



**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Καλλιθέα, 05/12/2016

Αριθμός απόφασης: 4090

Ταχ. : Αριστογείτονος 19
Δ/ση
Ταχ. : 17671, Καλλιθέα
Κωδ.
Τηλ. : 213 1604 526
FAX : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 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. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 08/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ΑΦΜ, με έδρα στην, οδός, η οποία βρίσκεται υπό εκκαθάριση και εκπροσωπείται νόμιμα από την εκκαθαρίστρια, κατά :1) της υπ' αρ. /2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος οικονομικού έτους 2001, 2) της υπ' αρ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2002, 3) της υπ' αρ./2016 πράξης επιβολής προστίμου Ν. 4174/2013 & Ν. 4337/2015 διαχειριστικής χρήσης 2000, 4) της υπ' αρ./2016 πράξης επιβολής προστίμου Ν. 4174/2013 & Ν. 4337/2015 διαχειριστικής χρήσης 2001, 5) της υπ' αρ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ διαχειριστικής χρήσης 2000, 6) της υπ' αρ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ διαχειριστικής χρήσης 2001, 7) της υπ' αρ./2016 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής χρήσης 2000, 8) της υπ' αρ./2016 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής χρήσης 2001 και 9) της υπ' αρ./2016 πράξης επιβολής προστίμου Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. 1)Την υπ' αρ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2001, 2) την υπ' αρ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2002, 3) την υπ' αρ./2016 πράξη επιβολής προστίμου Ν. 4174/2013 & Ν. 4337/2015 διαχειριστικής χρήσης 2000, 4) την υπ' αρ./2016 πράξη επιβολής προστίμου Ν. 4174/2013 & Ν. 4337/2015 διαχειριστικής χρήσης 2001, 5) την υπ' αρ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ διαχειριστικής χρήσης 2000, 6) την υπ' αρ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ διαχειριστικής χρήσης 2001, 7) την υπ' αρ./2016 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής χρήσης 2000, 8) την υπ' αρ./2016 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής χρήσης 2001 και 9) την υπ' αρ./2016 πράξη επιβολής προστίμου Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. Αθηνών των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής : της εταιρείας με την επωνυμία, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1)Με την υπ' αρ/2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2001 του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. Αθηνών δεν επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος .

2) Με την υπ' αρ/2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 12.143,03 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 26.714,67 €.

3) Με την υπ' αρ./2016 πράξη επιβολής προστίμου Ν. 4174/2013 & Ν. 4337/2015 διαχειριστικής χρήσης 2000 του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 56.644,17 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 περίπτωση δ του Ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 7 παρ. 1-2, 12 παρ. 1, 18 παρ. 2-3 του πδ 186/92 (ΚΒΣ) και των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β του Ν. 2523/1997.

4) Με την υπ' αρ./2016 πράξη επιβολής προστίμου Ν. 4174/2013 & Ν. 4337/2015 διαχειριστικής χρήσης 2001 του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 6.309,61 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 περίπτωση δ του Ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 7 παρ. 1-2, 12 παρ. 1, 18 παρ. 2-3 του πδ 186/92 (ΚΒΣ) και των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β του Ν. 2523/1997.

5) Με την υπ' αρ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής χρήσης 2000 του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 58.057,22 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 69.668,66 € πλέον αρνητικό υπόλοιπο φόρου για έκπτωση 2.361,86 € .

6) Με την υπ' αρ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής χρήσης 2001 του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 12.684,18 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 15.221,02 €.

7) Με την υπ' αρ./2016 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής χρήσης 2000 του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 152.939,25 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997.

8) Με την υπ' αρ./2016 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής χρήσης 2001 του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 17.035,95 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997.

9) Με την υπ' αρ./2016 πράξη επιβολής προστίμου Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 500,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 και του άρθρου 5 παρ. 14 του Ν. 4308/2014.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα στα πλαίσια επανελέγχου που διενεργήθηκε από τη Φ.Α.Ε. Αθηνών λόγω συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις προσκόμισης των βιβλίων και των στοιχείων που τηρήθηκαν και των σχετικών δικαιολογητικών εγγραφών κατά τη περίοδο 01/01/2000-31/12/2001, προσκομίζοντας ελλιπή στοιχεία, με αποτέλεσμα να κριθούν τα βιβλία της ανεπαρκή και ανακριβή για την εν λόγω περίοδο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του πδ 186/1992. Ως εκ τούτου, όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος το λογιστικό αποτέλεσμα δεν έγινε αποδεκτό σύμφωνα με την υποβληθείσα δήλωση εισοδήματος και τα ακαθάριστα έσοδα και τα φορολογητέα κέρδη προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Ν. 2238/1994. Στο ΦΠΑ ο έλεγχος απέρριψε το ΦΠΑ

των δηλωθεισών εικονικών τιμολογίων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000 και αναπροσάρμοσε τις φορολογητέες εκροές λόγω ανακρίβειας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000.

Επίσης από τον διενεργηθέντα επανέλεγχο διαπιστώθηκε η λήψη από μέρους της προσφεύγουσας φορολογικών στοιχείων τα οποία κρίθηκαν εικονικά τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Αναλυτικά οι παραβάσεις αφορούν α)τη λήψη και καταχώρηση από μέρους της προσφεύγουσας εταιρείας έντεκα (11) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 210.630,96 €, τα οποία κρίθηκαν εικονικά τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη εκδόσεως της επιχείρησης «.....» και τεσσάρων (4) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 72.589,88 €, τα οποία κρίθηκαν εικονικά τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη εκδόσεως της επιχείρησης «..... ΕΕ» για τη διαχειριστική χρήση 2000, β)τη λήψη και καταχώρηση από μέρους της προσφεύγουσας εταιρείας δύο (2) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 31.548,06 €, τα οποία κρίθηκαν εικονικά τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη εκδόσεως της επιχείρησης «.....» για τη διαχειριστική χρήση 2001 και γ) τη μη ανταπόκριση από μέρους της προσφεύγουσας εταιρείας σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων .

Συνέπεια τούτων ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και καταλογίζοντας τις διαφορές φόρου που προέκυψαν καθώς και στην έκδοση των πράξεων επιβολής προστίμων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για τις χρήσεις 2000 και 2001 έχει παραγραφεί. Λόγω της παραγραφή η προσφεύγουσα δεν είχε υποχρέωση να διατηρεί βιβλία και η παράβαση της μη προσκόμισης είναι παράνομη και πρέπει να ακυρωθεί.
- Από τα προσκομισθέντα στοιχεία προέκυπταν τα οικονομικά αποτελέσματα οπότε η αντίθετη κρίση του ελέγχου είναι υπερβολή και ανατιολόγητη.
- Ο διευθύνων σύμβουλος της προσφεύγουσας λόγω θεμάτων υγείας δεν ήταν σε θέση να ανταποκριθεί στις κλήσεις για υποβολή απόψεων.

- Καλή πίστη

-Η προσφεύγουσα υπήρξε γνωστή επιχείρηση , οι παραδόσεις σε ασήμι και χρυσό γίνονταν με μεταφορικά μέσα των προμηθευτών της.

-Ζητούσε έγγραφα από τις προμηθεύτριες εταιρείες από όπου προέκυπτε η ύπαρξη τους και η λειτουργία τους ως νόμιμες επιχειρήσεις.

-Από το 1998 ήταν σε συνεργασία με τις φορολογικές αρχές αποστέλλοντας καθημερινώς μα τηλεομοιοτυπία στο ΣΔΟΕ καταστάσεις με τα τιμολόγια προμήθειας αργυρού.

-Η προσφεύγουσα είναι θύμα κυκλώματος που εξαπάτησε καλόπιστους συναλλαχθέντες.

- Η φορολογική αρχή είχε την υποχρέωση να αποδείξει τη ενδεχόμενη κακή πίστη της

προσφεύγουσας.

- Όλα τα πορίσματα ελέγχου αναφέρονται αποκλειστικά στις εκδότριες των τιμολογίων.
- Ο έλεγχος έλαβε χώρα το 2008, σε μεγάλη χρονική απόσταση από την επίμαχη περίοδο.
- Πρόκειται για πραγματικές συναλλαγές.

-Το ότι δεν υπέβαλαν οι εκδότριες των φορολογικών στοιχείων δηλώσεις, δεν αποτελεί επιχείρημα για να στηριχθεί η εικονικότητα των συναλλαγών για τον λήπτη.

-Η προσφεύγουσα δεν προμηθεύτηκε από άλλους πλην των δηλωθέντων.

-Δεν προέκυψε κατά τον έλεγχο διασύνδεση της με τρίτους υποκρυπτόμενους.

-Δεν προέκυψε κατά τον έλεγχο το ότι γνώριζε τη πραγματική λειτουργία των προμηθευτριών.

-Αγόραζε αγαθά, τα εξοφλούσε και κατέβαλε κανονικά το ΦΠΑ. Οι ένδικες συναλλαγές έχουν καταχωρηθεί νόμιμα, έχουν συμπεριληφθεί στις δηλώσεις της χωρίς πρόθεση αποφυγής καταβολής φόρου ή προξένησης ζημίας του δημοσίου.

-Για να βεβαιωθεί η παράβαση λήψης εικονικού απαιτείται η γνώση του λήπτη περί εικονικότητας, κάτι που δεν απέδειξε ο έλεγχος ως όφειλε.

- Αν πήρε τόσο χρόνο στη φορολογική αρχή να συντάξει το πόρισμα της , πως θα ήταν δυνατόν η προσφεύγουσα να γνώριζε για πιθανό λαθρεμπόριο και υποκρυπτόμενα πρόσωπα.
- Ο έλεγχος των εκδοτριών έγινε με στοιχεία που ζητήθηκαν από άλλες υπηρεσίες και όχι με πρωτογενή στοιχεία αγορών και πωλήσεων αγαθών αφού οι εκδότριες επιχειρήσεις δεν προσήλθαν σε έλεγχο και ως εκ τούτου τα συμπεράσματα του ελέγχου είναι ελλιπή και αποσπασματικά.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 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 ενάσκηση 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 από τις διατάξεις του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν 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).»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 57 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.»

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 άρθρου 49 του Ν. 2859/2000: «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 συμπληρωματικό στοιχείο αποτελούν και τα δελτία πληροφοριών και οι εκθέσεις ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής. Εν προκειμένω ενώ η προσφεύγουσα είχε περαιώσει τις επίμαχες χρήσεις με βάση τη ΠΟΛ 1144/1998, περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών τα κάτωθι: α) το με αρ. πρωτ./2006 έγγραφο, το οποίο έλαβε αριθμ. πρωτ. εισερχομένου/2009, δελτίο πληροφοριών του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης με συνημμένη την από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ για την «.....» , σύμφωνα με το οποίο η εν λόγω επιχείρηση τη χρήση 2001 εξέδωσε εικονικά στοιχεία προς τη προσφεύγουσα , β) το με αρ. πρωτ./2016 έγγραφο , το οποίο έλαβε αριθμ. πρωτ. εισερχομένου/2010, δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με συνημμένη την από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ για την «.....» , σύμφωνα με το οποίο η εν λόγω επιχείρηση εξέδωσε τη χρήση 2000 εικονικά στοιχεία προς τη προσφεύγουσα και γ) το με αρ. πρωτ./10 έγγραφο, το οποίο έλαβε αριθμ. πρωτ. εισερχομένου/2010, δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με συνημμένη την από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ για την «..... ΕΕ» , σύμφωνα με το οποίο η εν λόγω επιχείρηση εξέδωσε τη χρήση 2000 εικονικά στοιχεία προς τη προσφεύγουσα.

Ως εκ τούτου κι εφόσον περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. Αθηνών συμπληρωματικά στοιχεία μετά τη πάροδο της αρχικής πενταετίας της παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας. Επομένως οι επίμαχες χρήσεις 2000 και 2001 όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος και το ΦΠΑ αρχικά παραγράφονται μετά την πάροδο δεκαετίας ήτοι την 31/12/2011 και την 31/12/2012 αντίστοιχα.

Επειδή σύμφωνα με τις ακόλουθες νομοθετικές ρυθμίσεις:

N.4002/2011, άρθ.18

«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις **31.12.2011**, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **31.12.2012**.»

N.4098/2012, άρθρο 2

«Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις **31.12.2012**, παρατείνεται μέχρι **31.12.2013**.»

N.4141/2013, άρθρο 37

«5. Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για

τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η Προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.»

N.4203/2013, άρθρο 22

«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.»

N.4337/2015, άρθρο 22

«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 στην προκειμένη περίπτωση η εντολή ελέγχου της υπό κρίση υπόθεσης εκδόθηκε την 18/03/2015, σε αντικατάσταση της/2013 εντολής ελέγχου, άρα η αρχική εντολή εκδόθηκε μέχρι 31-12-2013 και συγκεκριμένα στις 27-12-2013, ο ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρων όσον αφορά το φόρο εισοδήματος και το ΦΠΑ, είναι απορριπτέος ως νομικά αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 21 του ΠΔ 186/1992: «Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται

δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσης τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας».

Ως εκ τούτου κι εφόσον δεν είχε παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρων για τις ελεγχόμενες χρήσεις, η προσφεύγουσα όφειλε να διαφυλάσσει τα βιβλία της και τα σχετικά δικαιολογητικά των εγγραφών της και να τα επιδείξει στον έλεγχο. Προς τούτο εξάλλου ο ισχυρισμός της περί της μεγάλης χρονικής απόστασης του ελέγχου από την επίμαχη περίοδο πρέπει να απορριφθεί ως ανίσχυρος.

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, όπως προαναφέρθηκε, ενώ η προσφεύγουσα είχε περαιώσει τις επίμαχες χρήσεις με βάση τη ΠΟΛ 1144/1998, περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών δελτία πληροφοριών μετά την πάροδο της αρχικής πενταετίας της παραγραφής, άρα θεωρούνται νέα στοιχεία κατά τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 Ν. 2238/94, σύμφωνα με τα οποία η προσφεύγουσα ήταν λήπτρια εικονικών στοιχείων και ως εκ τούτου οι επίμαχες χρήσεις 2000 και 2001 όσον αφορά τα πρόστιμα, παραγράφονται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι την 31/12/2011 και την 31/12/2012 αντίστοιχα.

Ωστόσο, οι διατάξεις του άρθρου 18 του Ν.4002/2011 και του άρθρου 2 του Ν.4098/2012, με τις οποίες παρατάθηκε η προθεσμία παραγραφής που έληγε την 31.12.2011 και την 31.12.2012, αναφέρονται περιοριστικά σε φόρους, τέλη και εισφορές και δεν συμπεριλαμβάνουν τα πρόστιμα. Δεδομένου του γεγονότος ότι οι διατάξεις νόμων είναι στενώς ερμηνευτέες συνάγεται ότι οι παρατάσεις που χορηγούνται με τις εν λόγω διατάξεις δεν καταλαμβάνουν τα πρόστιμα (ΣτΕ 1623/2016).

Ως εκ τούτου: α) η υπ' αριθμ./2016 πράξη επιβολής προστίμου Ν. 4174/2013 & Ν. 4337/2015 διαχειριστικής χρήσης 2000 του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. Αθηνών, β) η υπ' αριθμ./2016 πράξη επιβολής προστίμου Ν. 4174/2013 & Ν. 4337/2015 διαχειριστικής χρήσης 2001 του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. Αθηνών, γ) η υπ' αρ./2016 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής χρήσης 2000 του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. Αθηνών και δ) η υπ' αρ./2016 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής χρήσης 2001 του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. Αθηνών πρέπει να ακυρωθούν καθόσον έχουν, σύμφωνα με τα ανωτέρω, παραγραφεί.

Επειδή όπως ορίζει η παρ. 4 του άρθρου 19 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 τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/1992: «4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:.....στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν. Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 30 του Ν. 2238/1994: «2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:...γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων 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 τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης

με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δε συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:..... 2. Για 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 Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' 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. ...Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:... γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000: «3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000: «1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...»

Επειδή η προσφεύγουσα μετά από πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων που της απέστειλε η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών για τις επίμαχες χρήσεις, προσκόμισε περιορισμένο μόνο αριθμό στοιχείων από αυτά που θα έπρεπε να προσκομιστούν, γεγονός που κατά τον

έλεγχο προέκυψε και από τη σύγκριση των θεωρηθέντων στοιχείων της προσφεύγουσας σε σχέση με τα προσκομισθέντα. Τα εν λόγω στοιχεία ζητήθηκαν εκ νέου με δεύτερη πρόσκληση και δεν προσκομίστηκαν και συνεπεία αυτού του γεγονότος, ο έλεγχος δεν είχε τη δυνατότητα να προβεί σε όλες τις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις που απαιτούνται για να ελεγχθούν τα οικονομικά αποτελέσματα της. Επίσης δεν μπορούσε να ελέγξει την ορθότητα και πληρότητα των δηλώσεων της και τα αποδιδόμενα ποσά φόρων. Ως εκ τούτου κι εφόσον η προσφεύγουσα δεν επέδειξε στον έλεγχο όλα τα βιβλία και στοιχεία της για τις επίμαχες χρήσεις εντός της ταχθείσας ημερομηνίας, ο έλεγχος ορθώς έκρινε τα βιβλία της ανεπαρκή και ανακριβή για τις χρήσεις 2000 και 2001. Ως εκ τούτου ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα, τα καθαρά κέρδη, τις φορολογητέες εκροές και τις φορολογητέες εισροές της προσφεύγουσας εξωλογιστικά όπως ακριβώς ορίζουν οι σχετικές προαναφερθείσες διατάξεις και ορθώς επέβαλε στη προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 λόγω μη ανταπόκρισης από μέρους της σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων. Ο ισχυρισμός περί αντιθέτου θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο διευθύνων σύμβουλος της, λόγω θεμάτων υγείας δεν ήταν σε θέση να ανταποκριθεί στις κλήσεις για υποβολή απόψεων δεν προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

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 περαιτέρω με την παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: *«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο 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 την υπ' αριθ./2012 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας: Όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται,

κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του 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).

Εν προκειμένω η φορολογική αρχή απέδειξε την εν λόγω εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Όπως αναλυτικά αναφέρεται στην από 08/06/2016 έκθεση επανελέγχου ΚΒΣ οι εκδότες των επίμαχων εικονικών τιμολογίων ήταν πρόσωπα συναλλακτικώς ανύπαρκτα, μέλη κυκλώματος με σκοπό τη διακίνηση λαθραίων εμπορευμάτων, εμπορεύονταν μόνο τα φορολογικά τους στοιχεία και στη συνέχεια εξαφανίζονταν, τα φορολογικά στοιχεία που εξέδιδαν δεν ανταποκρίνονταν σε πραγματικές συναλλαγές και απευθύνονταν σε λήπτες που επιχειρούσαν να νομιμοποιήσουν εμπορεύματα που απέκτησαν παρανόμως από άλλους προμηθευτές και να διογκώσουν τις αγορές τους. Ωστόσο η προσφεύγουσα σε καμία περίπτωση δεν απέδειξε ότι η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτής και του εκάστοτε φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στα επίμαχα τιμολόγια.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τη μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων από μέρους της προσφεύγουσας, τα δελτία πληροφοριών που αφορούν του εκδότες εικονικών τιμολογίων, τα αποθέματα που εμφανίζονται στους δημοσιευμένους ισολογισμούς της προσφεύγουσας και το μεγάλο πλήθος πελατών της στις συγκεντρωτικές της καταστάσεις που δεν έχουν λάβει εικονικά από άλλους εκδότες, ορθώς θεώρησε ότι η εικονικότητα των επίμαχων ληφθέντων στοιχείων στοιχειοθετείται τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη αυτών και δεν απέκλεισε την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών. Προς τούτο και τα πορίσματα ελέγχου αναφέρονται στους εκδότες των τιμολογίων. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πραγματικών συναλλαγών αλυσιτελώς προβάλλεται.

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. 116/2013 απόφαση ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο

εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/2016 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, ΑΦΜ και συγκεκριμένα :

α. Την αποδοχή της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής όσον αφορά τις παρακάτω πράξεις επιβολής προστίμων και την ακύρωση αυτών, καθόσον έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου, σύμφωνα με τα ανωτέρω :

1) της υπ' αριθμ./2016 πράξης επιβολής προστίμου Ν. 4174/2013 & Ν. 4337/2015 διαχειριστικής χρήσης 2000 του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. Αθηνών.

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

Συνολικό ποσό : 0,00 €.

2) της υπ' αριθμ./2016 πράξης επιβολής προστίμου Ν. 4174/2013 & Ν. 4337/2015 διαχειριστικής χρήσης 2001 του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. Αθηνών .

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

Συνολικό ποσό : 0,00 €.

3) της υπ' αρ./2016 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής χρήσης 2000 του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. Αθηνών .

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

Συνολικό ποσό : 0,00 €.

και

4) της υπ' αρ./2016 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής χρήσης 2001 του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. Αθηνών.

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

Συνολικό ποσό : 0,00 €.

β. Την απόρριψη της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής όσον αφορά τις παρακάτω πράξεις και την επικύρωση αυτών ως εξής:

1) της υπ' αρ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2001 του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. Αθηνών.

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

Διαφορά φόρου	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00 €

2) της υπ' αρ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. Αθηνών.

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

Διαφορά φόρου	12.143,03 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας(120% ως οικεία πράξη προσδιορισμού φόρου)	14.571,64 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	26.714,67 €

3) της υπ' αρ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ διαχειριστικής χρήσης 2000 του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. Αθηνών.

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

Διαφορά φόρου	58.057,22 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας(120% ως οικεία πράξη προσδιορισμού φόρου)	69.668,66 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	-2.361,86 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	130.087,74 €

4) της υπ' αρ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ διαχειριστικής χρήσης 2001 του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. Αθηνών.

Διαφορά φόρου	12.684,18 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας(120% ως οικεία πράξη προσδιορισμού φόρου)	15.221,02 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	27.908,20 €

5) της υπ' αρ./2016 πράξης επιβολής προστίμου Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Φ.Α.Ε. Αθηνών.

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

Συνολικό ποσό : 500,00 €.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από το αρμόδιο όργανο, με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεο.

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 α0) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).