



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΤΜΗΜΑ Α.**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο :
ΦΑΞ : ...

Καλλιθέα 04-11-2016

Αριθμός απόφασης: 3688

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 υπ' αριθμόν 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με έδρα

1) Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003,

2) Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004,

3) Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005,

4) Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003,

5) Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004,

6) Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005,

7) Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 ν.2523/97) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003,

8) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 ν.2523/97) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004,

9) Της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 ν.2523/97) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α..., όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

A. 1) Με το αριθμ. πρωτ. Πληροφοριακό Δελτίο της Δ.Ο.Υ., διαβιβάστηκε η από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), με την οποία γνωστοποιήθηκαν στοιχεία για την εικονικότητα συναλλαγών της προσφεύγουσας στις κρινόμενες χρήσεις 2003, 2004 & 2005, [λήψη πενήντα δύο (52), πενήντα τέσσερα (54) & πενήντα τρία (53) εικονικών φορολογικών στοιχείων αντίστοιχα, εκδόσεως της επιχείρησης & **2)** με το αριθμ. έγγραφο του ΣΔΟΕ, διαβιβάστηκε η από έκθεση ελέγχου επεξεργασίας (εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92), με την οποία γνωστοποιήθηκαν στοιχεία για την εικονικότητα συναλλαγών της προσφεύγουσας στη κρινόμενη χρήση 2004 [λήψη ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, εκδόσεως της επιχείρησης Τα ανωτέρω έγγραφα διαβιβάστηκαν (την αντίστοιχα) στην αρμόδια φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ.) μετά τη περαίωση των φορολογικών υποθέσεων, με διοικητική επίλυση της διαφοράς, των χρήσεων

που αφορούν οι προσβαλλόμενες πράξεις (περαίωση σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3697/2008 για τις διαχειριστικές χρήσεις 2003, 2004, 2005). Συνεπώς οι ως άνω εκθέσεις αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994.

Μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε (με την υπ' αριθμ. εντολή), διαπιστώθηκαν ότι τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά και εκδόθηκαν από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ..... οι υπ' αριθ..... Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & έκδοσης Στοιχείων των χρήσεων 2003,2004 & 2005 αντίστοιχα, στις οποίες η προσφεύγουσα άσκησε την υπ' αριθ..... ενδικοφανή προσφυγή, η οποία εξετάστηκε από την υπηρεσία μας και εκδόθηκε η υπ' αριθ..... απορριπτική απόφαση.

Β. Ακολουθώντας με την υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, επανέλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, για τις διαχειριστικές περιόδους 01-01/31-12/2003, 01-01/31-12/2004 & 01-01/31-12/2005 και συντάχθηκαν οι από εκθέσεις επανελέγχου:

1) Φορολογίας εισοδήματος , 2) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και 3) Προστίμου Φ.Π.Α (άρθρο 6 ν. 2523/97), από τις οποίες προκύπτουν τα ακόλουθα:

Φορολογία Εισοδήματος

Ο επανέλεγχος λαμβάνοντας υπόψη:

-Το γεγονός ότι τηρήθηκαν τα προβλεπόμενα βιβλία του ΚΒΣ από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

-Το γεγονός ότι δεν προσκομίστηκαν τα τηρηθέντα βιβλία του ΚΒΣ από την ελεγχόμενη επιχείρηση διότι περαίωσε τις χρήσεις 2007,2008 & 2009 με τις διατάξεις του Ν. 3888/2010 και τα κατέστρεψε ως είχε δικαίωμα αφού εξόφλησε το σύνολο του φόρου που προέκυψε.

-Το γεγονός ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει περαιώσει τις ελεγχόμενες χρήσεις με το Ν. 3697/2008, έχει εξοφλήσει το σύνολο του προκύψαντος φόρου περαίωσης και τα ακαθάριστα έσοδα των υποβληθεισών δηλώσεων της συμφωνούν με αυτά της περαίωσης.

-Το γεγονός ότι η ελεγχόμενη έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για όλα τις ελεγχόμενες χρήσεις.

-Το γεγονός ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει συμπεριλάβει τα ληφθέντα τιμολόγια και τους εκδότες τους στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών-πελατών για τις χρήσεις 2003-2004 & 2005.

-Τις διατάξεις του άρθρου 30 §§ 4, 6 και 7 του Π.Δ 186/1992,

-Τις διατάξεις των άρθρων 30, 31 και 32 του Ν. 2238/1994.

-Το Μοναδικό Συντελεστή (ΜΣΚΚ) που αντιστοιχεί στην δραστηριότητα της ελεγχόμενης επιχείρησης και η οποία περιλαμβάνεται στον Ειδικό Πίνακα Συντελεστών Καθαρού Κέρδους, που καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργείου Οικονομικών και ειδικότερα:

Επάγγελμα:

Μ.Σ.Κ.Κ

Έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία των διαχειριστικών περιόδων 01/01 – 31/12/2003, 01/01 – 31/12/2004 & 01/01 – 31/12/2005 ως **ανακριβή** και προσδιόρισε τα αποτελέσματα **εξωλογιστικά**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§2 του Ν. 2238/1994, προσαυξάνοντας τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα κατά 8% (δεδομένου ότι η απόκρυψη φορολογητέας ύλης υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας και σε ποσό τις 5.000 €), με αποτέλεσμα τα ακαθάριστα έσοδα του επανελέγχου να διαμορφωθούν ως ακολούθως:

ΧΡΗΣΗ	ΑΚΑΘ. ΕΣΟΔΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΑΚΑΘ. ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ
2003	2.470.222,09	2.667.839,86 (2.470.222,09X108%)
2004	2.679.603,32	2.893.971,59 (2.679.603,32X108%)
2005	2.650.113,45	2.862.122,53 (2.650.113,45X108%)

Στη συνέχεια τα καθαρά κέρδη του εξωλογιστικού προσδιορισμού, προέκυψαν από το γινόμενο των προσδιορισθέντων από τον έλεγχο ακαθαρίστων εσόδων, με τον Σ.Κ.Κ βάσει πινάκων, προσαυξημένο κατά 80% (Άρθρο 10 § 3 Ν. 3296/2004 [ΦΕΚ Α' 253/14-12-2004]), τα οποία ήταν και τα τελικά καθαρά κέρδη ελέγχου, δεδομένου ότι ο Σ.Κ.Κ με βάση τον λογιστικό προσδιορισμό ήταν μικρότερος από αυτόν του εξωλογιστικού και συγκεκριμένα:

α) Λογιστικός προσδιορισμός των κερδών.

ΧΡΗΣΗ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	ΠΛΕΟΝ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΤΑ ΛΗΦΘΕΝΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ)	ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΚΑΘΑΡΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ
2003	66.573,31	405.629,19	472.202,50	17,70%
2004	16.146,84	524.454,90	540.601,74	18,68%
2005	1.962,77	428.242,50	430.205,27	15,03%

Λογιστικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους (ελέγχου) :

Χρήση 2003: $472.202,50\text{€} / 2.667.839,86\text{€} = 0,1770 \times 100 = 17,70\%$

Χρήση 2004: $524.454,90\text{€} / 2.893.971,59\text{€} = 0,1868 \times 100 = 18,68\%$

Χρήση 2006: $430.205,27\text{€} / 2.862.122,53\text{€} = 0,1503 \times 100 = 15,03\%$

β) Εξωλογιστικός προσδιορισμός των κερδών.

Προσαυξημένος Σ.Κ.Κ: Κωδικός 3202: $[12\% + (12\% \times 80\%)] = 21,60\%$

και τα εξωλογιστικά κέρδη του ελέγχου προσδιορίστηκαν ως ακολούθως.

ΧΡΗΣΗ	ΑΚΑΘ. ΕΣΟΔΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ
2003	2.667.839,86	576.253,41 (2.667.839,86X21,60%)
2004	2.893.971,59	625.097,86 (2.893.971,59X21,60%)
2005	2.862.122,53	618.218,47 (2.862.122,53X21,60%)

ΧΡΗΣΗ	ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ	ΤΕΛΙΚΩΣ ΠΡΟΣΔ/ΝΤΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ
2003	472.202,50	576.253,41	576.253,41
2004	540.601,74	625.097,86	625.097,86
2005	430.205,27	618.218,47	618.218,47

Με βάση τα ανωτέρω, εκδόθηκαν:

- Η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2004 και επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος και τέλη χαρτ/μου –εισφορά ΟΓΑ ποσού 108.833,97 €, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 130.600,76€, το οποίο βεβαιώθηκε στις
- Η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2005 και επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος και τέλη χαρτ/μου –εισφορά ΟΓΑ ποσού 132.749,14 €, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 159.298,89€, το οποίο βεβαιώθηκε στις
- Η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2006 και επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 121.400,24 €, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 145,680,00€, το οποίο βεβαιώθηκε στις

Φορολογία Φ.Π.Α

ΕΠΙ ΤΩΝ ΕΚΡΟΩΝ

Οι φορολογητέες εκροές προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000.

και συγκεκριμένα για το έτος 2003 σε 2.667.839,86€, για το έτος 2004 σε 2.893.971,59€ και για το έτος 2005 σε 2.862.122,52€.

ΕΠΙ ΤΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ

Από τις φορολογητέες εισροές αφαιρέθηκε η καθαρή αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών και το ΦΠΑ αυτών και προσδιορίστηκαν, για το έτος 2003 σε 1.846.706,46 € για το έτος 2004 σε 1.938.988,22€ και για το έτος 2005 σε 1.905.482,72€

Εκδόθηκαν:

- Η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της Φ.Π.Α.

ποσού 108.437,62€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβεια 130.125,15€, το οποίο βεβαιώθηκε στις

- Η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της Φ.Π.Α. ποσού 133.672,11€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 160.406,54€, το οποίο βεβαιώθηκε στις

- Η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της Φ.Π.Α. ποσού 116.702,34€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 140.042,81€, το οποίο βεβαιώθηκε στις

Επιβολή προστίμων Φ.Π.Α

Εκδόθηκαν:

-Η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία της επεβλήθη πρόστιμο ΦΠΑ συνολικού ποσού 219.039,75€(€73.013,25x3), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2859/2000 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, το οποίο βεβαιώθηκε στις

-Η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με την οποία της επεβλήθη πρόστιμο ΦΠΑ συνολικού ποσού 283.205,46€(€94.401,82x3), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2859/2000 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, το οποίο βεβαιώθηκε στις

-Η υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ΦΠΑ συνολικού ποσού 293.775,18€(€79.925,06x3), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2859/2000 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, το οποίο βεβαιώθηκε στις

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

1. Άρση υποχρέωσης διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων μέχρι και τη χρήση 2005.

2. Το δικαίωμα της καθ' ής Δ.Ο.Υ. για επανέλεγχο και επιβολή των συμπροσβαλλομένων φορολογικών επιβαρύνσεων εις βάρος του, για τις κρινόμενες χρήσεις 2003-2005, έχει ήδη υποπέσει εις παραγραφή, οι χρήσεις 2003-2005 είχαν ήδη ελεγχθεί και περατωθεί, και τυχόν παράταση για τις συγκεκριμένες ελεγχόμενες χρήσεις 2003-2005 της φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου είναι όλως αντισυνταγματική.

3. Η Δ.Ο.Υ. μη νόμιμα προέβη στην έκδοση και επίδοση των προστίμων Κ.Β.Σ. και των λοιπών με την παρούσα προσβαλλόμενων πράξεων (εισόδημα, ΦΠΑ & πρόστιμα ΦΠΑ) εις βάρος του, για χρήσεις ήδη ελεγχθείσες και περατωθείσες, καθόσον δεν προβλέπεται η εν λόγω δυνατότητα της αρμοδίας Δ.Ο.Υ. επικαλούμενη τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 για νέα συμπληρωματικά στοιχεία.

4. Ότι διενεργήθηκε έλεγχος, ενώ είχε περαιώσει με το Ν. 3697/2008 (με υπ' αριθ..... εκκαθαριστικό σημείωμα).

5. Οι συμπροσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν ευθέως από ακυρότητα, καθόσον, ουδέποτε του κοινοποιήθηκε νομότυπα σχετική κλήση να εκφράσω τις απόψεις του, καθώς και το δικαίωμα ακρόασής του.

6. Αοριστία-Παράλειψη ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας για την θεμελίωση της νομικής και πραγματικής βάσης προσδιορισμού της εικονικότητας, κατά παράβαση του άρθ. 64 του Ν. 4174/2013, καθότι τα φορολογικά στοιχεία, είχαν εκδοθεί από υπαρκτό φορολογικό πρόσωπο, υπήρχε καλοπιστία εκ μέρους των, προσκομίσθηκαν στον έλεγχο φορτωτικές και αποδείξεις είσπραξης, και δεν έγιναν ελεγκτικές επαληθεύσεις από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., καθώς επίσης εσφαλμένα κατέληξε ο έλεγχος στην λύση του εξωλογιστικού προσδιορισμού.

7. Δεν κλήθηκε σε ακρόαση.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου οι χρήσεις 2003-2005 για την προσφεύγουσα, είχαν περαιωθεί οριστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3697/2008, όπως αναφέρεται και στην με ημερομηνία 20-01-2015 έκθεση επανελέγχου με συμπληρωματικά στοιχεία Π.Δ. 186/1992, της Δ.Ο.Υ.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έχει γίνει αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών, και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001, καθώς και με την 2122/2012 απόφαση του ΣτΕ, "Κατά την έννοια των άρθρ. 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

Συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/98 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000)..... "

Επειδή, αιτία ελέγχου για την προσφεύγουσα, ήταν **1)** το αριθμ. πρωτ. Πληροφοριακό Δελτίο της Δ.Ο.Υ., **2)** το αριθμ. έγγραφο του ΣΔΟΕ, τα οποία διαβιβάστηκαν (τηναντίστοιχα)] στην αρμόδια φορολογική αρχή μετά τη περαίωση των φορολογικών υποθέσεων, με διοικητική επίλυση της διαφοράς, των χρήσεων που αφορούν οι προσβαλλόμενες πράξεις (περαίωση σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3697/2008 για τις διαχειριστικές χρήσεις 2003, 2004, 2005), οι ως άνω εκθέσεις αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του ν.

2238/1994, με βάση τα οποία συντάχθηκε η από ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. και εκδόθηκαν οι υπ' αριθ. Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμων Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & Έκδοσης Στοιχείων.

Στην συνέχεια συντάχθηκαν οι από ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, ΦΠΑ & ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ (άρθρο 6 Ν. 2859/00) και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες υπ' αριθ. Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οι υπ' αριθ. Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ και οι υπ' αριθ. Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμων ΦΠΑ.

Επειδή, βάσει του **άρθρου 9 παρ. 5 του ν. 3259/2004**, όπως τροποποιήθηκε με το ν. 3697/2008, ορίζεται ότι: « 5. Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του εκκαθαριστικού σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ'εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται.

Κατ'εξάιρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του εκκαθαριστικού σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και φπα».

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι, η διενέργεια ελέγχου σε περαιωμένες χρήσεις ήταν παράνομη και ως εκ τούτου μη νόμιμα η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση των πράξεων και τον καταλογισμό των φόρων, πρέπει να απορριφθεί, ως ανατιολόγητος, αβάσιμος και μη σύννομος.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **68 § 2 του Ν.2238/1994** [ΦΕΚ Α' 151/16-09-94], ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ... γ) ... δ) 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»,

Με τις διατάξεις του άρθρου **9 § 5 του Ν. 3259/2004** [ΦΕΚ Α' 149/04-08-2004], ορίζεται ότι: «Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ'εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ'εξάιρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά **συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου** και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.»,

Με τις διατάξεις του άρθρου **28 του Ν. 3697/2008** [ΦΕΚ Α' 194/25-09-2008] τροποποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 1 έως 11 του Ν. 3259/2004 και επεκτάθηκε η περαίωση και στις εκκρεμείς υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι και τις 31.12.2006,

Επιπλέον, με την υπ' αριθμ. **102/2001 γνωμοδότηση** του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. **1020145/ΠΟΛ 1100 /10-04-2001**,

εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων»,

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊστάμενου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως **ΣτΕ 2397/1990** και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία **ΣτΕ 1426/2000**,

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000)

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος **ΣτΕ 2122/2012**,

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία διαβιβάστηκαν στον προϊστάμενο της ΔΟΥ στις αντίστοιχα, ημερομηνίες κατά τις οποίες οι χρήσεις 01/01/2003-31/12/2003, 01/01/2003-31/12/2004 & 01/01/2003-31/12/2005 είχαν ήδη περαιωθεί (ημερομηνία περαίωσης) με βάση το υπ' αριθμ. το εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του **N. 3697/2008**, τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου **68 § 2** του **N. 2238/1994** και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του **N. 3259/2004**, εκδίδεται συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **72 § 11** του **ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **84** του **ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994) 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 ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ..., 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, ...», και επομένως η υπόθεση των ετών 2003, 2004 και 2005, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 § 4 περιπτ. β' του Ν. 2238/1994, παραγράφονται στις 31/12/2014, 31/12/2015 και 31/12/2016 αντίστοιχα.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4203/2013 (ΦΕΚ Α' 235/ 01-11-2013), ορίζεται 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 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) ... , 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,...»

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129), ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης»,

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων των χρήσεων 2003,2004 και 2005 έχει παραγραφεί, πλην όμως από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι το σχετικό δικαίωμα του δημοσίου για τις εν λόγω χρήσεις παραγράφονταν στις 31/12/2014, 31/12/2015 και 31/12/2016 αντίστοιχα και παρατάθηκε για δυο επιπλέον έτη ήτοι μέχρι 31/12/2016, 31/12/2017 και 31/12/2018 , δεδομένου ότι είχε εκδοθεί εντολή ελέγχου από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ, στις (α/α εντολής), ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται καθόσον το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρων και προστίμων δεν έχει παραγραφεί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 § 5 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175/30-09-2010) ορίζεται, ότι: "Αν περαιωθούν όλες οι υπαγόμενες ανέλεγκτες χρήσεις και οι χρήσεις που αφορούν υποθέσεις των παραγράφων 1 και 2, καθώς και όλα τα εκκρεμή προσωρινά φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις ή οι αποφάσεις επιβολής προστίμου και εξοφληθεί η συνολική οφειλή που προκύπτει βάση του Εκκαθαριστικού Σημειώματος και των οικείων πρακτικών συμβιβασμού, αντίστοιχα, αίρεται η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων κατά το άρθρο 21 του Κ.Β.Σ. όσον αφορά τις περαιωθείσες χρήσεις μέχρι και τη χρήση 2005, από την ημερομηνία εξόφλησης του συνόλου των σχετικών ποσών. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν και για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο ή έχουν περαιωθεί με οποιαδήποτε ρύθμιση, και εφόσον έχει εξοφληθεί ή θα εξοφληθεί το σύνολο της οφειλής....."

Επειδή, η προσφεύγουσα, νομότυπα κατέστρεψε τα βιβλία & στοιχεία της βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων, η φορολογική αρχή δεν επέβαλε ουδέν άλλο πρόστιμο, ει μη μόνον πρόστιμο περί της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων, εξάλλου η εκδοθείσα εντολή είναι εντολή επανελέγχου με συμπληρωματικά στοιχεία. Σημειωτέον, ότι, η προσφεύγουσα προσκόμισε διάφορα στοιχεία (φορτωτικές, αποδείξεις είσπραξης κλπ) για την τεκμηρίωση των συναλλαγών της με τις εκδότριες των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, τα οποία ο φορολογικός έλεγχος τα έλαβε υπόψιν του.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. απέστειλε με το υπ. αριθ. έγγραφο της στην Δ.Ο.Υ. αναφέροντας ότι διενεργεί τακτικό έλεγχο στην επιχείρηση και συγκεκριμένα ότι υπάρχουν σοβαρές ενδείξεις ότι είναι εκδότης εικονικών στοιχείων, ζητούσε να τις αποσταλούν φορολογικά στοιχεία από την προσφεύγουσα. Αφού ολοκληρώθηκε, Ο διενεργούμενος τακτικός έλεγχος από την Δ.Ο.Υ. για τον εκδότη επιχείρηση, απεστάλη στην Δ.Ο.Υ. με το αριθ. πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών συνοδευόμενη με την από έκθεση ελέγχου.

Στην προκείμενη περίπτωση στην χρήση 2008 διενεργήθηκε διασταυρωτικός έλεγχος στην προσφεύγουσα όπου παρελήφθησαν φορολογικά στοιχεία για τις χρήσεις 2003, 2004 & 2005 που ζητήθηκαν από την Δ.Ο.Υ. που διενεργούσε έλεγχο για τον εκδότη η οποία, διαπίστωσε την εικονικότητα αυτών, συντάσσοντας την από έκθεση ελέγχου η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. με το υπ'αριθ. Πληροφοριακό Δελτίο της. Συνεπώς η έκθεση που εστάλη στην ανωτέρω Δ.Ο.Υ. με το υπ'αριθ. Πληροφοριακό Δελτίο της, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του Ν. 2238/1994 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της απορρίπτεται.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζεται ότι:

§1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο 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 εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 6 ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας), 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. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον 5 πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης.

Επειδή, η προθεσμία που προβλέπει η διάταξη του **άρθρου 28 ν. 4174/2013** είναι ειδική και ευνοϊκότερη σε σχέση με την ως άνω γενική 5ήμερη προθεσμία προηγούμενης ακρόασης (η οποία άλλωστε καθορίζει την ελάχιστη προθεσμία που πρέπει να χορηγηθεί στο διοικούμενο-φορολογούμενο, προκειμένου να προετοιμάσει την απάντησή του), υπερισχύει της γενικής προθεσμίας που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή ως προς τον **ΚΒΣ**, κοινοποίησε εγγράφως το με αριθ. πρωτ.: Σημείωμα Διαπιστώσεων και τις με αριθμό προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ., με προθεσμία είκοσι (20) ημερών για να εκφράσει προφορικά ή εγγράφως τις απόψεις της.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα απάντησε με το με αριθμό πρωτ.: υπόμνημα προσκομίζοντας παράλληλα και στοιχεία, και εν συνεχεία υπέβαλε τα με αριθμ. πρωτ. και αιτήματα για παράταση, τα οποία έγιναν δεκτά από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., προκειμένου να προσκομίσει νέα συμπληρωματικά στοιχεία, αλλά η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε νέα στοιχεία, πέραν των αρχικών αλλά και ούτε επανήλθε με νεώτερο αίτημα.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή ως προς το **ΕΙΣΟΔΗΜΑ , ΦΠΑ και ΛΟΙΠΟΥΣ ΦΟΡΟΥΣ**, επέδωσε στις στην εξουσιοδοτημένη από τον νόμιμο εκπρόσωπο/προσφεύγοντα της εταιρείας , το με αριθ. πρωτ.: Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρο 28 Ν. 4174/2013 και τις υπ'αριθ., προσωρινές πράξεις φορολογίας Εισοδήματος, τις υπ'αριθ..... προσωρινές πράξεις φορολογίας ΦΠΑ και τις υπ'αριθ. προσωρινές πράξεις Προστίμου ΦΠΑ με προθεσμία είκοσι (20) ημερών για να εκφράσει προφορικά ή εγγράφως τις απόψεις της.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα υπέβαλε τα με αριθμ. πρωτ. και αιτήματα για παράταση τα οποία έγιναν δεκτά από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., προκειμένου να προσκομίσει νέα συμπληρωματικά στοιχεία, συνυποβάλλοντας επίσης με την τελευταία αίτηση και έγγραφο με τίτλο **ΈΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΗΣ ΥΠΟΘΕΣΗΣ** Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις επισημάνσεις που εκτέθηκαν στα προσκομισθέντα έγγραφα, προχώρησε στην ολοκλήρωση της υπόθεσης εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις και τις αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου ανά φορολογία οι οποίες επιδόθηκαν στις πάλι μέσω της εξουσιοδοτημένης η οποία και υπέγραψε τις εκθέσεις επίδοσης στα γραφεία της Δ.Ο.Υ .

Επειδή, αναφορικά με την προηγούμενη ακρόαση του διοικουμένου, το ΣτΕ έχει κρίνει ότι εφόσον ο αιτών την ακύρωση διοικητικής πράξης λόγω μη κλήσης του σε ακρόαση δεν προβάλλει στοιχεία που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε διαφορετικό αποτέλεσμα από αυτό που διαμόρφωσε η τελικώς εκδοθείσα πράξη, αναφέροντας τους σχετικούς ισχυρισμούς στο εισαγωγικό της δίκης δικόγραφο, ο σχετικός λόγος ακύρωσης απορρίπτεται ως αλυσιτελής (ΣτΕ Ολ 4447/2012, 3382/2010).

Ρητά λοιπόν το Συμβούλιο της Επικρατείας απαιτεί προκειμένου να προβεί σε ακύρωση της πράξης για παράβαση ουσιώδους τύπου όχι μόνο την προβολή σχετικού λόγου περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης (γεγονός που στη συγκεκριμένη υπόθεση δεν ισχύει) αλλά και αναφορά των όσων θα μπορούσαν να προβληθούν ενώπιον της Διοίκησης και δεν προβλήθηκαν και τα οποία θα μπορούσαν να είχαν ανατρέψει την τελική κρίση της τελευταίας (η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο που να μπορεί να ανατρέψει το αποτέλεσμα του φορολογικού ελέγχου, με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής). Εξάλλου στην έκθεση ελέγχου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. αναφέρει με λεπτομέρεια το με αριθμ. πρωτ. απαντητικό έγγραφο της Λιμενικής Αστυνομίας σε αντίστοιχο ερώτημα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., και το οποίο λήφθηκε υπόψη κατά την έκδοση των υπό κρίση αποφάσεων επιβολής προστίμων.

Ως εκ τούτου βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη κλήσης σε ακρόαση απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

Επειδή, με τα «νέα συμπληρωματικά στοιχεία» (άρθρο 68 § 2 του ν. 2238/1994) που προέκυψαν ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ..... εξέδωσε την υπ'αριθ εντολή επανελέγχου. Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από υπάλληλο της ίδιας Δ.Ο.Υ. κατέληξε στο πόρισμα της, το οποίο περιλαμβάνεται στην από ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ Π.Δ. 186/92(ΚΒΣ)και στο οποίο ο αναφέρεται ότι τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά. Ακολούθως ο προϊστάμενος της ίδιας Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις υπ'αριθ...Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων & έκδοσης Στοιχείων των χρήσεων 2003,2004 &2005 αντίστοιχα, στις οποίες η προσφεύγουσα άσκησε την υπ'αριθ. ενδικοφανή προσφυγή, η οποία εξετάστηκε από την υπηρεσία μας και εκδόθηκε η υπ'αριθ... απορριπτική απόφαση.

Επειδή, στην παράγραφο 9 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ ορίζεται ότι :

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, 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 τη διάταξη του άρθρου 19&4 του Ν. 2523/97 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 φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την

έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία»..

Επειδή, από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση ως προς τη διάταξη και τη βαρύτητα της παράβασης περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η ελεγκτική αρχή σε καμία περίπτωση δεν προέβη σε αυθαίρετες εκτιμήσεις, αλλά βασίστηκε στα πορίσματα εκθέσεων ελέγχου άλλων υπηρεσιών (.....) που αφορά τις εκδότριες επιχειρήσεις, από τις οποίες η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα εικονικά τιμολόγια. Συγκεκριμένα, ως προκύπτει από:

Α) Το αριθμ. πρωτ. Πληροφοριακό Δελτίο της Δ.Ο.Υ., με το οποίο διαβιβάστηκε η από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (κ.Β.Σ.), η οποία ουσιαστικά συμπεριλαμβάνεται στην από έκθεση επανελέγχου με συμπληρωματικά στοιχεία Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. " *Η επιχείρηση*, 1) *Παρά την επιδοθείσα στις α) γραπτή πρόσκληση του άρθρου 36§1 του Π.Δ. 186/92 προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία των χρήσεων 2000-2006, και β) πρόσκληση του άρθρου 4§1 του ν. 3610/2007 σύμφωνα με την οποία μπορεί να υποβάλλει σχετικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, φπα και λοιπών φορολογιών των χρήσεων 2000-2006, η ως άνω επιχείρηση, δεν προσκόμισε βιβλία & στοιχεία ούτε υπέδειξε τόπο και χρόνο για τη παραλαβή αυτών, και δεν υπέβαλε καμία σχετική δήλωση .*

2) *Για τις χρήσεις 2002 και επόμενες δεν διέθετε επαγγελματική εγκατάσταση που λόγω της συγκεκριμένης δραστηριότητας «.....» καθιστά αδύνατη την πραγματοποίηση των συναλλαγών που αναφέρονται στα εκδοθέντα τιμολόγια,*

3) *Οι αγορές της επιχείρησης για τις χρήσεις 2002 έως και 2005, τόσο σύμφωνα με τα στοιχεία του TAXIS όσο και των υποβληθεισών δηλώσεων, είναι μηδενικές ενώ τα ακαθάριστα έσοδα ανέρχονται, βάσει των στοιχείων TAXIS και των εκδοθέντων τιμολογίων, στο ποσό για τη χρήση 2003: 604.630,21 €, για τη χρήση 2004: 1.007.894,45 € και για τη χρήση 2005: 474.365,75 €.*

4) *Το μεταφορικό μέσο το οποίο αναγράφεται στα σχετικά Δ.Α. δεν είναι δυνατό να πραγματοποιήσει τις συγκεκριμένες μεταφορές,*

5) *Όλες οι υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ για τις χρήσεις 2002 έως και 2005 είναι μηδενικές όσον αφορά τις αγορές και τα ακαθάριστα έσοδα και επιπλέον η ελεγχόμενη δηλώνει, στη δήλωση φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007, αδράνεια της επιχείρησης από τη χρήση 2002 και επόμενες,*

6) *Η ελεγχόμενη είναι μια μικρή επιχείρηση με έδρα στην επαρχία (νησί) γεγονός το οποίο σημαίνει ότι τόσο το κόστος μεταφοράς όσο και το κόστος παραγωγής είναι μεγάλο καθώς δεν υπάρχουν πρώτες ύλες στο τόπο παραγωγής και έγγραφο του ΣΔΟΕ, με το οποίο διαβιβάστηκε έκθεση ελέγχου επεξεργασίας, η οποία ουσιαστικά συμπεριλαμβάνεται στην από έκθεση επανελέγχου με συμπληρωματικά στοιχεία Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ....., ... " *Η επιχείρηση* 1) *Δεν είχε θεωρήσει και δεν τηρούσε φορολογικά βιβλία, ήταν δε ανύπαρκτη επαγγελματικά.**

2) *Ελάχιστα δραστηριοποιήθηκε στις διευθύνσεις που είχε δηλώσει ως επαγγελματικές εγκαταστάσεις.*

3) *Δεν έχει στην κατοχή της μεταφορικά μέσα ούτε μηχανήματα έργου.*

4) *Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό, δεν υποβάλλει περιοδικές & οριστικές δηλώσεις ΦΜΥ από ενάρξεως.....*

5) *Ουδέποτε αγόρασε εμπορεύματα ή πρώτες ύλες και κατά συνέπεια δεν είχε δυνατότητα να πωλήσει ή να κατασκευάσει τα προϊόντα για τα οποία εξέδωσε φορολογικά στοιχεία.....*

6) Η παροχή υπηρεσιών σε τέτοια έκταση προϋποθέτει ότι διαθέτετε το κατάλληλο προσωπικό και την κατάλληλη υλικοτεχνική υποδομή, στοιχεία τα οποία δεν είχε.....

Επειδή, ως αποδεικνύεται από τα παραπάνω, το πόρισμα του ελέγχου δεν είναι αυθαίρετο, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, αλλά τα στοιχεία στα οποία στηρίζεται είχαν έρθει σε γνώση της προσφεύγουσας, σύμφωνα με το αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων, και στο οποίο εξέθεσε τις απόψεις της με το αριθμ. πρωτ. υπόμνημά της, το οποίο και λήφθηκε υπόψη του ελέγχου, μαζί με τα προσκομιζόμενα στοιχεία. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι, μη νόμιμοι και αναιτιολόγητοι. Εξάλλου η αρμόδια Δ.Ο.Υ., για τον υπολογισμό των προστίμων έλαβε υπόψη της, το πλήθος και την αξία των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, βάσει των εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και ΣΔΟΕ, όπου αναγράφονται όλα τα φορολογικά στοιχεία (αριθμός στοιχείου, καθαρή αξία, φπα και συνολική αξία ανά χρήση).

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τον τρόπο εξόφλησης των ληφθέντων τιμολογίων, καθότι ο ισχυρισμός της περί εύρωστου ταμείου, ικανό να εξοφλεί μετρητοίς τα υπό κρίση τιμολόγια, δεν ευσταθεί και απορρίπτεται, καθόσον δεν προσκομίσθηκε το αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού “ταμείο”, και η εξόφληση με μετρητά φορολογικών στοιχείων αξίας μεγαλύτερη των 15.000,00 €, αντίκειται στη διάταξη του άρθρου 18 § 2 εδάφιο δεύτερο του Π.Δ. 186/1992, όπως προστέθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 16 του νόμου 2992/2002 και ισχύουν από την δημοσίευσή τους στο ΦΕΚ (20.3.2002), όπου αναφέρεται, ότι: “.....Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή.”

Επειδή, 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 (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του περί καλής πίστης.

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).

Η φορολογική αρχή, που έχει το βάρος αποδείξεως της εικονικότητας, βαρύνεται με την απόδειξη της ανυπαρξίας του φερομένου ως εκδότη των τιμολογίων, η δε λήπτρια φέρει το βάρος αποδείξεως της καλής πίστης ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ΣτΕ 394/2013).

Στην προκειμένη περίπτωση όμως, η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία των αντίστοιχων συναλλαγών, ως λεπτομερώς αναλύεται ανωτέρω και στις δύο περιπτώσεις της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων (*δεν διέθεταν επαγγελματική εγκατάσταση, δεν πραγματοποίησαν αγορές, κλπ., δηλαδή δεν διέθεταν ούτε καν την στοιχειώδη υποδομή που απαιτείται για την λειτουργία τους έστω και περιορισμένης δυνατότητας*) και ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστεως της προσφεύγουσας, ούτε κατ' επέκταση, απαιτείται να αποδειχθεί από τη φορολογική αρχή η κακοπιστία αυτής. Στην μη προσκόμιση εξάλλου από τους αντισυμβαλλόμενους φορολογικών στοιχείων αποδεικνυόντων την πραγματοποίηση των αντίστοιχων συναλλαγών, στηρίχθηκε επίσης η εκτίμηση της φορολογικής διοικήσεως (ΣτΕ 116/2013).

Επειδή η προσφεύγουσα όφειλε ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων να αποδείξει την καλή της πίστη ως προς τους εκδότες με κάθε νόμιμο μέσο, όπως για παράδειγμα την επίσκεψη στην έδρα (των εκδοτών), να παράσχει πληροφoρία για ονόματα προσώπων με τα οποία ήρθε σε επαφή ή αριθμούς τηλεφώνων που χρησιμοποίησε για τις παραγγελίες της ως αναφέρει στη ενδικοφανή προσφυγή, και όχι να αρκεστεί πλημμελώς στην πληροφoρία ότι πρόκειται για φορολογικά υπαρκτά πρόσωπα (βλ. ΣτΕ 3151/2006,3411/2004,1553, 1264/2003,881/2002).

Εξάλλου, σύμφωνα με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, *“ Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.”*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/92 ορίζεται ότι:

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

.....,

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,

.....

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι:

«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.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών.

β).....

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

δ).....

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 διπλασίου 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**, συνεπεία των ανωτέρω διατάξεων και των παραβάσεων της λήψης και καταχώρησης των εικονικών φορολογικών στοιχείων τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/92, με αποτέλεσμα την προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 Ν.2238/94.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 48§3 ν. 2859/2000** ορίζεται ότι:

<<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 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, στην περίπτωση δ' του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α. ορίζεται ότι :

«1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α),

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, 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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ., στην από έκθεση ελέγχου επεξεργασίας (εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92) του ΣΔΟΕ και στις απόεκθέσεις επανελέγχου με συμπληρωματικά στοιχεία της Δ.Ο.Υ. επί της οποίες

εδράζονται οι προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις 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 αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της

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

Α) Ως προς την φορολογία εισοδήματος

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2004
Διαφορά φόρου εισοδήματος& τέλη χαρτ/μου – εισφορά ΟΓΑ	108.833,97€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	130.600,76€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	239.434,73€

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2005
Διαφορά φόρου εισοδήματος& τέλη χαρτ/μου – εισφορά ΟΓΑ	132.749,14€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	159.298,89€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	292.048,03€

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2006
Διαφορά φόρου εισοδήματος& τέλη χαρτ/μου – εισφορά ΟΓΑ	121.400,24€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	145.680,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	267.080,24€

Β) Φ.Π.Α.

ΧΡΗΣΗ	2003
Διαφορά φόρου	108.437,62€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	130.125,15€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	238.562,77€

ΧΡΗΣΗ	2004
Διαφορά φόρου	133.672,11€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	160.406,54€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	294.078,65€

ΧΡΗΣΗ	2005
Διαφορά φόρου	116.702,34€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	140.042,81€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	256.745,15€

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2003

Πρόστιμο άρθρου 6 Ν.2523/1997 ποσού : 219.039,75€ (73.013,25€ Χ3).

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2004

Πρόστιμο άρθρου 6 Ν.2523/1997 ποσού : 283.205,46€ (94.401,82€ Χ3).

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005

Πρόστιμο άρθρου 6 Ν.2523/1997 ποσού : 239.775,18€ (79.925,06€ Χ3).

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης**

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Επανεξέτασης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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).