



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα

04-11-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:

3698

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. 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».

γ. 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».

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

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

3. Την 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 με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας», Α.Φ.Μ., με έδρα στην, κατά:

1) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ,

2) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ,

- 3) της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ,
- 4) της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ,
- 5) της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ,
- 6) της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ,
5. 1) την υπ' αριθμ.Πράξη Επιβολή Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ,
- 2) την υπ' αριθμ.Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ,
- 3) την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ,
- 4) την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ,
- 5) την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ,
- 6) την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 14-04-2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγή της εταιρείας», 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:

- A.** 1) Με την υπ' αριθμ.προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2005) ποσού 512.236,83 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 614.684,20 €, ήτοι συνολικό ποσό 1.126.921,03 €.
- 2) Με την υπ' αριθμ.προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2006) ποσού 399.267,22 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 479.120,66 €, ήτοι συνολικό ποσό 878.387,88 €.

Οι ως άνω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στην από 14-04-2016 έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ. ,

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2005 και 01/01-31/12/2006 κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/92(ΚΒΣ) και τα αποτελέσματα (ακαθάριστα έσοδα, καθαρά κέρδη), προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94.

Β. 1) Με την υπ' αριθμ.προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 ποσού 245.197,19 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 294.236,62 €, ήτοι συνολικό ποσό 539.433,81 €.

2) Με την υπ' αριθμ.προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 ποσού 139.427.42 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 167.312,90 €, ήτοι συνολικό ποσό 306.740,32 €.

Οι ως άνω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην από 14-04-2016 έκθεση επανελέγχου Φ.Π.Α. της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.,

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2005 και 01/01-31/12/2006 κρίθηκαν ανακριβή και η αξία των φορολογητέων εκροών και φορολογητέων εισροών, του αναλογούντος αυτών φόρου καθώς και οι εκπτώσεις του φόρου προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48§3 και 30 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ).

Γ. 1) Με την υπ' αριθμ.προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 ποσού 442.035,00 €.

2) Με την υπ' αριθμ.προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 ποσού 22.800,00 €.

Οι ως άνω Πράξεις Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ κατόπιν της από 14-04-2016 έκθεσης επανελέγχου Φ.Π.Α. της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.,

Τα ανωτέρω πρόστιμα επιβλήθηκαν καθόσον η προσφεύγουσα εταιρεία διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών, με βάση τη λήψη:

1) στην χρήση 2005, τριάντα οκτώ (38) εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 775.500,00 € πλέον ΦΠΑ, και συγκεκριμένα: α) δεκατριών (13) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 243.000,00 € εκδόσεως της εταιρείας , Α.Φ.Μ., β) δώδεκα (12) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 197.000,00 € εκδόσεως της εταιρείας », Α.Φ.Μ., γ) επτά (7) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 243.000,00 € εκδόσεως της εταιρείαςΑ.Φ.Μ. και δ) έξι (6) εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 92.500,00 € εκδόσεως της , Α.Φ.Μ., όπως αυτά αναφέρονται στην από 03/09/2013 Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ., , και

2) στην χρήση 2006, ενός (1) φορολογικού στοιχείου εικονικού στο σύνολο της συναλλαγής, καθαρής αξίας 40.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α., εκδόσεως της εταιρείας , Α.Φ.Μ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση όλων των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ , προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει τους επίδικους φόρους και πρόστιμα και να κοινοποιήσει τα προσβαλλόμενα φύλλα ελέγχου στις κρινόμενες χρήσεις 2005 και 2006 έχει υποπέσει σε παραγραφή καθώς έχει παρέλθει το χρονικό διάστημα των πέντε ετών, όπως προβλέπεται από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 57 παραγρ. 1 και 2 του ν. 2859/2000, άρθρου 49 παραγρ. 3,9 και 5 του ν. 2523/97 άρθρου 68 παραγρ. 2 του ν. 2238/94, άρθρου 68 παραγρ. 2 του ΚΦΕ, και 84 παραγρ. 4 του ν. 2238/94.

2) Μη συνδρομή της προϋπόθεσης περί της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Η κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των ως άνω φορολογικών στοιχείων ερείδεται κατά κύριο λόγο σε εκθέσεις ελέγχου που δεν στοιχειοθετούν πλήρως την εικονικότητα ως προς την προσφεύγουσα εταιρεία. Όχι μόνο δεν υπάρχει απόδειξη εικονικότητας των συναλλαγών από την φορολογική αρχή που φέρει το βάρος της εικονικότητας των συναλλαγών, αλλά αντίθετα υπάρχει πλήρης απόδειξη για την πραγματοποίηση αυτών.

Όλως επικουρικά, για την περίπτωση που, παρά τα παραπάνω, τα επίμαχα τιμολόγια κριθούν ως εικονικά, αποδεικνύεται πλήρως ότι η τυχόν εικονικότητα αφορά αποκλειστικά το πρόσωπο του εκδότη, και σε καμία περίπτωση δεν αφορά την προσφεύγουσα εταιρεία ως λήπτρια αυτών, καθότι οι εργασίες έγιναν και οι συναλλαγές είναι υπαρκτές.

3) Εσφαλμένη εφαρμογή διατάξεων από την φορολογική αρχή και συγκεκριμένα :

α) Τα πρόστιμα Φ.Π.Α. (προσβαλλόμενες πράξεις 276/2016 και 277/2016) πρέπει να ακυρωθούν αφού επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία διότι δήθεν δεν απέδωσε τον φόρο ως εκδότης εικονικών στοιχείων, αναφορά που είναι παντελώς ψευδής και αντιφατική και τούτο προκύπτει από την ίδια την έκθεση ελέγχου, καθότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν είναι εκδότης αλλά λήπτης των επίμαχων τιμολογίων.

β) Τα πρόστιμα Φ.Π.Α. επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία εσφαλμένα με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 2523/97, καθότι κατά το χρόνο έκδοσής τους το άρθρο 6 είχε καταργηθεί και ήταν ήδη σε ισχύ ο νόμος 4174/2014 στο άρθρο 55 παραγρ. 2 του οποίου προβλέπεται ότι στην περίπτωση λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται στο λήπτη πρόστιμο ίσο με το 50% της αξίας του στοιχείου, το οποίο μειώνεται στο 40% όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, και συνεπώς και για το λόγο αυτόν πρέπει να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, άλλως να τροποποιηθούν.

γ) Έλλειψη νομίμων προϋποθέσεων για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του ακαθάριστου εισοδήματος και καθαρού κέρδους και προσδιορισμού φόρου.

Συγκεκριμένα, ως προς το κύρος των βιβλίων της προσφεύγουσας, για την χρήση 2006, ο έλεγχος τα έκρινε ως ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.), λόγω της λήψης ως προς τη συναλλαγή ενός εικονικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας 40.000,00 € από την επιχείρησημε ΑΦΜ

Επειδή από τον έλεγχο δεν αποδεικνύεται η πρόθεση της επιχείρησης για απόκρυψη φορολογητέας ύλης και η συγκεκριμένη λήψη εικονικού τιμολογίου ανέρχεται στο συνολικό ποσό των 40.000,00 € ήτοι ποσοστό 0,056% επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων ($[40.000 / 7.141.806,18] \times 100$) ο έλεγχος όφειλε να κρίνει τα ως άνω βιβλία ακριβή και επαρκή για την συγκεκριμένη χρήση και να προσθέσει το ποσό των 40.000,00 € ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη του τακτικού ελέγχου που διενεργήθηκε από το ΠΕΚ ΑΘΗΝΩΝ, και επί της διαφοράς αυτής να υπολογίσει τον αναλογούντα φόρο καθώς και τις ανάλογες προσαυξήσεις.

δ) Ο έλεγχος όφειλε στην χρήση 2006 να μην προσαυξήσει τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας κατά ποσοστό 8% και επί του ποσού αυτού να υπολογίσει τόσο φόρο εισοδήματος όσο και φόρο προστιθέμενης αξίας καθώς ο νόμος, για την προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων με το ως άνω ποσοστό προϋποθέτει τόσο να υπερβαίνει η απόκρυψη συσσωρευτικά το ποσοστό του 5% επί των ακαθαρίστων εσόδων όσο και το ποσό των 5.000,00 €, δεδομένου ότι η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο στην ίδια χρήση υπερβαίνει το ποσό των 5.000 €, ενώ ταυτόχρονα δεν υπερβαίνει το ποσό του 5%, καθόσον το ποσοστό της απόκρυψης ανέρχεται μόλις σε 0,056% επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων,

4) Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 28 Συντάγματος) και του δικαιώματος στη δίκαιη δίκη(άρθρο 6 Ε.Σ.Δ.Α.) .

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ.11 εδαφ. α' και β' του ν. **4174/2013** όπως αυτό συμπληρώθηκε με το άρθρο 50 Ν.4223/2013,ΦΕΚ Α 287/31.12.2013 και αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 8 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) :

«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, με το άρθρο **84§§1&4 του Ν. 2238/1994** ορίζεται ότι :

1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για Επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

2.

3.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Επειδή, με το άρθρο **68§2** του ίδιου 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) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α' 258). Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση περιήλθαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ : α) το με το αριθμ. πρωτ.έγγραφο του ΣΔΟΕ Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ, με την απόεπισυναπτόμενη σε αυτό έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ της ίδιας υπηρεσίας, από την οποία προκύπτει ότι η εταιρεία», Α.Φ.Μ.εξέδωσε προς την προσφεύγουσα εταιρεία δεκατρία (13) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής

φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 243.000,00 €, στην χρήση 2005, β) το με το αριθμ. πρωτ.έγγραφο της ίδιας υπηρεσίας, με την από 08-08-2012 επισυναπτόμενη σε αυτό έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. από την οποία προκύπτει ότι η εταιρεία, Α.Φ.Μ. εξέδωσε προς την προσφεύγουσα εταιρεία δώδεκα (12) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 197.000,00 €, στην χρήση 2005 , γ) το με το αριθμ. πρωτ./2013 έγγραφο της ίδιας υπηρεσίας, με την από 06-08-2012 επισυναπτόμενη σε αυτό έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. από την οποία προκύπτει ότι η εταιρεία, Α.Φ.Μ. εξέδωσε προς την προσφεύγουσα εταιρεία επτά (7) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 243.000,00 €, στην χρήση 2005 και δ) το με το αριθμ. πρωτ. έγγραφο της ίδιας υπηρεσίας, με την από 26-04-2013 επισυναπτόμενη σε αυτό έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. από την οποία προκύπτει ότι η εταιρεία, Α.Φ.Μ. εξέδωσε προς την προσφεύγουσα εταιρεία έξι (6) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 92.500,00 € στην χρήση 2005 και ένα (1) επίσης εικονικό στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 40.000,00 στην χρήση 2006.

Τα ως άνω έγγραφα αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68§2 του ν.2238/94, βάσει των οποίων εκδόθηκε η με αριθμό με αριθμ.εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις που αφορούν τις χρήσεις 2005 και 2006 εκδόθηκαν την 15-04-2016, ήτοι εντός του προβλεπόμενου από τις ως άνω κείμενες διατάξεις, χρόνου δεκαετίας έκδοσης αυτών.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για τις κρινόμενες χρήσεις 2005 και 2006, είναι, αβάσιμος.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, έχει κριθεί και απορριφθεί από το αρμόδιο Διοικητικό Δικαστήριο Αθηνών και συγκεκριμένα:

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο και για τη διαπίστωση των παραβάσεων της λήψης από την προσφεύγουσα εταιρεία: 1) στην χρήση 2005, τριάντα οκτώ (38) εικονικών στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 775.500,00 € πλέον ΦΠΑ, και 2) στην χρήση 2006, ενός (1) φορολογικού στοιχείου εικονικού στο σύνολο της συναλλαγής, καθαρής αξίας 40.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α, τα οποία εκδόθηκαν από τις ως άνω αναφερόμενες εταιρείες, συντάχθηκε η από 03-09-2013 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ., της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ,και εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ.:καιΑποφάσεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 και 01/01-31/12/2006 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ.

Κατά των ως άνω πράξεων η προσφεύγουσα εταιρεία κατέθεσε την με αριθμ. πρωτ.ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απερρίφθη σιωπηρά από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών. Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα εταιρεία κατέθεσε την υπ' αριθμ. καταχώρησηςπροσφυγή ενώπιον

του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, με την οποία ζητείτο η ακύρωση της ως άνω σιωπηρής απόρριψης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Το **Διοικητικό Εφετείο Αθηνών (Τμήμα 20^ο Τριμελές)**, με την με ημερομηνία 17-06-2015 δημόσια συνεδρίασή του δίκασε την ως άνω προσφυγή και με την με αριθμ.**Απόφασή του** έκρινε τις ως άνω αναφερόμενες εκδότριες εταιρείας των επίμαχων, στην κρινόμενη υπόθεση, φορολογικών στοιχείων, συναλλακτικώς ανύπαρκτες και τα ληφθέντα ως άνω από την προσφεύγουσα εταιρεία επίμαχα φορολογικά στοιχεία, εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή η αναφορά στις με αριθμ.καιπροσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2005 και 01/01-31/12/2005 αντίστοιχα, της προσφεύγουσας εταιρείας ως εκδότριας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων δεν συνιστά πλημμέλεια, ούτε επιφέρει βλάβη στην προσφεύγουσα εταιρεία, καθώς στην οικεία έκθεση επανελέγχου Φ.Π.Α., η οποία επιδόθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία μαζί με τις ως άνω πράξεις και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος αυτών, προσδιορίζεται λεπτομερώς και αναφέρεται με σαφήνεια ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είναι λήπτρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι, οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν επειδή στο σώμα τους αναφέρεται η προσφεύγουσα εταιρεία ως εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και όχι ως λήπτρια αυτών, είναι αβάσιμος.

Επειδή στην παράγραφο 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι :

«1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή, στην περίπτωση δ της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι :

«δ) Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α. ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 48 του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) .ορίζεται ότι :

«48.Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωση του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις για τις οποίες ο φορολογούμενος έχει ασκήσει εμπρόθεσμη ενδικοφανή ή δικαστική προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού και οι οποίες δεν έχουν εξεταστεί ή συζητηθεί, εφόσον η δήλωση αποδοχής της πράξης γίνει εντός αποκλειστικής εξήντα ημερών από την δημοσίευση του παρόντος. Ποσά τα οποία έχουν καταβληθεί, δεν επιστρέφονται λόγω της εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας παραγράφου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, αμφισβητήσει την νομιμότητα της αποδοχής, η πράξη και οι έννομες συνέπειες της αναβιώνουν και ήδη καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται.»

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν έκανε χρήση των διατάξεων των άρθρων 66§48 και 55§2 του ν. 4174/2013, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι τα επίμαχα πρόστιμα Φ.Π.Α. της επιβλήθηκαν εσφαλμένα σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 2523/97, καθότι κατά το χρόνο έκδοσής τους το άρθρο 6 είχε καταργηθεί και ήταν ήδη σε ισχύ ο νόμος 4174/2014, αβασίμως προβάλλεται.

Επειδή στο πρώτο εδάφιο της παραγρ. 1 του άρθρου 32 του Ν. 2238/94 όπως αυτό ίσχυε την κρινόμενη περίοδο ορίζεται ότι : «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 ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά τις γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. »

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92) παραγρ. 2,4,7, και 8 :

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

3.....

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α), β),

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

δ), ε)..... ,

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,

ζ)....., η)....., θ).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 5 του ιδίου Π.Δ :

«4. Πράξεις ή παραλείψεις, που συνιστούν παράβαση των διατάξεων αυτών ανάγονται σε περισσότερες της μιας διαχειριστικές περιόδους κρίνονται αυτοτελώς, και εκδίδεται χωριστή, κατά διαχειριστική περίοδο, απόφαση επιβολής προστίμου. Οι παραβάσεις μη διαφύλαξης των βιβλίων, των στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών ή μη επίδειξης αυτών ανάγονται στο χρόνο που διαπιστώνονται ή πιστοποιούνται και εάν ο χρόνος αυτός είναι μετά τη διαχειριστική περίοδο που έπαυσε να υφίσταται το πρόσωπο, χρόνος αναγωγής των παραβάσεων λογίζεται η τελευταία διαχειριστική περίοδος αυτού.

Τα ανωτέρω ισχύουν ανεξάρτητα από τα έτη στα οποία αναφέρονται και αφορούν τα βιβλία, τα στοιχεία των διατάξεων του άρθρου 30 του π.δ. 186/1992».

Επειδή στην από 14-04-2016 έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ,που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της υπ' αριθμ./2016 προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. , οικονομικού έτους 2006, αναφέρεται ότι για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2016 υφίσταται σε

βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας καταλογισθείσα παράβαση για μη τήρηση λογιστικών βιβλίων Γ' κατηγορίας λόγω αδυναμίας αναπαραγωγής των αποθηκευτικών δεδομένων στα ηλεκτρομαγνητικά μέσα.

Από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι, στις 02-10-2012 πραγματοποιήθηκε από τους ελεγκτές του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ,και β), φορολογικός έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία με την αριθμ.εντολή ελέγχου εντός των γραφείων της ως άνω φορολογικής αρχής, κατόπιν της υπ' αριθμ.επιδοθείσας στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόσκλησης για προσκόμιση Βιβλίων, Στοιχείων αγορών – δαπανών εξόδων, και Μητρώου παγίων, για τις χρήσεις 2005, 2006 και 2007.

Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε μεταξύ άλλων και η ως άνω περιγραφόμενη παράβαση της μη τήρησης (λόγω απώλειας) από την προσφεύγουσα εταιρεία των βιβλίων και στοιχείων για την χρήση 2006.

Συγκεκριμένα στην από 25-10-2012, συνταχθείσα για τον ως άνω έλεγχο, έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. των ως άνω ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρινόμενη στην ως άνω πρόσκληση, προσήλθε στα γραφεία της ως άνω φορολογικής αρχής την ως άνω ημερομηνία δια του νομίμου εκπροσώπου της και του λογιστή, πλην όμως δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα ως άνω ζητηθέντα με την ως άνω πρόσκληση βιβλία και στοιχεία, επικαλούμενη απώλεια τους. Ο με την ιδιότητα του νομίμου εκπρόσωπου της προσφεύγουσας εταιρείας κατέθεσε στην ως άνω φορολογική αρχή την με αριθμ. πρωτ./02-10-2012 υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/86 με την οποία δήλωσε: « Απωλέσθησαν όλα τα βιβλία και στοιχεία, καθώς και το αντίστοιχο λογισμικό των χρήσεων 2005,2006, και 2007. Τα απολεσθέντα αφορούν : α) βιβλία – στοιχεία θεωρημένα, ληφθέντα και εκδοθέντα, β) ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης των ως άνω οικονομικών δεδομένων.»

Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, για την εν λόγω παράβαση εξέδωσε την με αριθμ.Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 και επέβαλε στην προσφεύγουσα το σχετικό πρόστιμο του άρθρου 5 του ν. 2523/1997.

Επειδή, εν προκειμένω: 1) η μη τήρηση (λόγω μη διαφύλαξης) από την προσφεύγουσα εταιρεία των βιβλίων και των προβλεπόμενων από τον Κ.Β.Σ.(ΠΔ 186/92) στοιχείων στην διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006 και 2) η λήψη από την προσφεύγουσα εταιρεία ενός (1) φορολογικού στοιχείου εικονικού στο σύνολο της συναλλαγής, καθαρής αξίας 40.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α., εκδόσεως της εταιρείας, Α.Φ.Μ., στην ίδια διαχειριστική περίοδο, συνιστούν ανακρίβεια των βιβλίων της προσφεύγουσας στην ίδια διαχειριστική περίοδο, σύμφωνα με τις περιπτώσεις γ' και ε' της παραγρ. 4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ.(ΠΔ 186/92).

Ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας ανακριβή για την χρήση 2006, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ.(ΠΔ 186/92) .

Επειδή από τον διενεργηθέντα ως προς τη φορολογία εισοδήματος έλεγχο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του Ν. 2238/94, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας την διαχειριστική περίοδο 1/1/-31/12/2006, κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3,4,6 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ.), λόγω:

1) της μη τήρησης (λόγω μη διαφύλαξης) από την προσφεύγουσα εταιρεία των βιβλίων και των προβλεπόμενων από τον Κ.Β.Σ.(ΠΔ 186/92) στοιχείων στην ίδια διαχειριστική περίοδο και

2) της λήψης από την προσφεύγουσα εταιρεία ενός (1) φορολογικού στοιχείου εικονικού στο σύνολο της συναλλαγής, καθαρής αξίας 40.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α., στην ίδια διαχειριστική περίοδο,

τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 περ. γ του ν. 2238/94 και τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου. Κατόπιν τούτου εκδόθηκε η με αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ.

Επειδή, στις παραγρ. 1 & 3 του άρθρου 48 του Ν. 2859/00 περί Φ.Π.Α. ορίζεται ότι :

«1. Η Επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

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 ΔΟΥ 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 περιέχονται 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, στην περίπτ. γ' της παράγρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994 ορίζεται :

«2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

α).....β)

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. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.»

Επειδή, στις διατάξεις της Εγκ. ΠΟΛ. 1087/2005 ΥΠ.ΟΙΚ. στο κεφάλαιο «ΛΟΙΠΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ» στην παράγραφο 2 ορίζεται ότι:

2. Με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 3296/04 επήλθαν σημαντικές μεταβολές σε ότι αφορά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος κατά τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Ν. 2238/94 για τις οποίες δόθηκαν σχετικές διευκρινίσεις με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1016/05 της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04 θεσπίστηκαν αντικειμενικά ποσοστά προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων (4% ή 8%, κατά περίπτωση), ειδικά στις περιπτώσεις διαπίστωσης των οριζόμενων στις διατάξεις αυτές ιδιαίτερα σοβαρών φορολογικών παραβάσεων (δηλαδή επί απόκρυψης φορολογητέας ύλης, μη έκδοσης στοιχείων του Κ.Β.Σ., έκδοσης πλαστών - εικονικών στοιχείων), εφόσον αυτές συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών.

Σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις, το κατά περίπτωση ποσοστό προσαύξησης εφαρμόζεται στο άθροισμα των βάσει βιβλίων ακαθάριστων εσόδων και των ποσών που προκύπτουν από την απόκρυψη ή τη μη έκδοση ή την έκδοση πλαστών εικονικών στοιχείων, τα οποία ποσά και διπλασιάζονται σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια χρήση.

Σε ότι αφορά τις μεταβολές αυτές, διευκρινίζεται περαιτέρω ότι ως απόκρυψη για την εφαρμογή των ανωτέρω νοείται οποιαδήποτε, ανεξαρτήτως προελεύσεως, απόκρυψη ακαθάριστου εισοδήματος και ότι ο κατά τα ανωτέρω διπλασιασμός των ποσών που προκύπτουν από τις προαναφερόμενες παραβάσεις εφαρμόζεται εφόσον η επανάληψη των παραβάσεων αυτών διαπιστώνεται από διαφορετικούς ελέγχους, συμπεριλαμβανομένου και του διενεργούμενου τακτικού ελέγχου. Ειδικά ως προς τις παραβάσεις μη έκδοσης ή έκδοσης πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων, οι ανωτέρω διατάξεις έχουν εφαρμογή ανεξαρτήτως αν πρόκειται για στοιχεία αξίας ή διακίνησης.

Στις περιπτώσεις των αναφερόμενων στις ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04 παραβάσεων που η απόκρυψη της φορολογητέας ύλης με βάση τις παραβάσεις αυτές υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας όχι όμως και τα 5.000 ευρώ ή αντίστροφα, θα εφαρμόζεται ποσοστό προσαύξησης 4%.

Εξάλλου, στις λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων που επισύρουν μεν ανακρίβεια των τηρούμενων βιβλίων κατά τις οικείες διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. αλλά δεν συμπεριλαμβάνονται στις ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04, εξακολουθεί βεβαίως να υφίσταται η δυνατότητα προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων κατά τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του Ν. 2238/94 επί των οποίων σημειωτέον δεν επήλθε καμία μεταβολή. θεωρείται ωστόσο σκόπιμο κατά τον προσδιορισμό της κατ' έλεγχο προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων να συνεκτιμούνται, χωρίς αυτό να είναι δεσμευτικό, τα καθοριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04 ποσοστά προσαύξησης. αφού με τις διατάξεις αυτές ρυθμίζονται ιδιαίτερα σοβαρές περιπτώσεις φοροδιαφυγής.....»

Επειδή εν προκειμένω, πέραν της λήψης από την προσφεύγουσα εταιρεία του ως άνω εικονικού στοιχείου στην διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006, η μη διαφύλαξη από αυτήν των βιβλίων και στοιχείων για την ίδια διαχειριστική περίοδο, αποτελεί ιδιαίτερα σοβαρή παράβαση καθώς είχε ως αποτέλεσμα να καθίστανται ανέφικτες από τον έλεγχο οι προβλεπόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις,

Συνεπώς εξακολουθεί να υφίσταται η δυνατότητα από την φορολογική αρχή της προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων κατά τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του Ν. 2238/94, λόγω ανακρίβειας των βιβλίων και ορθώς ο έλεγχος προσαύξησε κατά οκτώ τοις εκατό (8%) τα ακαθάριστα έσοδα, μετά την πρόσθεση σε αυτά της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης που προήλθε από την λήψη από την προσφεύγουσα του ως άνω εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, ο προσφεύγων, προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλείται αντισυνταγματικότητα των εφαρμοστέων διατάξεων καθώς και αντίθεση αυτών προς το Διεθνές Δίκαιο, ωστόσο ο σχετικός έλεγχος εμπίπτει στην αρμοδιότητα των δικαστηρίων, κατ' άρθρο 99§4 του Συντάγματος και όχι της διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόσει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου επί των οποίων εδράζονται οι αντίστοιχες ως άνω περιγραφόμενες και προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αρ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, Α.Φ.Μ.

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005

A) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2006
Διαφορά φόρου εισοδήματος	512.236,83 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	614.684,20 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.126.921,03 €

B) Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	245.197,19 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	294.236,62 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	539.433,81 €

Γ) Πρόστιμο Φ.Π.Α άρθρου 6 ν. 2523/1997

Πρόστιμο άρθρου 6 Ν.2523/1997 ποσό : 147.345,00 Χ3 **442.035,00 €**

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006

A) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2007
Διαφορά φόρου εισοδήματος	399.267,22 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	479.120,66 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	878.387,88 €

B) Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	139.427,42 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	167.312,90 €

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	306.740,32 €
----------------------------	---------------------

Γ) Πρόστιμο Φ.Π.Α άρθρου 6 ν. 2523/1997

Πρόστιμο άρθρου 6 Ν.2523/1997 ποσό : 7.600,00 Χ3 **22.800,00 €**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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).