



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Καλλιθέα, 20/07/2016

Αριθμός απόφασης: 2638

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά α) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, β) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, γ) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και δ) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01 – 31/12/2003, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη

Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01 – 31/12/2003, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 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:

- i. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού €5.830,00 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 – 31/12/2003 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 7§3δ' του ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρ. 19§4 του ν. 2523/1997 και των άρθρ. 2§1, 6§1, 11, 12, 16 και 18§2 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).
- ii. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2004 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού €497,00, πλέον €596,70 (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), πλέον €12,74 (μείωση επιστροφής φόρου βάσει δήλωσης), ήτοι συνολικού ποσού €1.106,44.
- iii. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2004 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού €5.247,00, πλέον €6.296,40 (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού €11.543,40.
- iv. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού €15.741,00 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 – 31/12/2003 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 6 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρ. 19§4 του ν. 2523/1997 και των άρθρ. 2§1, 6§1, 11, 12, 16 και 18§2 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).

Η παράβαση και η διαφορά φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. αφορούν τη λήψη από την προσφεύγουσα οκτώ (8) εικονικών, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικών στοιχείων από τη φερόμενη ως εκδότρια (ΑΦΜ) και συγκεκριμένα τα εξής:

Α/Α	ΦΟΡ/ΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (€)	Φ.Π.Α. (€)	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ (€)
1	Τ.Δ.Α./.....2003	7.365,00	1.325,00	8.690,00
2	Τ.Δ.Α./.....2003	8.785,00	1.581,00	10.366,00
3	Τ.Π.Υ./.....2003	5.500,00	990,00	6.490,00
4	Τ.Π.Υ./.....2003	1.500,00	270,00	1.770,00
5	Τ.Π.Υ./.....2003	1.500,00	270,00	1.770,00
6	Τ.Π.Υ./.....2003	1.500,00	270,00	1.770,00
7	Τ.Π.Υ./.....2003	1.500,00	270,00	1.770,00
8	Τ.Π.Υ./.....2003	1.500,00	270,00	1.770,00
	ΣΥΝΟΛΟ	29.150,00	5.246,00	34.396,00

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από οικείων εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ., οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της υπ' αριθμ./2015 εντολής ελέγχου, η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αριθμ./27.09.2013 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ..

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και την απαλλαγή της από τους κύριους φόρους και προσαυξήσεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν ως μη νόμιμες λόγω παραγραφής, καθώς αφορούν τη χρήση 2003 και οι πράξεις εκδόθηκαν και επιδόθηκαν μετά από χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τα δέκα έτη.
- Η φορολογική αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις επικαλούμενη ότι πρόκειται για νέα στοιχεία ενώ τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία ήταν στη διάθεσή της κατά την αποδοχή της αίτησης της προσφεύγουσας για αυτοπεραίωση βάσει ν. 3296/2004.
- Η προσφεύγουσα έλαβε τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, τα οποία έφεραν νόμιμη διάτρηση από τη Δ.Ο.Υ. καθώς και το ΑΦΜ του εκδότη, με συνέπεια να μην έχει λόγο να αμφισβητήσει την εγκυρότητά τους, τελώντας υπό καλή πίστη.
- Όσον αφορά στην πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, εφόσον αποδεικνύει την καλή της πίστη, οι δαπάνες που αντιστοιχούν στα εν λόγω τιμολόγια δύναται να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδά της και κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της, η φορολογική αρχή καταλήγει σε κέρδος βάσει λογιστικού προσδιορισμού ποσού €57.676,30, αντί του κέρδους βάσει εξωλογιστικού προσδιορισμού ποσού €56.433,93.
- Όσον αφορά στην πράξη επιβολής προστίμου, η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρ. 7§3δ' του ν. 4337/2015 βάσει των οποίων το πρόστιμο υπολογίζεται στο 20% επί της καθαρής αξίας της συναλλαγής, είναι εσφαλμένη καθώς ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου 4337/2015 και όχι για την επίδικη χρήση 2003.
- Όσον αφορά στην πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., αυτή είναι μη νόμιμη λόγω καλής πίστης της προσφεύγουσας και οι εφαρμοζόμενες διατάξεις του ν. 4174/2013 δεν ισχύουν για τη χρήση 2003.
- Όσον αφορά στην πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α., οι διατάξεις του άρθρ. 6§1 του ν. 2523/1997 καταργήθηκαν βάσει του άρθρ. 66§2 του ν. 4174/2013 από της δημοσίευσής του νόμου αυτού.
- Η προσφεύγουσα δεν έλαβε το Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρ. 62 του ν. 4174/2013, προφανώς λόγω λανθασμένης αναγραφής από τη Δ.Ο.Υ. της διεύθυνσης της προσφεύγουσας «.....», αντί του ορθού «.....», όπως συνέβη και με την αποστολή των προσβαλλόμενων πράξεων, για τις οποίες έλαβε γνώση από τρίτο πρόσωπο που την γνώριζε.

Επειδή, με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ.11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η*

οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/94, ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 11 του ν. 3513/2006, 29 του ν. 3697/08, 10 του ν. 3790/2009, 82 του ν. 3842/2010, 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και 2 του ν. 4098/2012 παρατάθηκε ο χρόνος εντός του οποίου το Δημόσιο έχει δικαίωμα να εκδώσει και να κοινοποιήσει φορολογικές καταλογιστικές πράξεις, και συγκεκριμένα το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει πράξεις διαχειριστικής χρήσης 01/01 – 31/12/2003 παρατάθηκε μέχρι 31/12/2013.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4203/2013 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, [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 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, εν προκειμένω, η υπ' αριθμ. .../2015 εντολή ελέγχου εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αριθμ. .../27.09.2013 εντολής ελέγχου, δηλαδή η αρχική εντολή ελέγχου είχε εκδοθεί πριν την 31/12/2013, άρα, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων είχε παραταθεί μέχρι τις 31/12/2016 και συνεπώς, δεν συντρέχει ζήτημα παραγραφής για τη διαχειριστική χρήση 01/01 – 31/12/2003, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο 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, [...]. 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 με τις διατάξεις του άρθρου 49§3 εδάφιο 1ο του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και

κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις υπ' αριθμ. 102/2001 και 100/2006 γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ και κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ (βλ. 1426/2000, 1425/2000, 14/94, 279/92, κ.α.), συνιστούν συμπληρωματικά στοιχεία αυτά που περιέρχονται στον αρμόδιο Οικονομικό Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής (έκθεση άλλης Δ.Ο.Υ. ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα), όταν από αυτά αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, που ήταν μεν στη διάθεση του οικονομικού εφόρου πλην, όμως, δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά τη συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή χωρίς τις σχετικές διασταυρώσεις η ανακάλυψη της εικονικότητας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17§2 του ν. 3296/2004 οριζόταν ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις "αυτοελεγχόμενες" κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων».

Επειδή η προσφεύγουσα προέβη σε αυτοπεραίωση των ελεγχόμενων χρήσεων βάσει των διατάξεων του ν. 3296/2004.

Επειδή, το με αριθμ. πρωτ. δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. που διαβιβάσθηκε στη Δ.Ο.Υ. (αριθμ. πρωτ.) αποτελεί νέο - συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68§2 του ν. 2238/94. Βάσει του ανωτέρω εκδόθηκε η υπ' αριθμ./27.09.2013 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία αντικαταστάθηκε από την υπ' αριθμ./2015 εντολή ελέγχου, συνεπεία της οποίας διενεργήθηκε ο έλεγχος και συντάχθηκαν οι από εκθέσεις ελέγχου της ίδιας Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν πρόκειται για νέα στοιχεία και άρα ότι δεν έπρεπε να διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «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 στο άρθρο 19 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι:

«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην

τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

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

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη στηρίζεται στις από εκθέσεις ελέγχου ο οποίες περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων ως προς το πρόσωπο του εκδότη και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, στις οικείες εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα για την εκδότρια επιχείρηση:

- «Λειτούργησε το κεντρικό της κατάστημα για πολύ μικρό χρονικό διάστημα, ήτοι από τον Φεβρουάριο έως τον Ιούνιο του 2002, από το οποίο όμως ουδεμία συναλλακτική δραστηριότητα είχε και δεν παρέλαβε – αποθήκευσε ποτέ σε αυτό εμπορεύματα όπως αυτά προκύπτουν από τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε και είναι σε γνώση του ελέγχου, πλην των εμπορευμάτων για τα οποία όμως δεν υπάρχουν φορολογικά στοιχεία.

- Το υποκατάστημά της το μίσθωσε μόνο για τρεις μήνες, ήτοι από τον Απρίλιο έως και τον Ιούνιο του 2002, από το οποίο ουδεμία συναλλακτική δραστηριότητα είχε και δεν παρέλαβε – αποθήκευσε ποτέ σε αυτό εμπορεύματα της δραστηριότητάς της.
- Μετά την εγκατάλειψη των εγκαταστάσεων του κεντρικού και υποκαταστήματος (Ιούνιος 2002) δεν υπέβαλε δήλωση μεταβολών των επαγγελματικών της εγκαταστάσεων ή διακοπής εργασιών και ακύρωσης των φορολογικών της στοιχείων.
- Δεν είχε ιδιότητα μεταφορικά μέσα – φορτηγά με τα οποία θα πραγματοποιούσε τις συναλλαγές για τις οποίες εξέδωσε φορολογικά στοιχεία, αλλά ούτε και επιδείχθηκαν από τις λήπτριες επιχειρήσεις φορτωτικές μεταφοράς.
- Σε όλα τα φορολογικά στοιχεία αναγράφει ως τόπο φόρτωσης των πωληθέντων εμπορευμάτων την έδρα ή το υποκατάστημα του, στις οποίες ουδέποτε παρέλαβε – αποθήκευσε εμπορεύματα που φέρεται ότι πώλησε και ότι τις εγκαταστάσεις αυτές τις εγκατέλειψε από τον Ιούνιο του 2002, ενώ έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία πωλήσεων μέχρι και το Σεπτέμβριο του 2006.
- Δεν δήλωσε αποθηκευτικούς χώρους οι οποίοι ήταν απαραίτητοι για την αποθήκευση των αποθεμάτων, καθόσον ακόμη και αν διατηρούσε τις δηλωθείσες εγκαταστάσεις (112 και 36 τ.μ.) δεν θα επαρκούσαν για τον όγκο των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία πωλήσεων.
- Δεν διέθετε τον απαιτούμενο μηχανολογικό εξοπλισμό για την εκτέλεση των εργασιών που περιγράφονται στα Τ.Π.Υ. που εξέδωσε, ούτε απασχόλησε ανθρώπινο δυναμικό, ικανό να πραγματοποιήσει τέτοιου είδους εργασίες.
- Με αγορές εμπορευμάτων αξίας €59.454,35 είναι αδύνατον να πραγματοποιηθούν πωλήσεις αξίας €4.201.037,60 χωρίς να είναι σε γνώση του ελέγχου το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση.
- Η εξόφληση των συναλλαγών έγινε από τις λήπτριες επιχειρήσεις με την καταβολή μετρητών, πράγμα ασύνηθες στις εμπορικές συναλλαγές, ακόμη και των φορολογικών στοιχείων αξίας άνω των €15.000 για τα οποία οι λήπτες αυτών είχαν υποχρέωση για την απόδειξη των συναλλαγών (άρθρ.18 παρ.2 του Π.Δ. 186/1992) να εξοφλήσουν τις συναλλαγές είτε μέσω τραπεζικού λογ/μού είτε με δίγραμμες επιταγές».

Επειδή από τα ανωτέρω σαφώς προκύπτει ότι από τον Ιούνιο του 2002 και μετά η εκδότρια επιχείρηση δεν διέθετε τη δυνατότητα να διενεργήσει συναλλαγές, ήτοι πρόκειται για συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, και δεδομένου ότι βάσει του παρόντος ελέγχου τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία όπου να αποδεικνύεται ότι τελούσε υπό καλή πίστη, συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός της κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 32 του ν. 2238/1994 περί εξωλογιστικού προσδιορισμού οριζόταν: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατηγορίας της προσήκουσας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. [...] 2. [...] Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα

προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. [...]»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ.10) προκύπτει ότι για τη διαχειριστική χρήση 01/01 – 31/12/2003 τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας βάσει λογιστικού προσδιορισμού ανέρχονταν στο ποσό των €57.676,30, ενώ βάσει εξωλογιστικού προσδιορισμού στο ποσό των €56.433,93 (€225.735,72 x 25%), συνεπώς ορθώς λήφθηκαν υπόψιν τα κέρδη βάσει λογιστικού προσδιορισμού.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ.7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «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: [...] δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. [...]».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ορθώς επιβλήθηκε το πρόστιμο ποσού €5.830,00 στην προσφεύγουσα, ήτοι το 20% της καθαρής αξίας των εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων και άρα, ο ισχυρισμός της περί μη ορθής εφαρμογής των διατάξεων είναι αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ.6§1 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: « 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, από το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρ.72§32 (όπως αναριθμήθηκε το άρθρ.66§4) του ν. 4174/2013, του άρθρ. 55§2δ' του ίδιου νόμου και του άρθρ.7§8 του ν. 4337/2015 και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε αίτηση για υπαγωγή στις ευνοϊκότερες διατάξεις του άρθρ.55§2 του ν. 4174/2013, ορθώς επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρ.6§1 του ν. 2523/1997.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ., προκύπτει ότι το με αριθμ. πρωτ. Σημείωμα Διαπιστώσεων των άρθρ. 62 και 28 του ν. 4174/2013 απεστάλη με συστημένη επιστολή στη διεύθυνση της προσφεύγουσας, όπως αναγράφεται και στο συνημμένο επί της εκθέσεως απόψεων φωτοαντίγραφο του φακέλου της επιστολής ο οποίος επεστράφη στη Δ.Ο.Υ. ως «αζήτητο». Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν έλαβε το Σημείωμα Διαπιστώσεων λόγω λανθασμένης αναγραφής της διεύθυνσης προβάλλεται αβάσιμα.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της (ΑΦΜ).

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου: € 5.830,00

2. Υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος:

Διαφορά φόρου	€ 497,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	€ 596,70
Μείωση επιστροφής βάσει δήλωσης	€ 12,74
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	€ 1.106,44

3. Υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.:

Διαφορά φόρου	€ 5.247,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	€ 6.296,40
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	€ 11.543,40

4. Υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α.: € 15.741,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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).