



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131406550
ΦΑΞ : 2131604566

Καλλιθέα, 23-09-2016

Αριθμός απόφασης: 3226

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

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

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

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

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

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ....., που εδρεύει, κατά των κάτωθι:

α) της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της, περιόδου 01/01/2005 έως 31-12-2005,

β) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2005 έως 31-12-2005,

γ) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2005 έως 31-12-2005,

δ) της υπ' αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2005 έως 31-12-2005,
και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις προαναφερθείσες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

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

1. Με την υπ' αριθ. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2005 έως 31-12-2005 του Προϊσταμένου της, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 10.800,00 € λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 και 12 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ) οι οποίες επισύρουν κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015.

Η ανωτέρω Πράξη Επιβολής Προστίμου, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της δυνάμει της με ημερομηνία θεώρησης Έκθεσης Τακτικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) του Προϊσταμένου της

2. Με την υπ' αριθ. προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2005 έως 31-12-2005 του Προϊσταμένου της, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ύψους 54.233,46 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 90.166,25 €, ήτοι σύνολο προς καταβολή ύψους 165.305,79 €, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των ν.2238/94 και ν.4174/2013 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Η ανωτέρω Οριστική Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της δυνάμει της με ημερομηνία θεώρησης Έκθεσης Τακτικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της

3. Με την υπ' αριθ. προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01-01-2005 έως 31-12-2005 του Προϊσταμένου της, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος ύψους 15.990,49 € πλέον πρόσθετος φόρος ύψους 19.188,59 €, ήτοι σύνολο φόρου προς καταβολή ύψους 35.179,08€, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των ν.2859/2000 και ν.4174/2013 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Η ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της δυνάμει της με ημερομηνία θεώρησης Έκθεσης Ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της

4. Με τον υπ' αριθ. Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01-01-2005 έως 31-12-2005 του Προϊσταμένου της, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 15.390,00 €, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997, και των άρθρων 55 παρ. 2δ, 62 και 66 του ν. 4174/2013, ως ισχύουν μετά την δημοσίευση του ν. 4337/2015.

Ο ανωτέρω Οριστικός Προσδιορισμός Προστίμου Φ.Π.Α., εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της δυνάμει της με ημερομηνία θεώρησης Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της

Οι ως άνω προσαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης αντίστοιχων εκθέσεων ελέγχου του Προϊσταμένου της, ως ανωτέρω περιγράφεται, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Η εντολή ελέγχου εκδόθηκε κατόπιν δελτίου πληροφοριών, με συνημμένη την από Έκθεσης Ελέγχου του ΣΔΟΕ σχετικά με την εταιρεία, η οποία στην χρήση 2005 είχε συναλλαγές με την προσφεύγουσα εταιρεία.

Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από τις ως άνω εκθέσεις η προσφεύγουσα εταιρεία, για την περίοδο 01-01-2005 έως 31-12-2005, έλαβε το με αριθ. εικονικό στο σύνολό του φορολογικό στοιχείο, για ανύπαρκτη συναλλαγή, αξίας 27.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 5.130,00 €, εκδόσεως

Με την με αριθ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία αιτείται την ακύρωση των προαναφερόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της προβάλλοντας τα εξής:

- Ανυπόστατες εκθέσεις ελέγχου, καθώς όπως προκύπτει από τα σώματα αυτών, στο τέλος έκαστης και συγκεκριμένα στη θέση υπό τον τίτλο “Θεωρήθηκε” και την αναφορά “Ο Υποδιευθυντής” ελλείπουν η ημερομηνία, το όνομα και η υπογραφή του αρμοδίου προσώπου.

- Παράνομη διεξαγωγή τακτικού ελέγχου σε χρήση υπαχθείσα στην περαίωση των διατάξεων του Ν. 3697/2008.

- Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεως των καταλογιστικών πράξεων λόγω κοινοποίησεως παντελώς ανατιολόγητου, άλλως ελλιπώς αιτιολογημένου, σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου.

- Παράνομη έκδοση των προσβαλλομένων καταλογιστικών πράξεων λόγω παραγραφής της επίμαχης χρήσεως 2005. Η παράταση της προθεσμίας παραγραφής, που χορηγείται με νομοθετήματα, τα οποία προηγούνται του χρόνου εκπνοής της, καταλαμβάνει μόνον τις περιπτώσεις εκείνες, των οποίων η προθεσμία παραγραφής εκπνέει πρωτογενώς στη συγκεκριμένη ημερομηνία, και όχι και τις περιπτώσεις, για τις οποίες έχει ήδη χορηγηθεί παράταση του χρόνου παραγραφής τους με προγενέστερο νομοθέτημα. Δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 84§4 του Ν. 2238/1994 και της εκεί προβλεπόμενης δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής, καθώς η Φορολογική Αρχή ουδόλως διεξάγει εν προκειμένω επανέλεγχο της χρήσεως 2005 παρά τακτικό έλεγχο αυτής

- Παράνομο και αναπιολόγητο πόρισμα περί δήθεν εικονικότητας του επίμαχου τιμολογίου.

Ειδικότερα, α) η Φορολογική Αρχή, αρκείται για τη στήριξη των απόψεών της περί δήθεν εικονικότητας του ληφθέντος από την προσφεύγουσα φορολογικού στοιχείου στην επίκληση της φερομένης ως παραβατικής φορολογικής συμπεριφοράς της αντισυμβαλλομένης, β) Η εξόφληση του εν λόγω φορολογικού στοιχείου έγινε με έκδοση επιταγής προς την αντισυμβαλλόμενη. Ο δε έλεγχος, όλως αορίστως, αυθαιρέτως και αβασίμως απορρίπτει τον εν λόγω τρόπο εξοφλήσεως. γ) Παρακρατήθηκε και αποδόθηκε ο φόρος εργολάβων 3% επί του επίμαχου τιμολογίου, γεγονός, που ουδόλως αμφισβητεί η Φορολογική Αρχή. δ) η συναλλαγή πλήρως πιστοποιήθηκε με την ως άνω καταβολή του Φόρου εργολάβων, στην εξασφάλιση της οποίας και μόνον αποβλέπει η τυχόν πρόβλεψη προσκομίσεως έγγραφης συμβάσεως.

- Παράνομη και εσφαλμένη εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της επιχείρησης. Ακόμη και αν ήθελε γίνει δεκτό ότι τα ληφθέν στοιχεία ήταν εικονικά, ουδόλως καθιστούσε αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, καθώς πρόκειται για ένα μεμονωμένο και συγκεκριμένο στοιχείο, που δεν σχετίζεται με κανένα άλλο φορολογικό στοιχείο. Κατά συνέπεια, και υπό την εκδοχή αυτή ακόμη, είναι ευχερής ο λογιστικός προσδιορισμός των φορολογητέων καθαρών κερδών.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπ.Οικ. με αριθ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 25.2.2014, *Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης*, δίνεται η εξουσιοδότηση στον κατά περίπτωση, Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου, στο οποίο υπηρετούν οι υπάλληλοι που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου, δυνάμει των άρθρων 28, 37 και 72 του Ν. 4174/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν.3691/2008 και του άρθ. 169 του Ν.4099/2012, καθώς και οποιαδήποτε άλλης συναφούς προϊσχύουσας ή υφιστάμενη διάταξης με την οποία προβλέπεται έκθεση ελέγχου, να υπογράφει και να θεωρεί την έκθεση ελέγχου. Εν προκειμένω οι οικείες εκθέσεις ελέγχου είναι ορθά υπογεγραμμένες - θεωρημένες από τον Προϊστάμενο της

και η έλλειψη της υπογραφής του Υποδιευθυντή της προαναφερθείσας Δ.Ο.Υ. δεν αναιρεί την εγκυρότητα των εκθέσεων.

Επειδή, αφενός μεν στην υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της αναγράφεται η ανάθεση στους ελεγκτές διεξαγωγής τακτικού ελέγχου, στην προσφεύγουσα εταιρεία, από το περιεχόμενο όμως των οικείων εκθέσεων ελέγχου και συγκεκριμένα των αναφερόμενων στα κεφάλαια των διαπιστώσεων ελέγχου και των ισχυουσών διατάξεων προκύπτει σαφώς ότι πρόκειται για επανέλεγχο στην εν λόγω εταιρεία.

Πιο συγκεκριμένα αναφέρεται ότι λόγω συμπληρωματικού στοιχείου που περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., το εκκαθαριστικό σημείωμα ελέγχου του ν. 3697/2008, το οποίο έχει αποδεχτεί η προσφεύγουσα, ακόμα και εάν έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ, και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων, δυνάμει του άρθρου 68 του ν. 2238/1994.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσα περί παράνομης διεξαγωγής τακτικού ελέγχου σε χρήση υπαχθείσα στην περαίωση των διατάξεων του Ν. 3697/2008, αλυσιτελώς προβάλλεται, καθότι λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά περιστατικά και την διαδικασία ελέγχου που ακολουθήθηκε, προκύπτει ότι δεν πρόκειται για τακτικό έλεγχο.

Επειδή σύμφωνα με τις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, « 1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. ...4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, « 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. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».

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

Επειδή στην ΠΟΛ 1100/2001 απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. ορίζεται, «Σας γνωρίζουμε ότι αναφορικά με το παραπάνω θέμα, εκδόθηκε η αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία έγινε δεκτό ότι:

α) Κατά την έννοια των άρθρ. 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 ύπαρξης το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων. Την παραπάνω γνωμοδότηση, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών, σας κοινοποιούμε για ενημέρωσή σας και εφαρμογή σε σχετικές περιπτώσεις.».

Επειδή, εν προκειμένω στις και με αριθ. πρωτ. παρελήφθη από την, φάκελος του ΣΔΟΕ, που περιλάμβανε δελτίο πληροφοριών με επισυναπτόμενη την από έκθεση ελέγχου σχετικά με την εταιρεία, με το οποίο γνωστοποιήθηκε ότι η προσφεύγουσα είναι λήπτρια εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της προαναφερθείσας. Κατόπιν τούτου και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 68 παρ.2 του ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις περί παραγραφής, εκδόθηκε η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου.

Επειδή, ο χρόνος της παραγραφής της χρήσης 2005, αρχικά ήταν την 31-12-2011, και σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 2 παρατάθηκε έως την 31-12-2016, αλυσιτελώς προβάλλεται ο λόγος ότι η εν λόγω χρήση υπέπεσε σε παραγραφή.

Επειδή η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή της, επικαλείται παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεως των καταλογιστικών πράξεων λόγω κοινοποιήσεως

ελλιπώς αιτιολογημένου σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, λόγω δηλαδή ελλιπούς και μη αναλυτικής επεξήγησης των λόγων για τους οποίους καταλογίστηκε η φερόμενη παράβαση, με αποτέλεσμα να μην μπορέσει να αντικρούσει τους λόγους αυτούς. Με την κοινοποίηση όμως των προσβαλλόμενων πράξεων και οικείων εκθέσεων ελέγχου, οι οποίες περιέχουν εμπειριστatzμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τα οποία έλαβε υπόψη η φορολογική αρχή για τον καταλογισμό, η προσφεύγουσα αν και είχε την δυνατότητα μέσω της ενδικοφανούς προσφυγής, ουδέποτε προέβαλε λόγους και στοιχεία, ικανά να αντικρούσουν τους ισχυρισμούς της φορολογικής αρχής.

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας, δεν είναι αυθαίρετος, αφού οι εκθέσεις περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα του επίδικου τιμολογίου. Περιγράφεται δε αναλυτικά ποιο φορολογικό στοιχείο κρίνεται εικονικό, ποιος εμφανίζεται ως εκδότης, ποια η αξία του στοιχείου και ποιος ο αναλογών Φ.Π.Α., ποιο το αποτέλεσμα της χρήσης του εικονικού φορολογικού στοιχείου καθώς και κάθε στοιχείο του ελέγχου που αναιρεί τυχόν αμφισβήτηση περί της εικονικότητας του επίδικου φορολογικού στοιχείου, ενώ τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

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 αντισυμβαλλομένου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012)).

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 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 αντισυμβαλλομένου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο (π.χ. ταυτότητα, προκειμένου για φυσικά πρόσωπα). Για το σκοπό αυτό, οι αντισυμβαλλόμενοι, υποχρεούνται να παρέχουν εκατέρωθεν τα ζητούμενα στοιχεία, ούτως ώστε να διασφαλίζονται οι συναλλαγές και να μην

παρατηρείται το φαινόμενο να εκδίδονται ή να λαμβάνονται φορολογικά στοιχεία, από πρόσωπα τα οποία είναι ανύπαρκτα φορολογικά και να υποστηρίζεται η άποψη, ότι η συναλλαγή πράγματι έγινε, αλλά δεν υπήρχε δυνατότητα να ελεγχθούν τα στοιχεία του προσώπου αυτού και ότι ενήργησαν με καλή πίστη, με την αντικειμενική και όχι την υποκειμενική της έννοια (και όχι κατά την ιδίαν αυτών αντίληψη), δρώντας δηλαδή ως έντιμοι και δίκαιοι άνθρωποι λαμβανομένων υπόψη και των συναλλακτικών ηθών.

Επειδή, στην πρόσκληση από τον έλεγχο προς την προσφεύγουσα εταιρεία, να προσκομίσει τυχόν αποδεικτικά στοιχεία και να εκφράσει τις απόψεις της ως προς τη διαπιστωθείσα παράβαση η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με το με αριθ. πρωτ. Υπόμνημα, χωρίς όμως επί της ουσίας να απαντήσει στις καταλογισθείσες παραβάσεις, αλλά περιορίστηκε στο αίτημα για ακύρωση των επίμαχων πράξεων ισχυριζόμενη : α) Ελλιπή αιτιολογία του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και για τον λόγο αυτό αδυναμία αντίκρουσης των ισχυρισμών του ελέγχου, β) παραγραφή της επίμαχης χρήσεως, γ) πραγματική η επίμαχη συναλλαγή καθώς η απαίτηση εξοφλήθηκε μέσω τραπεζής και εξοφλήθηκε ο φόρος εργολάβων.

Επειδή, όπως αποτυπώνεται στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση τακτικού ελέγχου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της, και λαμβάνοντας υπόψη τα ευρήματα του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, όπως αυτά παρουσιάζονται στην από έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της προαναφερθείσας, η εκδότρια εταιρεία του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, ΑΦΜ....., αποτελεί «συναλλακτικά» ανύπαρκτη επιχείρηση, η οποία ουσιαστικά δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ. Η εν λόγω επιχείρηση εξέδιδε εικονικά τιμολόγια με απώτερο σκοπό αφενός την ιδιοποίηση από την ίδια του αναλογούντος Φ.Π.Α. και αφετέρου, οι λήπτριες εταιρείες να εμφανίζουν στα φορολογικά τους βιβλία αυξημένες δαπάνες, με παράλληλη έκπτωση του ποσού του Φ.Π.Α. των εικονικών στοιχείων, από το Φ.Π.Α. που πρέπει να αποδώσουν στο Δημόσιο.

Μαζί με άλλες εταιρείες, οι οποίες ξεπερνούν τις ογδόντα (80), άνηκαν σε κύκλωμα υπηκόων, προέβαιναν σε έναρξη λειτουργίας και ήταν είτε ανύπαρκτες στις διευθύνσεις που φαινόταν να εδρεύουν, είτε ήταν υπαρκτές αλλά ανενεργές. Σφράγιζαν τιμολόγια στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και μεταβίβαζαν χρηματικά ποσά προκειμένου να φαίνεται η μεταξύ τους εμπορική δραστηριότητα, όπως προκύπτει από στοιχεία που απέστειλαν οι τράπεζες.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, δεν προσκόμισε μετά την κοινοποίηση του υπ' αριθ. Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή, κανένα στοιχείο, από το οποίο να προκύπτει η πραγματοποίηση της συναλλαγής (λχ σύμβαση έργου). Όσο αφορά στην προσκομισθείσα επιταγή της Τράπεζας, εκδόσεως της προσφεύγουσας, σε διαταγή της εταιρείας, ύψους 5130,00 ευρώ, δεν αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο εξόφλησης πραγματοποιηθείσας συναλλαγής, καθώς όπως προκύπτει από την από έκθεση του ΣΔΟΕ, η καθώς και όλες οι εταιρείες του εν λόγω κυκλώματος προκειμένου να παρουσιάσουν τις συναλλαγές ως πραγματικές δημιουργούσαν μόνες τους εικονικά τραπεζικά αποδεικτικά

στοιχεία, καταθέτοντας οι ίδιες χρήματα στους λογαριασμούς τους και προβαίνοντας αμέσως μετά σε αναλήψεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 820/1978 , «Πας όστις αναθέτει εις εργολάβον ή υπεργολάβον την εκτέλεσιν τεχνικών έργων αξίας μεγαλύτερας των εκατόν χιλιάδων (100.000) δραχμών, υποχρεούται να γνωστοποιήση προς της ενάρξεως των εργασιών τούτου εις τον αρμόδιον διά την φορολογίαν του Οικονομικόν Έφορον τα στοιχεία του αναλαβόντος τας εργασίας εργολάβου ή υπεργολάβου ή να καταθέση εις τον αυτόν Οικονομικόν Έφορον αντίγραφον του συμφωνητικού αναλήψεως των εργασιών τούτων.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 2954/2001, «5. Το ποσό που ορίζεται στο άρθρο 19 του Ν. 820/1978 (ΦΕΚ 174 Α΄) αυξάνεται σε δύο εκατομμύρια (2.000.000) δραχμές και από 1.1.2002 σε έξι χιλιάδες (6.000) ευρώ.»

Επειδή, δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο σύμβαση έργου, μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της εκδότριας εταιρείαςπου να αφορά στο εν λόγω φορολογικό στοιχείο, ως ορίζεται στις ανωτέρω διατάξεις.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι η πραγματοποίηση της συναλλαγής αποδεικνύονται από την καταβολή του φόρου εργολάβων και την εξόφληση μέσω του τραπεζικού συστήματος, μέσω τραπεζικής επιταγής αλυσιτελώς προβάλλονται.

Επειδή, με βάση τα παραπάνω, στοιχειοθετείται πλήρως η εικονικότητα, η οποία αποδεικνύεται αδιαμφισβήτητα, και όχι με τεκμαρτό ή συμπερασματικό τρόπο, κατόπιν συνολικής αξιολόγησης και εκτίμησης όλων μαζί των στοιχείων που υπάρχουν στη διάθεση της ελεγκτικής υπηρεσίας και όχι εκτίμηση καθενός ή μεμονωμένων στοιχείων χωριστά. Τα συμπεράσματα επομένως του ελέγχου ως προς την εικονικότητα, είναι ασφαλή και βέβαια.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 7 του Π.Δ. 186/1992, «7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: α) Ποσοστό 3% και για αξία μικρότερη ή ίση των 3.500 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και 150.000 ευρώ. β) Ποσοστό 2% και για αξία μικρότερη ή ίση των 18.000 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα από 150.001 ευρώ έως και 1.500.000 ευρώ. γ) Ποσοστό 1% και για αξία μικρότερη ή ίση των 45.000 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα από 1.500.001 ευρώ έως και 9.000.000 ευρώ. δ) ... Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που

διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο. γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ. δ) Επί μη καταχώρησης ή ανακριβούς καταχώρησης στα πρόσθετα βιβλία του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 και της παραγράφου 5 του άρθρου 10 των συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α, β' και γ του εδαφίου αυτού. ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 8 του Π.Δ. 186/1992, «8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992, «4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) ..., γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, δ)....

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής. ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 2 του ν. 2238/1994, «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 ιδίων 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 σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 2 του ν. 2238/1994, « 2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικά πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών ...

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2523/97 το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη, φυσικού ή νομικού προσώπου με απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) ... β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000, «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000, «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., 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 Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 2859/2000, «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα ή τρίμηνο χωριστά, αν η πράξη προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου. ... 3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που

προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 παράγραφος 1 ορίζεται: «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. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι».

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες 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 εταιρείας

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

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα εισήγηση διαμορφώνεται ως εξής:

1. Ως ορίζεται στην υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος:

Διαφορά Φορολογητέων Κερδών	258.575,06 €
Διαφορά φόρου	54.233,46 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	90.166,25 €
Σύνολο προς καταβολή	165.304,79 €

2. Ως ορίζεται στην υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου

Πρόστιμο βάσει άρθρου 7 ν. 4337/2015	10.800,00 €
--------------------------------------	--------------------

3. Ως ορίζεται στην υπ' αριθ. προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ	15.990,49 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	19.188,59 €
Σύνολο προς καταβολή	35.179,08 €

4. Ως ορίζεται στον υπ' αριθ. Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α.

Πρόστιμο άρθρου 6 του ν. 2523/97	15.390,00 €
----------------------------------	--------------------

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από το αρμόδιο όργανο, με την νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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).