



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη: **30-12-2016**

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **1741**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

& ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8- ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).

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

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

δ. Της με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του

Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1006534 ΕΞ 2015 (ΦΕΚ Β΄ 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., 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».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β΄ 2562/19-08-2016) 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.».

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

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 55/16-01-2014).

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

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ:, κατά των: α) υπ' αριθμόν οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 – 31/12/2004) β) υπ' αριθμόν οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2007-31/12/2007), γ) της υπ' αριθμόν οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικ.έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008-31/12/2008), και δ) υπ' αριθμόν οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικ.έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009-31/12/2009) και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθμ. πρωτ: **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2004 – 31/12/2004** της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

5. Την υπ' αριθμ. πρωτ:, **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2007 – 31/12/2007**, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση

6. Την υπ' αριθμ. πρωτ:, **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.** για τη διαχειριστική περίοδο **1/1/2008 – 31/12/2008**, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση
7. Την υπ' αριθμ. πρωτ:, **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.** για τη διαχειριστική περίοδο **1/1/2009 – 31/12/2009**, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση
8. Την από έκθεση επανελέγχου του Π.Δ. 186/1992 της Δ.Ο.Υ.
9. Τη με ημερομηνία Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ατομικής επιχείρησης « 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:

- Με την με αριθμό **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2004 – 31/12/2004 (οικονομικού έτους 2005), επιβλήθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 27.369,30 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου 32.843,16 ευρώ. (συνολικό ποσό: 60.212,46 ευρώ), λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων, μετά την απόρριψη των βιβλίων του προσφεύγοντα ως ανακριβών.
- Με την με αριθμό **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2007 – 31/12/2007 (οικονομικού έτους 2008), επιβλήθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 69.833,17 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου 83.799,80 ευρώ. (συνολικό ποσό: 153.632,97 ευρώ), λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων, μετά την απόρριψη των βιβλίων του προσφεύγοντα ως ανακριβών.
- Με την με αριθμό **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008 (οικονομικού έτους 2009), επιβλήθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 105.360,24 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου 126.432,29 ευρώ. (συνολικό ποσό: 231.792,53 ευρώ), λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των

οικονομικών αποτελεσμάτων, μετά την απόρριψη των βιβλίων του προσφεύγοντα ως ανακριβών.

- Με την με αριθμό **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009 (οικονομικού έτους 2010), επιβλήθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 63.474,97 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου 76.169,96 ευρώ. (συνολικό ποσό: 139.644,93 ευρώ), λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων, μετά την απόρριψη των βιβλίων του προσφεύγοντα ως ανακριβών.

Αιτία του επανελέγχου αποτέλεσαν:

- η από Πληροφοριακή έκθεση Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Δ/σης Αττικής, η οποία διαβιβάστηκε στην αρμόδια τότε Δ.Ο.Υ. με το υπ'αριθμ./29-6-2011 (αρ.πρωτ. εισερχομένου /4-7-2011), έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. που αφορά την επιχείρηση με ΑΦΜ:
- η από Πληροφοριακή έκθεση Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Δ/σης Αττικής, η οποία διαβιβάστηκε στην αρμόδια τότε Δ.Ο.Υ. με το υπ'αριθμ. έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Δ/σης Αττικής (αρ.εισερχ./8-7-12), και αφορά τις επιχειρήσεις με Α.Φ.Μ.: και με ΑΦΜ:

Οι παραπάνω εκθέσεις ελέγχου αποτέλεσαν νέα συμπληρωματικά στοιχεία.

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

α) Η κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών είναι εσφαλμένη, καθώς οι συναλλαγές είναι πραγματικές. Το πόρισμα του ελέγχου βασίζεται σε εκθέσεις ελέγχου που αφορούν τους εκδότες των τιμολογίων. Η εικονικότητα λοιπόν θεμελιώνεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής στις παραβάσεις του εκδότη και προκύπτει, για το λήπτη, κατά τεκμήριο. Η φορολογική αρχή σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να τεκμηριώσει την εικονικότητα της συναλλαγής, με την έννοια της ανυπαρξίας της συναλλαγής, αλλά στη χείριστη περίπτωση οι επίδικες συναλλαγές είναι εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

β) Μη σύλληψη η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων, καθώς δεν πρόκειται για παραβάσεις μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της επιχείρησης, ακόμη και υπό την εκδοχή τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία να είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Τίθεται ζήτημα ευνοϊκότερης διάταξης του Ν. 4110/2013 που αφορά στα κριτήρια απόρριψης των

βιβλίων και στοιχείων.

γ)Οι διαχειριστικές περιόδους μέχρι και τη χρήση 2007 έχουν παραγραφεί.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι η κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών είναι εσφαλμένη καθώς οι συναλλαγές είναι πραγματικές, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β του Ν. 2523/1997, σε συνδυασμό με εκείνες του άρθρου 19 παρ. 4 του ίδιου νόμου, προκύπτει ότι, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η σχετική συναλλαγή ή ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί, αλλά όχι με το φερόμενο τίμημα, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Επειδή σύμφωνα με την 116/2013 απόφαση 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 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, το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζει 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, επιφυλασσόμενων 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, το άρθρο 28 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος 2. ... Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, το άρθρο 64 του ανωτέρω νόμου ορίζει 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 του φόρου».

Επειδή, το άρθρο 65 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣτΕ 5339/1995) ότι η πράξη επιβολής προστίμου δύναται, χωρίς να υφίσταται παράβαση του τύπου της διαδικασίας, να εδράζεται σε έκθεση ελέγχου υπαλλήλου που διενήργησε τον έλεγχο, άλλου από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί να αποδέχεται και να υιοθετεί τις ελεγκτικές της διαπιστώσεις.

Επειδή, το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν. 2523/97 ορίζει ότι : «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ... 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, το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. ...»

Επειδή, με την απόφαση 2330/2002 του Αρείου Πάγου προσδιορίζεται η αλλαγή που επήλθε με τις νεότερες ως άνω διατάξεις του Ν. 2523/97, σε σχέση με τις παλιότερες του Ν. 1591/1986, ως προς την στοιχειοθέτηση του αδικήματος της λήψης εικονικών στοιχείων. Συγκεκριμένα, όπως

επισημαίνεται στην απόφαση, από τις (παλιότερες) διατάξεις του άρθρου 31 § 1 περ. η του Ν. 1591/1986 προκύπτει ότι για την υποκειμενική θεμελίωση του αδικήματος της λήψης εικονικών στοιχείων απαιτείται, ο δράστης να γνωρίζει ότι το τιμολόγιο αυτό είναι εικονικό με την ως άνω έννοια και με την αποδοχή του να αποσκοπεί στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης, δηλαδή στη μείωση ή την αποφυγή της φορολογικής του επιβάρυνσης. Με τη νεότερη, όμως, διάταξη του άρθρου 19 παρ. 1 εδ. Α' του Ν. 2523/97, τιμωρείται και όποιος αποδέχεται εικονικά στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Η νεότερη αυτή διάταξη, η οποία ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 38 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 για αδικήματα που διαπράττονται από 1 Ιανουαρίου 1998 και μετά, είναι δυσμενέστερη της προηγούμενης, γιατί δεν απαιτεί ως πρόσθετο αναγκαίο στοιχείο για τη θεμελίωση του ανωτέρω αδικήματος τη γνώση από τον υπαίτιο ότι το φορολογικό στοιχείο είναι εικονικό και τον σκοπό τούτου για την απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. βασίζεται στις διαπιστώσεις και στα ευρήματα του ελέγχου που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Δ/σης Αττικής, ως αυτά αναλυτικώς και διεξοδικώς, πλήρως, σαφώς και εμπειριστατικώς αιτιολογημένα αποτυπώνονται στις από εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ σε τρίτες επιχειρήσεις, εκδότες των επίμαχων τιμολογίων.

➤ Η περί εικονικότητας κρίση του ελέγχου θεμελιώθηκε πλήρως σύμφωνα με τα παρακάτω:

Σύμφωνα με τον έλεγχο που έγινε από το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής:

1. Η επιχείρηση: – ΑΦΜ:....., με αντικείμενο «υπηρεσίες αποστολής εμπορευμάτων» υπέβαλε Δήλωση Έναρξης εργασιών, με Δ/ση, Αποχώρησε από το μίσθιο μετά από μερικούς μήνες, χωρίς να υποβάλλει Δήλωση Μεταβολής Έδρας. Δεν υπέβαλλε ποτέ Δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος, ούτε συγκεντρωτικές πελατών – προμηθευτών, ενώ οι Δηλώσεις Φ.Π.Α. είναι πλασματικές. Από τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής διαπιστώθηκε ότι η προαναφερθείσα επιχείρηση δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ, αλλά συστήθηκε από το, με υποκρυπτόμενο πρόσωπο τη και με τη συμμετοχή υπαλλήλων του λογιστικού γραφείου προκειμένου να εισπράξουν το αντίτιμα της αξίας των εκδιδόμενων τιμολογίων.

2. Η επιχείρηση – ΑΦΜ: με αντικείμενο εργασιών «Διαμεταφορές», εμφανίζει μοναδικό εταίρο την και έδρα Από τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής διαπιστώθηκε ότι η προαναφερθείσα επιχείρηση δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ, αλλά συστήθηκε από την, μοναδική εταίρο με υποκρυπτόμενα πρόσωπα την και το και με τη συμμετοχή υπαλλήλων του λογιστικού γραφείου, προκειμένου να εισπράξουν το αντίτιμα της αξίας των εκδιδόμενων τιμολογίων.

3. Η επιχείρηση ΑΦΜ:, με αντικείμενο εργασιών «Διαμεσολάβηση διεθνών μεταφορών» υπέβαλε Δήλωση έναρξης εργασιών την, με μοναδικό εταίρο τον και έδρα Από τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής διαπιστώθηκε ότι η προαναφερθείσα επιχείρηση δεν

δραστηριοποιήθηκε ποτέ, αλλά συστήθηκε από το, μοναδικό εταίρο, με υποκρυπτόμενα πρόσωπα τον, τη και το και με τη συμμετοχή υπαλλήλων του λογιστικού γραφείου, προκειμένου να εισπράξουν το αντίτιμα της αξίας των εκδιδόμενων τιμολογίων.

Να σημειωθεί ότι τα μέλη και τα υποκρυπτόμενα πρόσωπα συμμετείχαν και σε άλλες εταιρείες με παρόμοιο αντικείμενο εργασιών οι οποίες κρίθηκαν επίσης εικονικές.

Στις εκθέσεις του Σ.Δ.Ο.Ε. περιγράφονται με σαφήνεια ο τρόπος λειτουργίας και ο ρόλος του κάθε μέλους και υποκρυπτόμενου στις παραπάνω επιχειρήσεις, που αποδεικνύουν την εικονικότητα των εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων, αφού οι επιχειρήσεις αυτές ουδέποτε δραστηριοποιήθηκαν πραγματικά.

Εκ του προαναφερθέντος προκύπτει εικονικότητα ως προς τις συναλλαγές των παραπάνω επιχειρήσεων με λήπτη τον ελεγχόμενο.

4. Τα ληφθέντα Τ.Π.Υ. καταχωρήθηκαν στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης ως δαπάνες, με αποτέλεσμα τη μείωση της φορολογητέων κερδών, αλλά και την έκπτωση του Φ.Π.Α. των ληφθέντων τιμολογίων από το Φ.Π.Α. εκροών. Η εξόφλησή τους έγινε μετρητοίς αλλά και με επιταγές τρίτων.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή απέδειξε, την εικονικότητα των ληφθέντων από την προσφεύγουσα επιχείρηση εικονικών τιμολογίων, την οποία αιτιολόγησε πλήρως με ίδιες διαπιστώσεις αλλά ερειδόμενη και στις πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Δ/σης Αττικής που αφορά την προσφεύγουσα λήπτρια επιχείρηση. Οι διαπιστώσεις ελέγχου, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο, ως αναλυτικά περιγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου (επανελέγχου) προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί νομίμων και πραγματικών συναλλαγών, αλλά και ο ισχυρισμός περί ανεπαρκούς απόδειξης της εικονικότητας των ληφθέντων στοιχείων της ελεγχόμενης, στερούνται βασιμότητας.

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η απόρριψη των βιβλίων δεν είναι σύννομη καθώς δεν πρόκειται για παραβάσεις μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της επιχείρησης, ακόμη και υπό την εκδοχή τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία να είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Τίθεται ζήτημα ευνοϊκότερης διάταξης του Ν. 4110/2013 που αφορά στα κριτήρια απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθ. 30 παράγ. 1 & 2 του Π.Δ. 186/1992** «1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατ' τα ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

*** (Βιβλία ανεπαρκή-ανακριβή-Εξωλογιστικός προσδιορισμός κερδών)

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθ. 30 παράγ. 4 του Π.Δ. 186/1992** «4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

- α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,
- β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,
- 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,
- δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,
- ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,
- 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 συνοδευτικό 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 οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,

η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων -εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων -εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών

θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ` και θ` της παραγράφου αυτής.

Δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια: α) η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά, β) οι πράξεις της περίπτωσης η` της παραγράφου αυτής, όταν από αυτές δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα, γ) η αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του παρόντος Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.7 του Π.Δ. 186/92 όπως τροποποιήθηκαν με το αρ.31 παρ.8 του Ν.3522/2006:

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

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

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

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

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού."

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.

*** Οι περιπτώσεις α' έως ε' του πρώτου εδαφίου της παρ.7 αντικαταστάθηκαν από τις ανωτέρω περ.α' και β' ως άνω με την παρ.8 άρθρ.31 Ν.3522/2006 (ΦΕΚ Α 276/22.12.2006)»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.8 του Π.Δ. 186/1992 «Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ.9 του Π.Δ. 186/92 «Οι νέες διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 όπου προβλέπουν επιεικέστερη μεταχείριση, καθώς και οι διατάξεις της παραγράφου 7 εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου δεν έχουν ελεγχθεί, καθώς και για εκείνες που έχουν ελεγχθεί και δεν έχουν περαιωθεί οριστικά με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή εκκρεμεί η συζήτηση προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και του ΣΤΕ.»

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (Στε 115/2016, 66/2015) για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της φορολογουμένης επιχείρησης και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της, δεν αρκεί οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια αυτών, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη την διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της, σύμφωνα με την σχετική για το θέμα αυτό αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής ή, σε περίπτωση που αμφισβητηθεί η κρίση αυτή, σύμφωνα με την αιτιολογημένη κρίση του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου. Το διοικητικό δικαστήριο οφείλει να αιτιολογεί την σχετική κρίση του στην συγκεκριμένη κρινομένη από αυτό περίπτωση, μνημονεύοντας τους λόγους ένεκα των οποίων κρίνει αδύνατη την διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών

αποτελεσμάτων της επιχειρήσεως για το επίδικο έτος. Δεν είναι δε επιτρεπτή η συναγωγή κρίσεως για ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού από μόνη την συνδρομή πλημμελειών στα βιβλία και στοιχεία της επιχειρήσεως, χωρίς περαιτέρω κρίση και ειδική αξιολόγηση αυτών, καθ' όσον η συνδρομή τέτοιων πλημμελειών δεν άγει, κατά νόμο, αναγκαίως σε ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού και σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχειρήσεως.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση:

- στη χρήση 2004 ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του δύο εικονικά Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 3.400,00 ευρώ, ενώ τα ακαθάριστα έσοδα χρήσης ανέρχονται, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, σε 972.167,33 ευρώ. Συνεπώς, το ποσοστό της αποκρυσταλλώσεως ύλης σε σχέση με τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα ανέρχεται σε: $3.400,00 \text{ ευρώ (αποκρυσταλλώσα αξία)} / 972.167,33 \text{ ευρώ (ακαθάριστα έσοδα)} \times 100 = 0,35\%$ και ως εκ τούτου η εν λόγω παράβαση είναι μικρής έκτασης που δεν επηρεάζει σημαντικά το λογιστικό έλεγχο της χρήσης.
- Στη χρήση 2007 ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τέσσερα εικονικά Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 15.100,00 ευρώ, ενώ τα ακαθάριστα έσοδα χρήσης ανέρχονται, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, σε 918.770,19 ευρώ. Συνεπώς, το ποσοστό της αποκρυσταλλώσεως ύλης σε σχέση με τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα ανέρχεται σε: $15.100,00 \text{ ευρώ (αποκρυσταλλώσα ύλη)} / 918.770,19 \text{ ευρώ (ακαθάριστα έσοδα)} \times 100 = 1,64\%$ και ως εκ τούτου η εν λόγω παράβαση είναι μικρής έκτασης που δεν επηρεάζει σημαντικά το λογιστικό έλεγχο της χρήσης.
- Στη χρήση 2008 ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του δέκα εικονικά Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 40.180,00 ευρώ, ενώ τα ακαθάριστα έσοδα χρήσης ανέρχονται, σε 1.362.282,98 ευρώ. (εσφαλμένα στην έκθεση ελέγχου αναφέρονται τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2008 σε 918.779,19 ευρώ, αφού αυτά αφορούν την επόμενη χρήση). Συνεπώς, το ποσοστό της αποκρυσταλλώσεως ύλης σε σχέση με τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα ανέρχεται σε: $40.180,00 \text{ ευρώ (αποκρυσταλλώσα ύλη)} / 1.362.282,98 \text{ ευρώ (ακαθάριστα έσοδα)} \times 100 = 2,95$ και ως εκ τούτου η εν λόγω παράβαση είναι μικρής έκτασης που δεν επηρεάζει σημαντικά το λογιστικό έλεγχο της χρήσης.
- Στη χρήση 2009 ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του δέκα επτά εικονικά Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 65.094,00 ευρώ, ενώ τα ακαθάριστα έσοδα χρήσης ανέρχονται, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, σε 904.223,05 ευρώ. Συνεπώς, το ποσοστό της αποκρυσταλλώσεως ύλης σε σχέση με τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα ανέρχεται σε: $65.094,00 \text{ ευρώ (αποκρυσταλλώσα ύλη)} / 904.223,05 \text{ ευρώ (ακαθάριστα έσοδα)} \times 100 = 7,20\%$. Επειδή η παράβαση είναι μεγάλης έκτασης τα βιβλία κρίνονται ανακριβή και ο προσδιορισμός του αποτελέσματος γίνεται εξωλογιστικά.

- Από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτουν άλλες παραβάσεις, εκτός μίας, της υπ' αριθμ./16-9-2011 Α.Ε.Π. που αφορά στην έκδοση ενός εικονικού Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 4.000 ευρώ, για την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 8.000 ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 78 παρ.2 του Συντάγματος «*φόρος ή οποιοδήποτε άλλο οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε*»

Κατά συνέπεια, οι διατάξεις του Ν. 4110/ 2013 δεν τυγχάνουν εφαρμογής σε παλαιότερα έτη, καθώς αυτό δεν προβλέπεται ρητά στον ίδιο το νόμο.

Από τα προαναφερθέντα στοιχεία προκύπτει ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι η απόρριψη των βιβλίων είναι εσφαλμένη κρίνεται εν μέρει βάσιμος και γίνεται μερικώς αποδεκτός. Πιο συγκεκριμένα, ορθώς η φορολογική αρχή, εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/99, απέρριψε τα βιβλία ως ανακριβή για τη χρήση 2009, ενώ αντίθετα η απόρριψη των βιβλίων ως ανακριβών για τις χρήσεις 2004, 2007 και 2008 είναι εσφαλμένη, εφόσον η αξία των εικονικών στοιχείων αλλά είναι μικρής έκτασης και δεν επηρεάζει σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα. Ακόμη, ο έλεγχος δεν αιτιολογεί αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων που επηρεάζουν σημαντικά ή καθιστούν 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 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) για να κριθούν τα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης ανακριβή στις συγκεκριμένες χρήσεις. Ακόμη, δεν θίγεται το κύρος και η αξιοπιστία αυτών με την καταχώρηση των προαναφερθέντων Τ.Π.Υ.

Συνεπώς, τα οικονομικά αποτελέσματα για τις τρεις χρήσεις 2004, 2007 & 2008 επαναπροσδιορίζονται δια της παρούσης λογιστικώς.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι χρήσεις 2004 & 2007 έχουν παραγραφεί πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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.*»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 1 και 4 του ν. 2238/1994 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...

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 φορολογουμένου 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, σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994 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) 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 Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α'258). 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, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, **ως νέο στοιχείο**, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, **θεωρείται** οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αρ. 102/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Πολ.1100/2001) «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 245/98 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000 αδημ.), τοσούτον μάλλον και καθ' όσον κατ' άρθρο 4 της κατ' εξουσιοδότηση του νόμου (άρθρο 14) εκδοθείσης Υπ. Αποφάσεως 1049691/27-4-94 (ΠΟΛ. 1099/94) η ανάθεση σε ειδικό συνεργείο ελέγχου άρθρου 39 ν. 1914/90 καθώς και η έκδοση εικονικών τιμολογίων κ.λπ. αποτελεί και λόγο εξαίρεσης από την περαιωτική διαδικασία άρθρου 14 ν.2198/94»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων έχει περαιώσει οριστικά α) βάσει του ν. 3697/2008 τις χρήσεις 2003, 2004, 2005 και 2006 και β) βάσει του Ν. 3888/2010 τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009.

Επειδή, περιήλθαν στη γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία από το Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ (από 28-06-2011 και 21-06-2012 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., που διαβιβάστηκαν στην ανωτέρω φορολογική αρχή με τα υπ'αρ. πρωτ./29-06-2011και/29-06-2012 έγγραφά του αντίστοιχα), σύμφωνα με τα οποία η προσφεύγουσα είναι λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως – ΑΦ.Μ. , - Α.Φ.Μ. και – Α.Φ.Μ. για τις χρήσεις 2004, 2007, 2008 και 2009.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση σύμφωνα με τα άρθρα 68 παρ. 2 και 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994 το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμων έως το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ήτοι στις δεν έχει παραγραφεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής επιχείρησης του με Α.Φ.Μ.:, που εδρεύει στη Θεσσαλονίκη και συγκεκριμένα 1)την τροποποίηση της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2005 (χρήσης 2004) και της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2008 (χρήσης 2007) και 2) την επικύρωση των υπ' αριθμ. Οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. ετών 2009 & 2010 (χρήσεων 2008 & 2009) αντίστοιχα ως, ακολούθως:

1) την τροποποίηση των παρακάτω πράξεων:

- **α)** τη με αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2005 (διαχ/κής περιόδου 2004) , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και συγκεκριμένα ως προς το χαρακτηρισμό των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων από ανακριβή σε επαρκή και ακριβή και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών του για τη χρήση 2004 λογιστικά όπως αυτά προσδιορίζονται στην σχετική έκθεση με την προσθήκη στα δηλωθέντα κέρδη της επιχείρησης ως λογιστικής διαφοράς της αξίας των υπό κρίση ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ύψους 3.400,00€
- **β)** τη με αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχ/κής περιόδου 2007) , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και συγκεκριμένα ως προς το χαρακτηρισμό των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων από ανακριβή σε επαρκή και ακριβή και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών του για τη χρήση 2007 λογιστικά, όπως αυτά προσδιορίζονται στην σχετική έκθεση με την προσθήκη στα δηλωθέντα κέρδη της επιχείρησης ως λογιστικής διαφοράς της αξίας των υπό κρίση ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ύψους 15.100,00€ .
- **γ)** τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 (διαχ/κής περιόδου 2008), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και συγκεκριμένα ως προς το χαρακτηρισμό των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων από ανακριβή σε επαρκή και ακριβή και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών του για τη χρήση 2008 λογιστικά όπως αυτά προσδιορίζονται στην σχετική έκθεση με την προσθήκη στα δηλωθέντα του κέρδη της επιχείρησης ποσού, της λογιστικής διαφοράς των υπό κρίση ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 40.180,00€ .

2) την επικύρωση της παρακάτω πράξης:

- **α)** τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. Έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 2009), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.έτους 2005 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2004 – 31/12/2004)

	Βάσει Δήλωσης – Περαιώσης	Βάσει Απόφασης	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη από ατομική επιχείρηση βάσει δήλωσης	7.720,22€	7.720,22€	
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου		3.400,00€	3.400,00€
Σύνολο φορολογητέο εισόδημα	7.720,22€	11.120,22€	3.400,00€
Φόρος που αναλογεί (Συντελεστής φορολογίας 15%)	0,00€	408,03€	408,03€
Φόρος που παρακρατήθηκε	0,00€	0,00€	
Χρεωστικό ποσό Φόρου	0,00€	408,03€	
Προκαταβολή φόρου	0,00€	0,00€	
Σύνολο φόρου	0,00€	408,03€	408,03€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)		489,64€	489,64€
Διαφορά φόρου για καταβολή		897,67€	897,67€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2007 – 31/12/2007)

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007	Δεδομένα Δήλωσης	Δεδομένα Ελέγχου	Διαφορά Δήλωσης Ελέγχου	Δεδομένα Παρούσας Απόφασης	Διαφορά Παρούσας Απόφασης- Δήλωσης
Καθαρά κέρδη βάσει δήλωσης από εμπορικές επιχειρήσεις	14.166,36	205.724,53	191.558,17	14.166,36	
Πλέον λογιστικές διαφορές-				15.100,00	15.100,00
Σύνολο Εισοδήματος	14.166,36	205.724,53	191.558,17	29.266,36	15.100,00

Μείον εκπτώσεων δαπανών αρθρ. 8 ν.2238/94	2.701,40	2.701,40	0	2.701,40	
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	11.464,96	203.023,13	191.558,17	26.564,96	15.100,00
Φόρος που αναλογεί	144,74	74.204,25	74.059,51	4.448,84	4.304,10
φόρος που προκαταβλήθηκε	-2.289,56	-2.289,56	0	-2.289,56	0
φόρος περαίωσης		-4.226,34	-4.226,34	-4.226,34	-4.226,34
Υπόλοιπο φόρου	-2.144,82	67.688,35		-2.067,06	77,76
προκαταβολή φόρου	79,61	79,61	0	79,61	0
Σύνολο Φόρου	-2.065,21	67.767,96	69.833,17	-1.987,45	77,76
Πλέον προσαυξήσεις 120%		83.799,80		93,31	93,31
Συνολικό ποσό - Οριστική φορολογική υποχρέωση		151.567,76		171,07	171,07

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικ.έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2008 – 31/12/2008)

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008	Δεδομένα Δήλωσης	Δεδομένα Ελέγχου	Διαφορά Δήλωσης Ελέγχου	Δεδομένα Παρούσας Απόφασης	Διαφορά Παρούσας Απόφασης- Δήλωσης
Καθαρά κέρδη βάσει δήλωσης από εμπορικές επιχειρήσεις	9.802,80	303.915,27	294.112,47	9.802,80	
Πλέον λογιστικές διαφορές-				40.180,00	40.180,00
Σύνολο Εισοδήματος	9.802,80	303.915,27	294.112,47	49.982,80	40.180,00

Μείον εκπτώσεων δαπανών αρθρ. 8 ν.2238/94	2.904,78	2.904,78	0	2.904,78	
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	6.898,02	301.010,49	294.112,47	47.078,02	40.180,00
Φόρος που αναλογεί	0,00	111.899,20	111.899,20	11.628,87	11.628,87
φόρος που προκαταβλήθηκε	-79,61	-79,61	0	-79,61	0
φόρος περαίωσης		-6.538,96	-6.538,96	-6.538,96	-6.538,96
Υπόλοιπο φόρου	0,00	105.280,63	105.280,63	5.010,30	5.010,30
πλέον πιστωτικό υπόλοιπο		79,61		79,61	79,61
Τελικό υπόλοιπο φόρου		105.360,24	105.280,63	5.089,91	5.089,91
Πλέον προσαυξήσεις 120%		126.336,76		6.107,89	6.107,89
Συνολικό ποσό - Οριστική φορολογική υποχρέωση		231.617,39		11.197,80	11.197,80

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.έτους 2010 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2009 – 31/12/2009)

Διαφορά φόρου	63.474,97€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	76.169,96€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ	139.644,93€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
Της Δ/ΝΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης**

**Επανεξέτασης & Νομικής Υποστήριξης
α/α**

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**Μαβινίδου Κυράτσα
(ΠΕ Εφοριακός)**

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 του Ν.2717/1999).