



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 28/12/2016

Αριθμός απόφασης:1712

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333267

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- 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 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».
- ε. 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».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 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».
- ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «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».
- 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.

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατά των με αριθμ, α) πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2004, β) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2005 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2004), γ) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 και δ) οριστικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/9, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

4. Τις με αριθμ. α) πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2004, β) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2005 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2004), γ) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 και δ) οριστικό προσδιορισμό προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 των οποίων ζητείται η ακύρωση, και των οικείων εκθέσεων ελέγχου .

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Από τον επανέλεγχο που έγινε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα από τη Δ.Ο.Υ..... για τη χρήση 2004, σε εκτέλεση της υπ. αριθμόν σχετικής εντολής ελέγχου, η οποία εκδόθηκε κατόπιν του υπ' αριθμ. δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων έλαβε πέντε (5) φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 33.000,00€, εκδόσεως του τα οποία κρίθηκαν από τον έλεγχο **εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής**, συντάχθηκαν η Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ., η από Έκθεση επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, από Έκθεση επανελέγχου Φ.Π.Α. & καθώς και η από Έκθεση επανελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν.2523/97.

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων περαίωσε τη χρήση 2004 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 15 του Ν. 3296/2004 (αυτοέλεγχος) και ως εκ τούτου ο παρών έλεγχος θεωρείται επανέλεγχος γιατί η έκδοση της εντολής ελέγχου βασίσθηκε σε νέα συμπληρωματικά στοιχεία βάσει του άρθρ. 68§2 του Ν. 2238/94.

Κατόπιν των παραπάνω ο έλεγχος έκρινε για την διαχειριστική περίοδο 2004 τα βιβλία της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 περ. α' και γ' του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ) και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Ν 2238/94, καθώς έκρινε ότι η λήψη των παραπάνω εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα δεδομένα των βιβλίων (ποσοστό 17,88% σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της).

• **Με την με αριθμ..... πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/15** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 πρόστιμο ποσού 13.200,00€ για τη ζήτηση και λήψη πέντε (5) εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση συνολικής αξίας 33.000 € πλέον Φ.Π.Α **για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12 και 18§9 του Κ.Β.Σ.(Π.Δ. 186/92) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρ.66§5 του Ν. 4174/2013 που επισύρουν τις συνέπειες των διατάξεων του άρθρου 7§3β του Ν. 4337/2015

• **Με την με αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2004 - 31/12/2004), κύριος φόρος ποσού 6.579,19€, πλέον πρόσθετος φόρος 7.909,34€, ήτοι συνολικό ποσό **14.500,46€**, λόγω εξωλογιστικού επαναπροσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης, μετά την απόρριψη των βιβλίων της ως ανακριβών .

• **Με την με αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 - 31/12/2004 φόρος ποσού 5.940,00€, πλέον πρόσθετος φόρος 7.128,00€, ήτοι συνολικό ποσό **13.068,00€**, λόγω επαναπροσδιορισμού της αξίας των φορολογητέων εισροών καθώς και του ΦΠΑ αυτών.

• **Με την με αριθμ.πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 πρόστιμο ποσού 17.820,00€, δη το τριπλάσιο του ΦΠΑ των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων που παρανόμως εξέπεσε.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των παραπάνω πράξεων **προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:**

1) Οι υπό κρίση συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί.

- Δεν αποτελεί απόδειξη της εικονικότητας ότι οι επίμαχες συναλλαγές εξοφλήθηκαν με μετρητά.
- Το υπ'αριθμ.τιμολόγιο αξίας 4.720,00€ από λάθος του εκδότηέφερε ημερομηνία 02/12/2004, αντί της ορθής 02/11/2004.

- Δεν ευθύνεται ο ίδιος για την μη τακτοποίηση των φορολογικών υποχρεώσεων του εκδότη.
- 2) Η φορολογική αρχή ευθύνεται για την απόδειξη της εικονικότητας των εν λόγω συναλλαγών.
- 3) Ελλιπής η αιτιολόγηση της εικονικότητας των εν λόγω φορολογικών στοιχείων.
- 4) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων στην χρήση 2004.
- 5) Στα στοιχεία του φακέλου δεν υπάρχει κανένα στοιχείο που μπορεί να θεωρηθεί νέο γίνεται μόνο απλή αναφορά αυτών στις εκθέσεις ελέγχου.
- 6) Ακυρότητα των επίμαχων πράξεων διότι η φορολογική αρχή δεν έχει το δικαίωμα να επανέλθει επιβάλλοντας πρόστιμο που αφορά σε περαιωθείσα χρήση.
- 7) Αναιτιολόγητη η απόρριψη των βιβλίων και των στοιχείων ως Ανακριβών και ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων.
- 8) Ο επανέλεγχος αφορά μόνο τα νέα στοιχεία που προέκυψαν και ως εκ τούτου δεν μπορεί να επεκταθεί και να απορρίψει το κύρος των υπολοίπων καταχωρήσεων.
- 9) Παράνομα ο έλεγχος χρησιμοποίησε για την επιβολή του προστίμου ΚΒΣ το συντελεστή 40% αντί του ορθού 10% βάσει των διατάξεων του ν.4174/13.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο και τρίτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

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, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του ΚΔΔ , οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....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 άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου**».

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 (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). 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 μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., **δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου**, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου ή φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

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, όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον

φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η **φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.** Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου 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 (ΣΤΕ 506/08-02-2012).

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 πραγματοποίησής 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, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013: 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, στην υπό κρίση περίπτωση, στις απόεκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., προσδιορισμού Φ.Ε., προσδιορισμού ΦΠΑ, προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν.2523/97 της Δ.Ο.Υ.που εδράζονται επί του υπ' αριθμ.δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ....., βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, περιλαμβάνονται όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, καθώς και οι ενέργειες που έγιναν και οδήγησαν τον έλεγχο στη διαπίστωση των παραβάσεων της προσφεύγουσας επιχείρησης. Συγκεκριμένα:

από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση διαπιστώθηκε ότι :

1) Υπήρχε απουσία αγορών πρώτων υλών, τεχνολογικού εξοπλισμού (ηλεκτρονικών υπολογιστών, εκτυπωτών , λογισμικού κλπ), αναλωσίμων (χαρτί, μελάνια εκτύπωσης κλπ), δαπανών για την εκτύπωση όλων των πωληθέντων εμπορευμάτων σε τρίτους καθώς επίσης και για την φιλοξενία των ιστοσελίδων όπως αυτό προκύπτει από την επεξεργασία των συγκεντρωτικών

καταστάσεων του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92.

2) Η εξόφληση των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων γίνονταν με μετρητά πράξη που δεν αποδεικνύει την εξόφληση της συναλλαγής και έρχεται σε αντίθεση με τη συνήθη συναλλακτική τακτική της αγοράς.

3) Η πλειοψηφία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων φέρει ημερομηνίες έκδοσης των τελευταίων τριών μηνών κάθε έτους και στη συγκεκριμένη περίπτωση εκδόθηκαν από τις 16-11-2004 έως και τις 2-12- 2004, τότε που γνωρίζεις τι φόρο θα πληρώσεις είτε στο Φ.Π.Α , είτε στο εισόδημα και χρειάζεσαι δαπάνες.

4) Οέχει εξαφανισθεί, δεν μπορεί να εντοπισθεί από την φορολογική αρχή και είναι άγνωστος στην διεύθυνση που δήλωσε ότι λειτουργούσε η επιχείρησή του.

5) Από όλα τα παραπάνω αναφερόμενα, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2005-2011 (χρήσεις 2004-2010) και ΦΠΑ χρήσεων 2008-2010 οι δε υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ ετών 2004-2007 είναι ανακριβείς , προκύπτει ότι τα Τιμολόγια αυτά είναι εικονικά για το σύνολο της συναλλαγής ορισμένα δε εξ αυτών είναι και πλαστά.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. στις παραπάνω διαπιστώσεις έχει να προσθέσει ότι:

1) Τοντη χρήση 2004 σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 του Π.Δ 186/92 τον δήλωσαν διάφοροι για έκδοση 123 φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 785.947,41 € και σαν πελάτη τους πέντε επιχειρήσεις με συνολική αξία συναλλαγής 14.565,69 €, εκ των οποίων ποσό 9.885,12 € από επιχείρηση πώλησης αυτοκινήτων, ποσό 2033,90 € από επιχείρηση πώλησης επίπλων κουζίνας και ποσό 1694,91 € από επιχείρηση πώλησης επίπλων γραφείου δηλαδή δεν είχε καμία αγορά που να ταυτίζεται με την επαγγελματική του δραστηριότητα καθώς επίσης και την προηγούμενη χρήση που ήταν η χρήση έναρξης της δραστηριότητας του. Οδεν υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του άρθρου 20 του Π.Δ 186/92 σε καμία χρήση.

2) Όλες οι συναλλαγές με τον προσφεύγοντα έγιναν τοις μετρητοίς και όχι με τραπεζικές επιταγές που είναι σύνηθες φαινόμενο στις εικονικές συναλλαγές. Ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να προσκομίσει στοιχεία για την εξόφληση των τιμολογίων, η οποία διενεργήθηκε σε μικρό χρονικό διάστημα από 16-11-2004 έως 2-12- 2004, δηλαδή σε 15 μέρες. Ο προσφεύγων προσκόμισε μία σύμβαση δανείου που υπέγραψε με την Εμπορική Τράπεζα στις 29-11-2004 και την ίδια μέρα εκταμιεύθηκαν και έλαβε μετρητά 35.000 €, ενώ θα μπορούσε να τα βάλει απευθείας στον λογαριασμό του και όχι να αναλαμβάνει μεγάλο ρίσκο να μεταφέρει τόσο μεγάλο ποσό.

Σύμφωνα με τον ισχυρισμό του εξόφλησε με μετρητά τονκαι προσκόμισε δύο αποδείξεις είσπραξης με τις οποίες φαίνεται να τον εξόφλησε με 5.000 € στις 9-11-2004 στην οποία αναγράφεται ως αιτιολογία «έναντι παραγγελίας» και στις 29-11-2004 με 33.940 € με αιτιολογία «για εξόφληση τιμολογίων καρτέλας». Στον ισχυρισμό αυτό ο έλεγχος έχει να παρατηρήσει ότι δεν αποδεικνύεται από κανένα στοιχείο ότι τα χρήματα του δανείου δόθηκαν στονή δόθηκαν για άλλο λόγο γιατί το 2004 αγόρασε αυτοκίνητο αξίας 20.000 € και το ίδιο διάστημα και συγκεκριμένα στις 16-11-2004 είχε προβεί σε αγορά ενός μηχανήματος συνολικής αξίας 82.600 €.

Όλα τα τιμολόγια τουεμφανίζονται να πληρώθηκαν αμέσως και σε μετρητά ,από την απόδειξη είσπραξης όμως προκύπτει ότι εξοφλήθηκαν αργότερα και είναι απορίας άξιο γιατί να παραδίδει ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων αυτά με την ένδειξη εξοφλήθησαν χωρίς να συμβαίνει αυτό Επίσης στην απόδειξη είσπραξης με Νοεμφανίζονται να έχουν εξοφληθεί όλα τα τιμολόγια που αναφέρονται στην καρτέλα του Πως γίνεται όμως αυτό όταν το υπ'αριθ. 73/2-12- 2004 Τ.Π-Δ.Α δεν είχε

εκδοθεί μέχρι τότε να είναι καταχωρημένο στην καρτέλα και να εξοφλείται.

3) Τα φορολογικά στοιχεία που εξέδιδε ος επειδή δεν αφορούσαν πραγματικές συναλλαγές εκδιδόντουσαν όποτε βόλεψε τον καθένα, συγκεκριμένα το υπ'αριθ.Τ.Π-Δ.Α που είναι συνοδευτικό στοιχείο των εμπορευμάτων που εκδόθηκε προς τον ελεγχόμενο έχει ημερομηνία έκδοσης μεταγενέστερης των υπ'αριθ.προς άλλο φορολογούμενο και εκδόθηκαν από το ίδιο μπλόκ.

4) Τα πέντε φορολογικά στοιχεία έχουν παραληφθεί αργότερα από την ημερομηνία εκδόσεως και αυτό προκύπτει από το γεγονός ότι έχουν καταχωρηθεί όλα μαζί σε διαφορετική σελίδα του βιβλίου εσόδων - εξόδων και μέχρι το τέλος της χρήσης δεν καταχωρήθηκαν οι αποσβέσεις που διενήργησε η ελεγχόμενη και υπολογίσθηκαν μόνο στο έντυπο Ε3 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, εν προκειμένω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι εσφαλμένα χαρακτηρίζονται τα τιμολόγια ως εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι νόμω και ουσία αβάσιμος, καθότι αποδεικνύεται η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων βάσει των διαπιστώσεων από τον οικείο έλεγχο, την συνολική αξιολόγησή τους στις συνημμένες εκθέσεις ελέγχου των πραγματικών περιστατικών και των σχετικών εγγράφων, συναξιολογουμένων των διαπιστώσεων άλλων αρχών, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου ν' αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων υπό την έννοια ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται σ' αυτά είναι εικονικές.

Επειδή, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο, που εν προκειμένω αυτό δεν έγινε, και ως εκ τούτου, ο προσφεύγων δεν μπορεί να απαλλαχθεί γιατί δεν απέδειξε ότι είχε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής (ΣτΕ 533/2013).

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης περί υπαρκτού συναλλαγών, γενικής και ελλιπούς αιτιολογίας και καλής πίστης είναι αναπόδεικτοι και απορρίπτονται.

Ως προς τον τέταρτο, πέμπτο και έκτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παράγραφος 11 του Ν. 4174/13: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύει για την χρήση 2004, ρητά ορίζεται ότι «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εάν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο

ελέγχου, β) ή γ) 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 τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 και 4 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύει για τη χρήση 2004, 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 και πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις παραγράφεται **μετά την πάροδο δεκαετίας**, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, 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 9 παρ. 5 του Ν. 2523/97 ρητά ορίζεται ότι : οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. **Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.**

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ.1 και 2 του Ν.2859/00: 1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 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 περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 49 παρ.3 του Ν.2859/00: 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 το άρθρο 22 του Ν.4337/15 ορίζεται 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, σύμφωνα με την 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. 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, η ΠΟΛ. 1100/10.4.2001 ορίζει ότι : «Το εισόδημα που προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία προσδιορίζεται καταρχήν ιδιαιτέρως με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και προστίθεται στο εισόδημα που προσδιορίσθηκε με την αρχική φορολογική εγγραφή. Όταν όμως από τα νέα (συμπληρωματικά) στοιχεία διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων του υπόχρεου (ΣΤΕ 4843/1988) και εικονικότητα των καταχωρηθέντων στοιχείων και απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος ή εκπτώσεις κ.λ.π. ως προς τον Φ.Π.Α., η οποία επιβάλλει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος ορισμένης πηγής, δεν αποκλείεται να προσδιορισθεί πλέον με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα από την πηγή αυτή εξωλογιστικά και ενιαία κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων (ΣΤΕ 1425-1426/2000)».

Συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση, έχει εφαρμογή η παράγραφος 4 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994, σε συνδυασμό με την παρ.2 του άρθρου 68 του ίδιου νόμου καθώς και η παράγραφος 2 του άρθρου 57 σε συνδυασμό με την παράγραφο 3 του άρθρου 49 του ν.2859/00, σύμφωνα με την οποία ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου η παραγραφή είναι δεκαετής όταν περιέρχονται σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., συμπληρωματικά στοιχεία. Το υπ' αρ. πρωτ.έγγραφο της Δ.Ο.Υ.αποτέλεσε νέο στοιχείο για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ....., εφόσον περιήλθε σε γνώση του πριν την πλήρωση του οριζόμενου από τις διατάξεις δεκαετούς χρονικού διαστήματος και νομίμως η φορολογική αρχή προέβη σε επανέλεγχο της υπό κρίση χρήσης 2004 παρόλο που η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε πραγματοποιήσει αυτοπεραίωση αυτών, βάσει του Ν.3296/04. Ως εκ τούτου, όπως αποδεικνύεται από όλα τα προαναφερθέντα, η εν λόγω χρήση 2004 δεν έχει παραγραφεί.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου, ανυπαρξίας νέων στοιχείων και αδυναμία της διοίκησης να επανελέγξει περαιωθείσα χρήση απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον έβδομο και όγδοο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 4 του Κ.Β.Σ. «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 απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριβώς, 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, 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 ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων**».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 του Κ.Β.Σ. (όπως ισχύει με το άρθρο 8§1 & 5 του Ν. 3052/2002) 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)** Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των 30.000 ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα μ πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ. **β)** Ποσοστό δύο τοις εκατό 2% και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων (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 καταχώρησης ή ανακριβούς καταχώρησης στα πρόσθετα βιβλία του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 και της παραγράφου 5 του άρθρου 10 των 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**

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

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν.2238/1994 ορίζονται : «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν

βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή **ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά** με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη ».

Επειδή, σύμφωνα με το Άρθρο 32 παρ.2 του Ν.2238/94 «Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος- (όπως ισχύει από 14/12/2004 μετά τη δημοσίευση του Ν. 3296/2004). Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατηγορίας της προσήκουσας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδουςΓια κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή καθώς και για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία που προβλέπονται για αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο κώδικα , ο κατά τα ανωτέρω συντελεστής **προσαυξάνεται κατά σαράντα (40%) τοις εκατό. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών.** Σημειώνεται ότι για τις χρήσεις 2001, 2002 & 2003 βάσει των προγενέστερων διατάξεων η προσαύξηση του συντελεστή είχε ορισθεί σε 50% και επί πλέον για τις χρήσεις 2002 & 2003 ίσχυε ο διπλασιασμός του ποσοστού προσαύξησης σε περίπτωση λήψης εικονικών στοιχείων».

Εν προκειμένω ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ.έκρινε τα βιβλία ανακριβή σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ.4 και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 32 του Ν.2238/94 καθώς έκρινε εφόσον **υφίσταται θέμα ανακρίβειας των βιβλίων και των στοιχείων** της κρινόμενης χρήσης, επειδή οι διαπιστωθείσες παραβάσεις της αποδοχής και καταχώρησης των εν λόγω εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας ως ανωτέρω ,**δεν καθιστά μεν αδύνατο τον λογιστικό έλεγχο** των φορολογικών υποχρεώσεων **αλλά είναι μεγάλης έκτασης ,** επειδή η αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων ως ποσοστό επί των ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης 2004 **ανέρχεται σε ποσοστό 17,88%**

(33.000,00/184.478,93 X 100).

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης περί ανατιολόγησης απόρριψης των βιβλίων ως ανακριβών και παρατυπίες επέκτασης του επανελέγχου πέραν των νέων στοιχείων απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον ένατο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με το ν.4337/15: « Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου. β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, **καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου**. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση ».

Επειδή, εν προκειμένω, η λήψη των εν λόγω εικονικών φορολογικών στοιχείων είχαν ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης επιβολής προστίμου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις απόεκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, προσδιορισμού Φ.Ε., προσδιορισμού Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6.Ν.2523/97 της Δ.Ο.Υ.επί των οποίων εδράζονται οι προσαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος
.....

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ - ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ
ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

1. ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Ν.4337/15 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2004-31/12/2004

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 33.000,00 Χ 40%= 13.200,00 €

2. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2005 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2004-31/12/2004)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	16.670,76	34.830,87	18.160,11
	Της συζύγου	2.759,23	2.814,86	55,63
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	11,93		11,93
	Χρεωστικό ποσό		6.579,19	6.579,19
Προκαταβολή φόρου		819,73	819,73	
Τέλη χαρτοσήμου κερδών				
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας			7.909,34	7.909,34
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών				
Διαφορά συμψηφισμού				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου				
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	795,32	15.295,78	14.500,46
	για επιστροφή			

3. ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ 01/01/2004-31/12/2004

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	184.478,93	184.478,93	
Αξία φορολογητέων εισροών	188.465,23	155.465,23	-33.000,00
Φόρος εκροών	33.206,21	33.206,21	
Φόρος εισροών	33.817,84	27.877,84	-5.940,00

Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	17.339,42	17.339,42	
Γενικό σύνολο φόρου εισροών	51.157,26	45.217,26	-5.940,00
Αφαιρούμενα ποσά από τον φόρο εισροών		17.951,05	17.951,05
Υπόλοιπο φόρου εισροών	51.157,26	27.266,21	-23.891,05
Πιστωτικό υπόλοιπο	-17.951,05		17.951,05
Ποσό για έκπτωση			
Ποσό για επιστροφή			
Χρεωστικό υπόλοιπο		5.940,00	5.940,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			7.128,00
Σύνολο φόρου για καταβολή			13.068,00

4. ΟΡΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2004-31/12/2004

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 5.940,00 Χ 3 = 17.820,00 ευρώ.

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α8
α.α.**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α.**

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 Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).