



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

Θεσσαλονίκη 5-12-2016

Αριθμός απόφασης: 1482

Τμήμα Α7 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

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.

ι. 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 **08-07-2016** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας «» – **Α.Φ.Μ.**κατά: α) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 β) της με αριθμ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 και 55 παρ 2δ του Ν. 4174/2012) χρήσης 2003 γ) της με αριθμ. οριστικής πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης του άρθρου 8 παρ 12 του Ν. 1882/1990 χρήσης 2003 δ) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2004 και ε) της με αριθμ. οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων χρήσης 2003 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Θεσ/νίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις από 18-7-2016 απόψεις της Δ.Ο.Υ. Θεσ/νίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.**

Επί της **από 08-07-2016** και με **αριθμό πρωτοκόλλου** **ενδικοφανούς προσφυγής** της εταιρίας «» – **Α.Φ.Μ.** 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:

-Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Θεσ/νικης οικον. έτους 2004 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης κύριος φόρος ύψους 6.761,84 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 8.114,21 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 14.876,05 €.

-Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Θεσ/νικης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης κύριος φόρος ύψους 13.817,95 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 16.877,89 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 30.695,84 €.

-Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 και 55 παρ 2δ του Ν. 4174/2012) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Θεσ/νικης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης πρόστιμο ύψους 37.692,00 €.

-Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης (του άρθρου 8 παρ 12 του Ν.1882/1990) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Θεσ/νικης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης πρόστιμο ύψους 12.564,00 €.

-Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Θεσ/νικης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχ/σης πρόστιμο ύψους 27.920,00 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας επανελέγχου στη χρήση 2003 από την Δ.Ο.Υ.' Θεσ/νικης με βάση συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68 § 2 του Ν. 2238/94, δυνάμει της υπ' αριθμ./14-10-2015 σχετικής εντολής ελέγχου η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση της υπ' αριθμ/29-04-2013 αρχικής εντολής.

Αιτία επανελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ./16-08-2010 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Αθηνών προς την Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης καθώς και το με αριθμό πρωτ. εισερχ./2015 έγγραφο της Δ.Ο.Υ.' Αθηνών προς Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης με το οποίο διαβιβάστηκε η από 31/07/2015 έκθεση ελέγχου του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ), που αφορά σε τακτικό έλεγχο στην επιχ/ση « &» με ΑΦΜστα ανέλεγκτα οικ. έτη 2001-2005 (χρήσεις 2000-2004).

Στην συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Αθηνών διαπιστώθηκε, ότι η επιχ/ση με την επωνυμία « &» με ΑΦΜ εξέδωσε εικονικά τιμολόγια σε πλήθος επιχειρήσεων και καταλογίστηκαν οι αντίστοιχες παραβάσεις. Μεταξύ των ληπτών που έλαβαν εικονικά φορολογικά στοιχεία στη χρήση 2003 είναι και η προσφεύγουσα επιχείρηση. Σύμφωνα με την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ για την εκδότρια επιχ/ση, η προσφεύγουσα επιχείρηση προέβη, για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο, στη λήψη έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 69.800,00 € πλέον ΦΠΑ 12.564,00 € με εκδότρια την επιχ/ση « &» με Α.Φ.Μ.

Σημειώνεται ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση, περαίωσε το οικονομικό έτος 2004 με την αποδοχή του υπ' αριθμ./1/2008 Εκκαθαριστικού Σημειώματος περαίωσης του ν.3697/2008 της Δ.Ο.Υ. Θεσ/νίκης.

Στα πλαίσια του επανελέγχου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είχε λάβει και καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία της έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Α.), εκδόσεως της επιχ/σης « &» με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 69.800,00 € πλέον ΦΠΑ 12.564,00 όπως περιγράφονται παρακάτω:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ Φ/Σ	ΑΡΙΘΜΟΣ Φ/Σ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. 18%	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	Τ. Π.Α.		05.08.2003	11.100,00	1.998,00	13.098,00
2	Τ. Π.Α.		11.08.2003	11.500,00	2.070,00	13.570,00
3	Τ. Π.Α.		19.08.2003	12.000,00	2.160,00	14.160,00
4	Τ. Π.Α.		22.08.2003	12.200,00	2.196,00	14.396,00
5	Τ. Π.Α.		26.08.2003	11.300,00	2.034,00	13.334,00
6	Τ. Π.Α.		29.08.2003	11.700,00	2.106,00	13.806,00
ΣΥΝΟΛΟ				69.800,00	12.564,00	82.364,00

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Θεσ/νίκης, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Πλήρης αοριστία των συνημμένων στις προσβαλλόμενες πράξεις εκθέσεων έλεγχου
- 2) Παραβίαση του άρθρου 20 του συντάγματος και του άρθρου 6 ΕΣΔΑ
- 3) Παραγραφή του δικαιώματος του δημόσιου
- 4) Ακυρότητα της υπ' αριθμ. προσβαλλόμενης πράξης λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού
- 5) Ακυρότητα της υπ' αριθμ. προσβαλλόμενης πράξης ειδικής χρηματικής κύρωσης
- 6) Ύπαρξη πραγματικών συναλλαγών

Ως προς τον πρώτο και έκτο προβαλλόμενους λόγους περί αοριστίας των εκθέσεων έλεγχου και της ύπαρξης πραγματικών συναλλαγών

Επειδή στο άρθρο 19 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που

υποκρύπτεται. 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, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. **285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου**, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, **αλλά 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 ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από 20/05/2016 οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. του αρμόδιου ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας «περί αοριστίας» των εκθέσεων ελέγχου, στις εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται τα ακόλουθα:

-Η εκδότρια επιχείρηση « &» υπέβαλλε δήλωσης έναρξης εργασιών στη Δ.Ο.Υ. Αθηνών στις 24/11/2000 και διαπιστώθηκε ότι δεν λειτουργεί στη δηλωμένη έδρα.

- Έχει υποβάλλει πλασματικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και δεν υπέβαλλε εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τα έτη 2003 και 2004.

- Έχει υποβάλλει πλασματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος

- Δεν έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων κατά τις χρήσεις 2000, 2001, 2002, 2003 και 2004 αν και δηλώθηκε από τρίτους. Συγκεκριμένα από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών - προμηθευτών των ανωτέρω χρήσεων προκύπτουν τα ακόλουθα: Κατά τις χρήσεις 2000 και 2004 δεν προέβη σε καμία αγορά σε αντίθεση με τις πωλήσεις οι οποίες ανέρχονται σε 23.010.000 δρχ. (67.527,51€) και 1.604.487,18 € αντίστοιχα.

- Κατά τις χρήσεις 2000 και 2004 η εκδότρια επιχείρηση δεν προέβη σε καμία αγορά ή λήψη υπηρεσιών ενώ κατά τις χρήσεις 2001, 2002 και 2003 οι αγορές της εκδότριας επιχείρησης είναι δυσανάλογες σε σχέση με τις πωλήσεις.

- Δεν προσκόμισε στον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. καθώς και της Δ.Ο.Υ. Αθηνών τα βιβλία και στοιχεία που είχε θεωρήσει.

- Δεν υπέβαλλε δηλώσεις ΦΜΥ.

- Δεν θεώρησε ως είχε υποχρέωση Γενικό Ημερολόγιο.

- Με έγγραφό του το υποκατάστημα του Ι.Κ.Α. - ΕΤΑΜ ΠΑΤΗΣΙΩΝ, γνωστοποίησε στην Δ.Ο.Υ. Αθηνών ότι η εκδότρια επιχείρηση κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις είναι αναπόγραφη και δεν οφείλει ληξιπρόθεσμες οφειλές καθώς ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό,

- Σημαντικός αριθμός επιχειρήσεων, λήπτριες φορολογικών παραστατικών της εκδότριας στις χρήσεις 2000 - 2004, προσήλθαν αυτοβούλως και υπέβαλλαν στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. το ειδικό σημείωμα του Ν. 3888/2010 άρθρ. 12 παρ. 6, **δηλώνοντας τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από την επιχ/ση « &» ως εικονικά.**

Επειδή ειδικότερα τα προσκομισθέντα έγγραφα δεν αποτελούν ανταποδεικτικά στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν την ανάμειξη της εκδότριας επιχείρησης « &» στις οικείες συναλλαγές.

Επειδή σε όλα τα ληφθέντα στοιχεία (Τ.Π.Α.) **δεν αναγράφεται ανά είδος ο τύπος, η εμπορική ονομασία και ο συριακός αριθμός** (δεδομένου ότι πρόκειται για ηλεκτρονικά είδη-αναλώσιμα και μη), διαπιστώθηκε από τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ.' Θεσ/νίκης ελλιπής περιγραφή του είδους των αγαθών, με αποτέλεσμα την **αδυναμία ταυτοποίησης** από τον έλεγχο των ειδών που αναγράφονται στα υπό κρίση στοιχεία με αυτά που βρίσκονται στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας.

Επειδή επιπλέον η προσφεύγουσα **όλα τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία** από την εκδότρια επιχ/ση « &» **τα εξόφλησε με μετρητά** σύμφωνα με τα εντάλματα πληρωμής που εξέδωσε συνολικού ποσού 82.364,00 € και τα τηρούμενα φορολογικά βιβλία (γενικό ημερολόγιο) της. Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι τα εντάλματα πληρωμής έχουν εκδοθεί από την προσφεύγουσα επτά και εννέα χρόνια μετά την ημερομηνία έκδοσης των κριθέντων εικονικών στοιχείων και συγκεκριμένα μεταξύ 05-01-2012 και 25-01-2012 εξέδωσε εντάλματα συνολικής αξίας 51.477,5 € και μεταξύ 31-05-2007 και 20-06-2007 εξέδωσε εντάλματα συνολικής αξίας 30.886,50 €.

Συνεπώς οι παραπάνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο περί Παραβίασης του άρθρου 20 του συντάγματος και του άρθρου 6 ΕΣΔΑ

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος ορίζεται: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: «*Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα*».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.):

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα 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 εν προκειμένω, η φορολογική αρχή κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αρ. 216/2015 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, βάσει του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ως άνω σημείωμα, υποβάλλοντας στην Δ.Ο.Υ Θεσ/νίκης το με αριθ. πρωτ. έγγραφο με τις απόψεις της, με το οποίο κατ' αρχήν επιχειρεί να αντικρούσει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και περαιτέρω αιτείται χορήγηση προθεσμίας για υποβολή συμπληρωματικού υπομνήματος. Ως εκ τούτου, προκύπτει ότι κατ' αρχήν η ελεγκτική αρχή δεν παραβίασε, αλλά τήρησε επιμελώς τον ουσιώδη τύπο της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα προβάλλει ειδικότερα τον ισχυρισμό ότι παραβιάστηκε το δικαίωμά της σε προηγούμενη ακρόαση καθόσον στην έκθεση που της χορηγήθηκε είχαν διαγραφεί τα στοιχεία των εκπροσώπων, των ιδρυτών, των μετόχων και των πληρεξουσίων και στοιχεία που αφορούν την εταιρία «» η οποία, αποτελεί την μοναδική εταιρό της επιχείρησης «».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 17 του Ν. 4174/2013 περί φορολογικού απορρήτου, ορίζεται ότι: «1. Πρόσωπα που είναι ή έχουν διατελέσει υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης και εν γένει του Υπουργείου Οικονομικών ή συνδέονται ή συνδέονταν με οποιαδήποτε σχέση εργασίας ή έργου με αυτά, καθώς και οποιοδήποτε πρόσωπο, στο οποίο έχουν ή είχαν ανατεθεί αρμοδιότητες ή καθήκοντα της Φορολογικής Διοίκησης οφείλουν να τηρούν ως απόρρητα όλα τα στοιχεία και πληροφορίες φορολογουμένων, τα οποία περιήλθαν σε γνώση τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, και δύνανται να τα αποκαλύπτουν μόνο στα ακόλουθα πρόσωπα:....» Στην παρ. 5 του παραπάνω άρθρου επίσης ορίζεται «5. Στοιχεία ή πληροφορίες σχετικά με φορολογούμενο είναι δυνατόν να αποκαλύπτονται σε τρίτο, κατόπιν αιτήσεως, με την έγγραφη συναίνεση του φορολογουμένου.»

Επειδή, περαιτέρω με την απόφαση 3382/2010 της 7μελούς σύνθεσης του Συμβουλίου της Επικρατείας, έγινε δεκτό ότι για την ακύρωση της διοικητικής πράξης δεν αρκεί η εκ μέρους του διοικούμενου απλή επίκληση της παράβασης του δικαιώματος διοικητικής ακρόασης αλλά πρέπει ένας τέτοιος ισχυρισμός να προβάλλεται λυσιτελώς δηλαδή να γίνεται (στην αίτηση ακυρώσεως, προσφυγή, κ.λ.π.) και επίκληση κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο της ύπαρξης κρίσιμων στοιχείων, τα οποία αν έθετε υπόψη της φορολογικής αρχής θα ασκούσαν επιρροή στην εκτίμηση των πραγμάτων και ενδεχομένως θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα.

Επειδή στην κρινόμενη υπόθεση, κατ' αρχή η προσφεύγουσα δεν είχε το δικαίωμα σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 5 του ν. 4174/2013 να έχει πρόσβαση σε στοιχεία φορολογουμένων που δεν την αφορούν απορρίπτεται ο ως άνω ισχυρισμός ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο περί Παραγραφής του δικαιώματος του δημόσιου

Επειδή ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

-Με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι «*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.*»

Στην παρ. 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι «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.». (Η περ. β' της παρ. 7 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρ.13 παρ. 6 Ν. 3522/2006,ΦΕΚ Α 276/22.12.2006).

Σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 2 του ίδιου ως άνω νόμου 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).....γ», (όπως η παρ. 2 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρ. 13 παρ. 1 Ν. 3522/2006 ΦΕΚ Α` 276/22.12.2006).

- Με τις διατάξεις του [άρθρου 57](#) ρυθμίζονται τα θέματα που αφορούν την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του ΦΠΑ καθώς και το χρόνο παραγραφής των χρεών που βεβαιώνονται σε βάρος των υπόχρεων κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.[2859/2000](#). Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 57](#) προβλέπεται πενταετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του ΦΠΑ. Ειδικότερα ορίζεται ότι η κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του κώδικα ΦΠΑ (οριστικές, μερικές και προσωρινές) 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 της προθεσμίας για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41.

Κατ' εξαίρεση στο άρθρο 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, **αν από συμπληρωματικά στοιχεία** που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.»

Επειδή, στο άρθρο 9§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».

Τέλος με τους παρακάτω νόμους παρατάθηκε διαδοχικά το δικαίωμα του δημοσίου ως ακολούθως:

Σύμφωνα με το άρθρο 87 του Ν. 4316/2014 ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: ... β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή...».

Σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4337/2015 ορίζει 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...».

Επειδή, όπως πρόσφατα έχει γίνει δεκτό από το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣΤΕ 888/2016), «ο νομοθέτης δύναται να παρατείνει τον χρόνο παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς βεβαίωση και επιβολή φόρου, στην περίπτωση που ο αρχικά προβλεπόμενος χρόνος, εντός του οποίου μπορούσε να ασκήσει την αξίωσή του αυτή, δεν είχε ακόμη συμπληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος του νεότερου νόμου. Μια τέτοια παράταση, ωστόσο, πρέπει να χωρεί υπό προϋποθέσεις, ώστε να είναι σύμφωνη προς το καθεστώς ιδιαίτερης ασφάλειας δικαίου και προστασίας της εμπιστοσύνης που θεσπίζει για την επιβολή εν γένει των φορολογικών βαρών με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ο συνταγματικός νομοθέτης (ΣΤΕ 3174/2014 Ολ.)».

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με το άρθρο **72§6 του Ν. 4174/13**: «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.»

Σύμφωνα δε με την **102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ**, (η οποία κοινοποιήθηκε και έγινε αποδεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών με την ΠΟΛ 1100/10-4-2001) τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που έχουν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στη λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

Επειδή, περαιτέρω στο άρθρο 72§3 Ν. **4174/2013** (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «...Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 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, 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. ...»

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της αριθμ. εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ Θεσ/νικης, η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση της αριθμ./29-04-2013 εντολής, απορρίπτοντας σε κάθε περίπτωση τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι ως άνω διατάξεις αφορούν μόνο φορολογικές υποθέσεις, στις οποίες οι προθεσμίες έληγαν πρωτογενώς και όχι κατά παράταση, δεδομένου ότι οι φορολογικοί νόμοι είναι τυπικοί και δεν επιδέχονται διασταλτικής ερμηνείας και εξ αυτού του λόγου ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου τυγχάνει αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο περί ακυρότητας της υπ' αριθμ. 84/2016 προσβαλλόμενης πράξης λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94 ορίζονται οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης και την έκπτωση τους από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επιπρόσθετα, στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1029/17-02-2006 η οποία εκδόθηκε κατ'εφαρμογή των διατάξεων της παραγρ. 20 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, ορίζεται και η περίπτωση μη εκπιπτόμενης δαπάνης εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη είναι εικονική (ΣτΕ 1823/1994, ΣτΕ 141/1993).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ., κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε **στοιχεία** που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Η κατάργηση της διάταξης του άρθρου 43 παρ.3 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Σ., σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται, εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ' ουσία αντικατάσταση της από τη διάταξη του άρθρου 18 παρ.2 του ισχύοντος Κ.Β.Σ., δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μιας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της, καθόσον δεν προσιδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μια συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία, (σχετ. η γνωμ. ΝΣΚ 572/2011).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 § 4 περ. γ του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι «*Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α)..... 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 τέτοια στοιχεία,.....*»

Επειδή περαιτέρω οι διατάξεις του **άρθρου 30 παρ 7** ορίζουν ότι «*Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παρ 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 3% και για αξία μικρότερη ή ίση των 30.000 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και 1.500.000 ευρώ.

β) ποσοστό 2% και για αξία μικρότερη ή ίση των 200.000 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα άνω του 1.500.000 ευρώ».

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις : **ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας** εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενο στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό. »

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 § 2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «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 περαιτέρω, στο άρθρο 32 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι «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 περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).».

Επειδή στην υπό εξέταση περίπτωση τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν για τη χρήση 2003 ανακριβή λόγω του ότι οι παρατυπίες και παραλείψεις ήταν μεγάλης έκτασης (ποσοστό 30,61% επί των ακαθαρίστων εσόδων) και ορθώς τα βιβλία κρίθηκαν για αυτή τη διαχειριστική

περίοδο ανακριβή και τα αποτελέσματα προσδιορίσθηκαν λογιστικώς και εξωλογιστικώς. Άλλωστε, τα ακαθάριστα έσοδα και τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994) κατά περίπτωση, συγκρίνονται και λαμβάνονται υπόψη τα μεγαλύτερα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος καθώς και για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προχώρησε σε φορολόγηση των λογιστικώς προσδιορισθέντων κερδών τα οποία ήταν μεγαλύτερα από τα εξωλογιστικώς προσδιοριζόμενα.

Ως προς τον πέμπτο προβαλλόμενο λόγο περί ακυρότητας της υπ' αριθμ. 532/2016 προσβαλλόμενης πράξης περί επιβολής ειδικής χρηματικής κύρωσης

Επειδή στο άρθρο 8§12 του ν. 1882_23.3.90 ορίζεται ότι: « 12. Όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφ' όσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων».

Επειδή στην 1055500/4600/0009^Α/ΠΟΛ. 1165/26-7-1990 του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «....η αληθινή ερμηνεία που πρέπει να δοθεί στις διατάξεις της [παραγράφου 12 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990](#), είναι ότι μόνο στην περίπτωση των εικονικών τιμολογίων (και όχι των πλαστών φορολογικών στοιχείων, στα οποία την ευθύνη την φέρει ο εκδότης) ευθύνεται και ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου, οπότε εάν δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο Φ.Π.Α. από τον εκδότη και δεν υπάρχει δυνατότητα να βεβαιωθεί, γιατί ο εκδότης είναι ανύπαρκτο πρόσωπο, τότε θα καταλογίζεται ο Φ.Π.Α. σε βάρος του λήπτη του φορολογικού στοιχείου.

Επειδή στην 1112401 /7336/0009Α/ΠΟΛ. 1249/10-11-1992 του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «...7.Ύστερα από τα παραπάνω, σε περίπτωση έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για τα οποία δεν αποδόθηκε ο ΦΠΑ θα ενεργείτε ως εξής:

α. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 του Ν. 1642/86, με προσωρινή πράξη, θα προσδιορίζεται ο ΦΠΑ και θα προβαίνετε στον καταλογισμό του φόρου αυτού σε βάρος του εκδότη των φορολογικών στοιχείων και σε περίπτωση που είναι ανύπαρκτος ο εκδότης ο ΦΠΑ θα καταλογίζεται σε βάρος του λήπτη των φορολογικών στοιχείων.

β. Εκτός από τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, ο οποίος υποχρεούται να αποδώσει το ποσό του ΦΠΑ που προβλέπεται από τον νόμο, υποχρεούται και ο λήπτης των στοιχείων που, με βάση πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, ζήτησε και του επιστράφηκε ή συμψήφισε τον ΦΠΑ που δεν τον δικαιούται Συνεπώς πρέπει και σ' αυτόν (τον λήπτη) με προσωρινή πράξη, να καταλογιστεί ο ΦΠΑ που επιστράφηκε ή συμψηφίστηκε, χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα.

γ. Εκτός του καταλογισμού του κυρίου ΦΠΑ σε βάρος των παραβατών, θα επιβληθούν οι παρακάτω διοικητικές και ποινικές κυρώσεις:

γα) Πρόσθετος φόρος, πλέον του κύριου φόρου, που δεν δηλώθηκε ή συμψηφίστηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 του Ν. 1642/86.

γβ) Ειδικό πρόστιμο, ισόποσο με το πενταπλάσιο του φόρου, που εξέπεσε ή του επιστράφηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 1642/86, όπως ισχύουν.

γγ) Άσκηση ποινικής δίωξης με την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς στον αρμόδιο εισαγγελέα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 1591/86, σε συνδυασμό και με τις διατάξεις του άρθρου 51 του Ν.1642/86...».

Επειδή στην 1090559/5360/673/Α0014/ΠΟΛ. 1226/28-9-2001 του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία έγινε αποδεκτή η αριθμ. 86/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ και η οποία στηρίζεται στη στενή (γραμματική) ερμηνεία της διατάξεως της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου 25 του ν. 2523/97, αναφερομένης σε κατάργηση διατάξεων που προβλέπουν την επιβολή μόνον προσθέτων φόρων και προστίμων και όχι την επιβολή πάσης φύσεως χρηματικών κυρώσεων, σε συνδυασμό και με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, κατά την οποία δεν τίγονται διατάξεις που προβλέπουν «άλλες συνέπειες για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας», η διάταξη της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 αναφερόμενη σε ειδική κύρωση χρηματικού μεν περιεχομένου, μη οριζόμενη όμως στο νόμο ως πρόστιμο ή πρόσθετος φόρος, συνεχίζει να ισχύει και μετά το ν. 2523/97, λαμβανομένου επιπλέον υπόψη ότι η κύρωση αυτή έχει συγχρόνως και κυρίως αποζημιωτικό χαρακτήρα, καίτοι από το νόμο χαρακτηρίζεται «κύρωση», σκοπούσα προφανώς στην αποκατάσταση της ζημίας του Δημοσίου εκ της απώλειας του ΦΠΑ εξαιτίας της δολίας χρήσεως του πλαστού εν όλω ή εν μέρει τιμολογίου.

Περαιτέρω στην ίδια γνωμοδότηση αναφέρεται ότι: «...ως εκ της αδιαστίκτου διατυπώσεως της άνω διατάξεως του Ν. 1882/1990 είναι σαφές ότι αυτή αναφέρεται και επιβάλλει την απόδοση του φόρου από την ως άνω έννοια χωρίς διάκριση από τον, επί σκοπώ παράνομης έκπτωσης του ΦΠΑ δήθεν εκροών, αποδέκτη-λήπτη τόσον εικονικού όσον και πλαστού φορολογικού στοιχείου, για συναλλαγή, πάντως, εν όλω ή εν μέρει ανύπαρκτη ή μεταξύ άλλων συναπτόμενη, με συνέπεια να μην τίθεται ζήτημα διαφορετικής αντιμετώπισης του λήπτη πλαστού στοιχείου, καθόσον αφορά στην διατηρούμενη εν λόγω ειδική κύρωση μετά το νόμο 2523/1997.

Με την εν λόγω ΠΟΛ. λοιπόν το Υπουργείο κάνει σαφή διαφοροποίηση από την προγενέστερη ΠΟΛ. 1165/26-7-1990 και αποδέχεται τελικά ότι η ειδική χρηματική κύρωση επιβάλλεται ομοίως χωρίς διάκριση και στον λήπτη πλαστού φορολογικού στοιχείου και στον λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου».

Επειδή σύμφωνα με την διοικητική λύση που έχει δοθεί με το αριθμ. Π06953/1762/ΔΕ-Α'/28-11-2003 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών:«σχετικά με την υποχρέωση του λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων για απόδοση στο Δημόσιο του Φ.Π.Α. που αναλογεί στα στοιχεία αυτά, λόγω μη απόδοσης από την εκδότρια επιχείρηση (σχετ. γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.86/2001-εγκ. ΠΟΛ. 1226/2001 και ΠΟΛ. 1249/1992),η παραπάνω υποχρέωση για το λήπτη πλαστών ή εικονικών στοιχείων, ισχύει μόνο στις περιπτώσεις που αποδεικνύεται ότι ο φερόμενος ως εκδότης είναι ανύπαρκτος και συγχρόνως δεν υφίστανται αποδεικτικά στοιχεία για τον υποκρυπτόμενο πραγματικό εκδότη, δεδομένου ότι σε περίπτωση που ο εκδότης είναι υπαρκτό πρόσωπο ή ανύπαρκτο, πλην όμως υφίσταται αποδεδειγμένα υποκρυπτόμενος εκδότης, τότε

υπάρχει ευχέρεια και υποχρέωση καταλογισμού του αναλογούντος Φ.Π.Α. σε βάρος τους, κατά περίπτωση».

Με την εν λόγω ΠΟΛ. λοιπόν το Υπουργείο κάνει σαφή διαφοροποίηση από την προγενέστερη ΠΟΛ. 1165/26-7-1990 και αποδέχεται τελικά ότι η ειδική χρηματική κύρωση επιβάλλεται ομοίως χωρίς διάκριση και στον λήπτη πλαστού φορολογικού στοιχείου και στον λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου».

Επειδή σύμφωνα με την διοικητική λύση που έχει δοθεί με το αριθμ. Π06953/1762/ΔΕ-Α'/28-11-2003 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών:«σχετικά με την υποχρέωση του λήπτη εικονικών φορολογικών στοιχείων για απόδοση στο Δημόσιο του Φ.Π.Α. που αναλογεί στα στοιχεία αυτά, λόγω μη απόδοσης από την εκδότρια επιχείρηση (σχετ. γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.86/2001-εγκ. ΠΟΛ. 1226/2001 και ΠΟΛ. 1249/1992),**η παραπάνω υποχρέωση για το λήπτη πλαστών ή εικονικών στοιχείων, ισχύει μόνο στις περιπτώσεις που αποδεικνύεται ότι ο φερόμενος ως εκδότης είναι ανύπαρκτος** και συγχρόνως δεν υφίστανται αποδεικτικά στοιχεία για τον υποκρυπτόμενο πραγματικό εκδότη, δεδομένου **ότι σε** περίπτωση που ο εκδότης είναι υπαρκτό πρόσωπο ή ανύπαρκτο, πλην όμως υφίσταται αποδεδειγμένα υποκρυπτόμενος εκδότης, τότε υπάρχει ευχέρεια και υποχρέωση καταλογισμού του αναλογούντος Φ.Π.Α. σε βάρος τους, κατά περίπτωση».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ο ισχυρισμός περί ακυρότητας της ειδικής χρηματικής κύρωσης αβάσιμα προβάλλεται, εφόσον, από τον συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων, ορθά επιβλήθηκε η ειδική χρηματική κύρωση της παραγράφου 12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 στη χρήση 2003 σε βάρος της προσφεύγουσας- λήπτριας φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχ/σης « &» με ΑΦΜ, εφόσον η ανωτέρω εκδότρια χαρακτηρίστηκε συναλλακτικά ανύπαρκτη, δεν λειτούργησε δε ποτέ στις εγκαταστάσεις που είχε δηλώσει, συνεπώς και φορολογικά ανύπαρκτη. Με βάση τα παραπάνω **παραμένει εις ολόκληρον η ευθύνη** του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, σε συνδυασμό μάλιστα με το γεγονός της μη απόδοσης στο Δημόσιο του Φ.Π.Α. από τον εκδότη (υπέβαλε πλασματικές δηλώσεις ΦΠΑ για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2003 -31/12/2003 όπως σαφώς προκύπτει από την από 31/07/2015 έκθεση ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Αθηνών , που αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της από 20/05/2016 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Θεσ/νίκης) και δεν υπάρχει δυνατότητα να βεβαιωθεί εις βάρος του, εφόσον πρόκειται για συναλλακτικά ανύπαρκτο πρόσωπο.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι έχει ήδη καταργηθεί η διάταξη του άρθρου 8 παρ. 12 του ν. 1882/90 και εξ αυτού του λόγου η προσβαλλόμενη πράξη είναι άκυρη, απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 08/07/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «» – **Α.Φ.Μ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης -- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2003 – 31/12/2003	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	6.761,84
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	8.114,21
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	14.876,05 €

Β. Φ.Π.Α.

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2003 – 31/12/2003	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	13.817,95
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% με την παρούσα απόφαση	16.877,89
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	30.695,84 €

Γ. Πρόστιμο ΚΒΣ:

Πρόστιμο ΚΒΣ	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2003 – 31/12/2003
	69.800,00 X 40% = 27.920,00 €

Δ. Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2003 – 31/12/2003
	12.564,00 X 3 = 37.692,00 €.

Ε. Ειδική κύρωση άρθρου 8 § 12 ν.1882/1990

Ειδική κύρωση άρθρου 8 § 12 ν.1882/1990	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2003 – 31/12/2003
	12.564,00 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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).