλέκεται σε υποθέσεις φοροαπάτης στην Μ. Βρετανία και στη Γερμανία.4) Σε υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986 που μας κατάθεσε ο και πήρε αριθμό πρωτοκόλλου/.....2010 της Δ.Ο.Υ., αναφέρει ως προμηθευτές του, τους, τον του και του Οι ανωτέρω από παλαιότερους ελέγχους του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρική Υπηρεσία (Δελτίο Πληροφοριών με αρ. πρωτ./Γ'/.....2004) καθώς και άλλων Υπηρεσιών έχουν χαρακτηριστεί ως μέλη ευρύτερου κυκλώματος διακίνησης εικονικών τιμολογίων σε όλη την Ελλάδα.5) Δεν απασχολούσε προσωπικό.6) Δεν διέθετε πάγια περιουσιακά στοιχεία (αυτοκίνητα, έπιπλα και υλικοτεχνική υποδομή όπως χρηματοκιβώτια κ.λ.π.) **Και συνεπώς: Κρίνει** όλες τις πωλήσεις της ελεγχόμενης **ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ** στο σύνολό τους, διότι ουσιαστικά στις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους δεν πραγματοποίησε αγορές εφόσον δεν προκύπτουν από πουθενά αυτές και οι φερόμενες πωλήσεις που προέκυψαν από τα στοιχεία της Γενικής Γραμματείας Πληροφορικών Συστημάτων ανέρχονται για την χρήση 2001 σε **2.653.510.300** δραχμές και στην χρήση 2002 σε **373.438,86€**. Τα εκδοθέντα εικονικά τιμολόγια σε ενεργείς επιχειρήσεις, τα αξιοποιούσαν για να εμφανίζουν τεχνητά διογκωμένες (εικονικές) αγορές στα βιβλία που τηρούσαν. Οι εικονικές αυτές αγορές μείωναν σημαντικά το ύψος των φορολογητέων εισοδημάτων τους, επί πλέον δε ο Φ.Π.Α που αναλογούσε στις εικονικές αυτές αγορές εξέπιπτε από τον Φ.Π.Α του τζίρου τον οποίο δήλωναν και έτσι οι λήπτριες επιχειρήσεις απέφευγαν την καταβολή σημαντικών ποσών φόρων».

Όπως άλλωστε αναλυτικά αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΠΕΚ η Γ.Γ Πληροφοριακών Συστημάτων τους γνωστοποίησε ότι: α) από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις **δεν βρέθηκαν επαγγελματίες**, που να δήλωσαν τον ελεγχόμενο σαν πελάτη για τη χρήση **2001** και **2002** και β) από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις που υπέβαλαν διάφοροι επαγγελματίες, βρέθηκε ότι δήλωσαν τον ελεγχόμενο σαν προμηθευτή για τη χρήση **2001** είκοσι (20) επιχειρήσεις με συνολικές συναλλαγές, εκατόν εβδομήντα οκτώ (178) τιμολογίων και ύψους **2.653.510.300** δρχ. και για τη χρήση **2002** δέκα τρεις επιχειρήσεις με συνολικές συναλλαγές εξήντα τριών τιμολογίων (63) και ύψους **373.438,86.**

Επειδή, όσον αφορά στα παραστατικά εξόφλησης που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο αφορούν όλα είσπραξη μετρητών από τον, προς εξόφληση των τιμολογίων που

εκδόθηκαν από τον τελευταίο, προσδοκώντας να προσδώσουν νομιμοφάνεια στην ανύπαρκτη συναλλαγή τους.

Ύστερα από όλα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω, και σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, ο έλεγχος αποδέχεται πλήρως την από2011 έκθεση Κ.Β.Σ. του ΠΕΚ, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα επιχείρηση **ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ με Α.Φ.Μ. στη χρήση 1/1/2002 – 31/12/2002: Ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, δέκα (10) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία**, συνολικής καθαρής αξίας 28.682,33 €, πλέον ΦΠΑ αξίας 5.162,81 € κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) που επισύρουν κυρώσεις κατά τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β του Ν.4337/15, των άρθρων 66 και 68 του Ν.4174/2013 και του άρθρου 30§4γ' του Π.Δ 186/1992 όπως ίσχυε.

Επειδή, από την από2016 έκθεση επανελέγχου Κ.Β.Σ. αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση διέπραξε την παράβαση της λήψης των ως άνω εικονικών στο σύνολό τους τιμολογίων. Συναφώς, ο ισχυρισμός ότι **δήθεν η συνοδευτική της προσβαλλόμενης πράξης έκθεση ελέγχου είναι αόριστη και ανατιολόγητη, διότι η φορολογική αρχή δεν επικαλείται στοιχεία που έχουν σχέση ειδικά με αυτήν**, τυγχάνει απορριπτέος ως ουσία αβάσιμος. Με βάση τα προαναφερθέντα, νόμιμα η προσβαλλόμενη πράξη συμπληρώνεται από τη συνοδευτική αυτής έκθεση επανελέγχου, στην έκθεση δε αυτή αναφέρονται αναλυτικά τόσο τα στοιχεία των ληφθέντων από την προσφεύγουσα εικονικών φορολογικών στοιχείων, όσο και τα δεδομένα που θεμελιώνουν την εικονικότητα αυτών, προσδιορίζεται δε με τρόπο συγκεκριμένο σε τι συνίσταται η εικονικότητα. Οπωσδήποτε από όσα αναλυτικά αναφέρονται στην ως άνω έκθεση ελέγχου προκύπτει και η **εμπλοκή του προσφεύγοντος, ήτοι η παράβαση της λήψης των εν λόγω εικονικών φορολογικών στοιχείων.**

Επειδή, όσον αφορά τον επικουρικό ισχυρισμό περί συνδρομής της καλής πίστης στο πρόσωπο της προσφεύγουσας, επαγόμεστε τα ακόλουθα: Όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, όταν αποδίδεται εικονικότητα στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως με το φερόμενο ως εκδότη του στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται με την απόδειξη της εικονικότητας, όμως ο λήπτης των τιμολογίων έχει το βάρος να αποδείξει την καλή του πίστη κατά τη διενέργεια της συναλλαγής (ΣτΕ 3347/2015, 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010).

Στην προκείμενη περίπτωση, η προσφεύγουσα ουδόλως αποδεικνύει την καλή της πίστη αναφορικά με τις επίμαχες συναλλαγές. Εξάλλου, όσον αφορά στα παραστατικά εξόφλησης που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο αφορούν όλα είσπραξη μετρητών από τον, προς εξόφληση των τιμολογίων που εκδόθηκαν από τον τελευταίο, προσδοκώντας να προσδώσουν νομιμοφάνεια στην ανύπαρκτη συναλλαγή τους. Τέλος, από το σύνολο των διαπιστώσεων του

ελέγχου, όπως αναφέρθηκε στο ανωτέρω κεφάλαιο II.1 και λεπτομερώς αναλύεται στην εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αλλά και στην έκθεση ελέγχου του ΠΕΚ, αποδεικνύεται η ανυπαρξία των συναλλαγών. Κατά συνέπεια, η καλοπιστία της προσφεύγουσας δεν αποδεικνύεται από τα στοιχεία του φακέλου.

Ως προς τον πέμπτο λόγο προσφυγής περί παραβίασης των διατάξεων των άρθρων 30, 32 ν. 2238/1994, αρθρ. 48 παρ. 3 ν.2859/2000 και αρθρ. 30 π.δ. 186/1992, όπως ίσχυαν, περί διενέργειας εξωλογιστικού προσδιορισμού – Αναιτιολόγητες κρίσεις & έλλειψη νόμιμης βάσης.

Επειδή, στον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος που διενεργήθηκε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§2 του Ν.2238/94, καθόσον τα βιβλία κρίθηκαν ΑΝΑΚΡΙΒΗ όπως αναφέρεται αναλυτικά στη σχετική έκθεση ελέγχου. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του Ν.2859/2000 σε περίπτωση ανακρίβειας των βιβλίων τα ακαθάριστα έσοδα στην Φορολογία Φόρου Προστιθέμενης Αξίας προσδιορίζονται όπως στην Φορολογία Εισοδήματος. Ακολούθως, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 32 Ν.2859/2000, αφαίρεσε από τις εισροές της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ την καθαρή αξία των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων 28.682,33€ και από τον φόρο εισροών τον αναλογούντα σε αυτό φόρο εισροών 5.162,81€ και με βάση τα παραπάνω διαμόρφωσε τις φορολογητέες εκροές και εισροές, καθώς και τον οφειλόμενο φόρο στην υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2002. Βάσει της εκκαθάρισης, εκδόθηκε η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 34 του Ν.4174/2013.

Επειδή, με βάση τα παραπάνω και δεδομένου ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε. ΑΦΜ στη χρήση 2002 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της **δέκα εικονικά φορολογικά στοιχεία** καθαρής αξίας 28.682,33€ πλέον ΦΠΑ αξίας 5.162,81€, ότι η ελεγχόμενη συμπεριέλαβε την αξία των ανωτέρω στοιχείων στις εισροές της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ χρήσης 2002 και εξέπεσε το φόρο ύψους 5.162,81€, ότι επιπλέον, η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης του φόρου υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του δημοσίου. Συνεπώς, το παραστατικό που εκδίδεται για να καλύψει δαπάνες και να δικαιολογήσει την έκπτωση θα πρέπει να εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και είναι επαρκώς συγκεκριμένο, που στην περίπτωση μας δεν ισχύει, καθότι τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής. Άρα, το ποσό του Φ.Π.Α. νομίμως αφαιρέθηκε από το σύνολο του φόρου εισροών και νομίμως ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές, εισροές και τον αναλογούντα φόρο αυτών.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από2016

έκθεση επανελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από2016 και με αρ.πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της υπ.αρ. .../.../.....2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστικό φορολογικό αποτέλεσμα του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

A/A	Αριθμός πράξης	Διαχειρ. ή φορολογική περίοδος	Είδος φόρου ή προστίμου	Ποσό φόρου
1	.../.../.....2016	1/1-31/12/2002	Φ.Π.Α.	13.293,90€

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.