



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης
Ταχ. δ/ση: Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2313333245
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 897/29-7-2016

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
- η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

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

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης 01/04/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας «.....», με διακριτικό τίτλο “.....” και ΑΦΜ, κατά των υπ' αρ. & πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. & Φ.Π.Α. (άρθρου 6 Ν. 2523/97) αντίστοιχα, διαχειριστικής περιόδου 13/5/2004-31/12/2005, καθώς και κατά των υπ' αρ. & οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ αντίστοιχα, διαχειριστικής περιόδου 13/5/2004-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.Ε' Θεσσαλονίκης.

4. Τις υπ' αρ. & πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. & Φ.Π.Α. (άρθρου 6 Ν. 2523/97) αντίστοιχα, διαχειριστικής περιόδου 13/5/2004-31/12/2005, καθώς και τις υπ' αρ. & οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ αντίστοιχα, διαχειριστικής περιόδου 13/5/2004-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.Ε' Θεσσαλονίκης.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος επανεξέτασης της υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρίας «.....», ΑΦΜ, 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:

Ο Προϊστάμενος της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του με τα υπ' αρ. & δελτία πληροφοριών, εκδοθέντα από την Υ.Π.Ε.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας και τη Β' Δ.Ο.Υ. Σερρών αντίστοιχα, εξέδωσε την υπ' αρ. **ΕΝΤΟΛΗ ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ**, με την οποία καθιστούσε την προσφεύγουσα εταιρία υποκείμενη σε έλεγχο μόνο για την αξιοποίηση των νέων στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§4β του Ν. 2238/94.

Από τα εν λόγω δελτία πληροφοριών προέκυπτε ότι η προσφεύγουσα εταιρία την υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 13/5/2004-31/12/2005 ήταν λήπτης τεσσάρων εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, και συγκεκριμένα των παρακάτω:

Α/Α	Αριθμός στοιχείου και ημερομηνία έκδοσης	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Συνολική Αξία	Εκδότης στοιχείου / αρ. πληροφοριακού δελτίου
1		7.000,00€	1.260,00€	8.260,00€	
2		1.600,00€	288,00€	1.888,00€	
3		2.760,00€	496,80€	3.256,80€	
4		1.080,00€	194,40€	1.274,40€	

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου, εκδόθηκαν οι ακόλουθες προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και οι αντίστοιχες εκθέσεις επανελέγχου, οι οποίες αποτελούν και την αιτιολογία αυτών.

- Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας πρόστιμο συνολικού ποσού **4.976,00€**, για την υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 13/5/2004 – 31/12/2005, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, λόγω παράβασης, σε τέσσερις περιπτώσεις, των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§1§2§9 & 30§4γ§7 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Οι παραβάσεις αφορούν στην **ζήτηση, λήψη και καταχώρηση των προαναφερθέντων τεσσάρων εικονικών φορολογικών στοιχείων, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους**, εκδόσεως (ΑΦΜ) και (ΑΦΜ).

- Με την υπ' αρ. **Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του άρθρου 6 του Ν. 2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας πρόστιμο συνολικού ύψους **6.717,60€** για την υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 13/5/2004 – 31/12/2005, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997. Το πρόστιμο αφορά τα προαναφερθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, τα οποία η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, διενεργώντας με τον τρόπο αυτό έκπτωση από τον φόρο εκροών της.

- Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος εισοδήματος ποσού 4.931,24€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 5.917,49€, ήτοι συνολικό ποσό **10.848,73€**, για την υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 13/5/2004 – 31/12/2005 (οικονομικό έτος 2006), σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 και των άρθρων 30 & 32 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (καθαρών κερδών), σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 του ν 2238/94, καθόσον για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης κρίθηκαν ανακριβή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ.4 περ. γ', 7 & 8 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ). Όπως έχει ήδη αναφερθεί, η προσφεύγουσα εταιρία την υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 13/5/2004 – 31/12/2005 υπέπεσε στην παράβαση της λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της τεσσάρων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 12.440,00€, η οποία αντιστοιχεί σε ποσοστό 6,87% επί των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης. Κατόπιν τούτου, ο φορολογικός έλεγχος, εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992, σε

συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 30-32 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης για το οικονομικό έτος 2006 εξωλογιστικά.

- Με την υπ' αρ. **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 4.385,03€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 5.262,04€, ήτοι συνολικό ποσό **9.647,07€**, για την υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 13/5/2004 – 31/12/2005, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 & 49 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/00), 2,23,25,28,30,34,37 & 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (4174/2013).

Ο καταλογισμός του φόρου προήλθε από την αύξηση του φόρου εκροών (κατόπιν προσαυξήσεως των ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης) αλλά και λόγω της αφαίρεσης, από τις φορολογητέες δαπάνες και το φόρο εισροών, των εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβε η επιχείρηση την υπό κρίση περίοδο, που ανερχόταν στο ποσό των 12.440€ και 2.239,20€ αντίστοιχα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι υπ' αρ. πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. & Φ.Π.Α. (άρθρου 6 Ν. 2523/97) αντίστοιχα, διαχειριστικής περιόδου 13/5/2004-31/12/2005, καθώς και οι υπ' αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ αντίστοιχα, διαχειριστικής περιόδου 13/5/2004-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ε' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

- i. Ουσιαστική αβασιμότητα και ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων. Οι επίμαχες συναλλαγές, στο σύνολό τους αφορούν πραγματικές συναλλαγές, η αξία των οποίων καταβλήθηκε ολοσχερώς από την επιχείρηση για υπηρεσίες που της παρασχέθηκαν.*
- ii. Η φορολογική αρχή οφείλει καταρχήν να αποδείξει την εικονικότητα των συναλλαγών, καθώς και το γεγονός ότι η προσφεύγουσα τελούσε σε γνώση της εικονικότητάς αυτής, γεγονός που δεν έπραξε στηριζόμενη σε αόριστες και αβάσιμες πληροφορίες άλλων φορολογικών αρχών.*
- iii. Παραβιάζονται οι αρχές της καλής πίστης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της χρηστής διοίκησης. Επιπλέον έγινε κακή χρήση και υπέρβαση των άκρων ορίων της διακριτικής ευχέρειας.*
- iv. Το δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση καταλογιστικών πράξεων έχει υποπέσει στην παραγραφή.*
- v. Ο Ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τον 4172/2013 καταργούν την απόρριψη των βιβλίων, δίνοντας το δικαίωμα στο φορολογούμενο να επιλέξει ευνοϊκότερες διατάξεις. Κατά συνέπεια, ο έλεγχος κακώς προσδιόρισε τα αποτελέσματα βάσει του Ν. 2238/1994 και προέβη σε*

εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Επίσης, κακώς προσαύξησε τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, καθώς στην προκειμένη περίπτωση δεν υπήρχαν αποκρυβέντα έσοδα.

Ως προς τον ισχυρισμό περί λανθασμένης κρίσης της φορολογικής αρχής όσον αφορά την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, καθώς αυτά αφορούν πραγματικές συναλλαγές της επιχείρησης.

- **Επειδή**, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 **εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 την έναρξη του επιτηδεύματος 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**, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 31 παρ. 1 περ. ζ και η του ν. 1591/86** – Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει: ζ) Όποιος εκδίδει πλαστό ή εικονικό ή νοθεύει τιμολόγιο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών ή οποιοδήποτε από τα φορολογικά στοιχεία που αναφέρονται στην περίπτωση γ' της παραγράφου αυτής. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατρηθεί ή σφραγιστεί με οποιοδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτοτύπου είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Θεωρείται εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε για συναλλαγή, διακίνηση ή οποιαδήποτε άλλη αιτία ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο.

- **Επειδή**, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού τόσο η από έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, όσο οι εκθέσεις ελέγχου της Β' Δ.Ο.Υ. Σερρών (ημ. θεώρησης) και της Υ.Π.Ε.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας (αρ. υπόθεσης), περιέχουν πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στη εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας επιχείρησης, αναφέρουμε τους παρακάτω λόγους:

Ως προς τη συναλλαγή της προσφεύγουσας με την επιχείρηση του «.....» με Α.Φ.Μ.

- Η επιχείρηση του ουδέποτε απέκτησε πραγματική υπόσταση και οντότητα, δυνάμενη να πραγματοποιήσει οποιεσδήποτε συναλλαγές. Όπως απεδείχθη από τον έλεγχο της Υ.Π.Ε.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας ήταν μέλος του κυκλώματος με μοναδικό σκοπό αφενός να εξαπατήσουν τις τράπεζες και να εκταμιεύσουν χρήματα είτε με τη μορφή δανείων είτε με τη έκδοση πιστωτικών καρτών, επ' ονόματι των επιτηδευματιών και αφετέρου την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία θα διέθεταν σε τρίτες επιχειρήσεις, προκειμένου αυτές να μειώσουν το φορολογητέο τους εισόδημα και να διογκώσουν τον φόρο εισροών τους.
- Ο ίδιος ο αναφορικά με την εμπορική δραστηριότητα της επιχείρησής του κατέθεσε ενόρκως την στην Γενική Ασφάλεια Θεσσαλονίκης ότι ουδέποτε η επιχείρησή του αγόρασε ή πούλησε εμπορεύματα και ήταν αδρανής. Επίσης κατέθεσε ότι χρησιμοποιήθηκε ως «αχυράνθρωπος» από τον με μηνιαία αμοιβή 500,00€- 1000,00€.
- Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό, δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και καμία υλικοτεχνική υποδομή.
- Οι εκμισθωτές των δύο γραφείων (επί της και επί της – Θεσσαλονίκη), όπου φέρεται να ενοικίαζε και να χρησιμοποιούσε η επιχείρηση του δήλωσαν ότι τα γραφεία εγκαταλείφθηκαν αιφνιδίως τον Μάιο του 2004. Η εν λόγω επιχείρηση δε συνέχισε να εκδίδει τιμολόγια με τις ίδιες ως άνω διευθύνσεις.
- Η επιχείρηση του ουδέποτε υπέβαλε δηλώσεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Ως προς τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με την επιχείρηση του «.....» με Α.Φ.Μ.

- Η επιχείρηση του όπως απέδειξε ο έλεγχος της Β' Δ.Ο.Υ. Σερρών, ουδέποτε διέθετε επαγγελματική έδρα. Στην Δ.Ο.Υ. Β' Σερρών η επιχείρηση προσκόμισε άκυρο ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης με πλαστή υπογραφή εκμισθωτή.
- Ουδέποτε η εν λόγω επιχείρηση άσκησε δραστηριότητα. Από την επεξεργασία συγκεντρωτικών καταστάσεων τρίτων προκύπτει ότι δεν είχε καθόλου αγορές, παρά μόνο πωλήσεις.

- Το φυσικό πρόσωπο, που φέρεται να διατηρούσε την εν λόγω επιχείρηση, δεν κατέστη δυνατό να ανευρεθεί, ενώ από τις αστυνομικές αρχές προκύπτει ότι είναι άτομο Υπηκοότητας αγνώστου διαμονής.
- Η επιχείρηση του ουδέποτε υπέβαλε δηλώσεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

- **Επειδή**, από τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται επαρκώς ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση προέβη σε αποδοχή – λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα λογιστικά της βιβλία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, τα οποία αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, καθώς φέρεται να πραγματοποιήθηκαν με επιχειρήσεις που ουδέποτε απέκτησαν πραγματική υπόσταση. Ως εκ τούτου, καλύπτεται η υποχρέωση της φορολογικής Διοίκησης περί επαρκούς αιτιολογίας, έτσι όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 64 του Ν. 4174/13.
- **Επειδή**, στο άρθρο **65 του Ν. 4174/2013**, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου»
- **Επειδή**, η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών. Τα αναφερόμενα από την προσφεύγουσα επιχείρηση περί πραγματικών συναλλαγών δεν αποτελούν ισχυρά αποδεικτικά μέσα που δύνανται να λειτουργήσουν επαρκώς σύμφωνα με το παραπάνω ρυθμιστικό και νομολογιακό πλαίσιο. Απεναντίας η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη, αποτελεί πλήρη απόδειξη και αποδεικνύει υπέρ της φορολογικής αρχής, στηριζόμενη στους ελέγχους που διενεργήθηκαν στους εκδότες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη απόδειξης της εικονικότητας εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης και περί υιοθέτησης αόριστων και αβάσιμων κρίσεων άλλων φορολογικών αρχών.

- **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».

- **Επειδή**, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το Δημόσιο καταρχήν πρέπει να αποδείξει την εικονικότητα του φορολογικού στοιχείου, θεωρώντας ταυτόχρονα ότι κάτι τέτοιο δεν έγινε, δεν ευσταθεί. Όπως αναλυτικά εκτέθηκε στο ιστορικό της από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης αποδόθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων βάσει των διαπιστώσεων από τον οικείο έλεγχο σε συνδυασμό με τους ελέγχους της Υ.Π.Ε.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας και της Δ.Ο.Υ. Β' Σερρών. Η καταγραφή όλων των στοιχείων και η συνολική αξιολόγησή τους στη συνημμένη έκθεση ελέγχου, συνιστούν πλήρη απόδειξη, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου ν' αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων.
- **Επειδή**, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου 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**, 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 η φορολογική αρχή με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε απέδειξε ότι οι εκδότες των επίμαχων τιμολογίων είναι πρόσωπα φορολογικώς μεν υπαρκτά αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτα και συνεπώς η λήπτρια επιχείρηση έχει το βάρος της απόδειξης πραγματοποίησης της συναλλαγής.

- **Επειδή**, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 ΣΤΕ αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης 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 τιμολογίου.
- **Επειδή**, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣΤΕ 1126/2010).
- **Επειδή**, ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι η φορολογική διοίκηση στηρίχθηκε σε αβάσιμα συμπεράσματα άλλων φορολογικών αρχών, κρίνεται ανυπόστατος και απορρίπτεται.

Στο άρθρο **23§2 του Ν. 4174/13** ορίζονται τα εξής: «Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της. β)....»

- **Επειδή**, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση. (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί μη διενέργειας ουσιαστικού ελέγχου κρίνεται αβάσιμος, καθώς η φορολογική αρχή, είχε το δικαίωμα, στηριζόμενη στις πλήρως εμπεριστατωμένες εκθέσεις της Υ.Π.Ε.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας και της Δ.Ο.Υ. Β' Σερρών, που έκρινε ως τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση, να εκδώσει πράξεις καταλογισμού φόρων και επιβολής προστίμων σε βάρος της.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης των αρχών της καλής πίστης της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της χρηστής διοίκησης, καθώς και υπέρβασης των άκρων ορίων της διακριτικής ευχέρειας.

- **Επειδή**, όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές, καθώς παραβιάζουν ευθέως την αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος.
Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο προσφεύγων, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη και περιγράφεται επαρκώς στην σχετική έκθεση ελέγχου.
- **Επειδή**, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικουμένου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.
- **Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του

είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεπαιθώσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).

- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η Διοίκηση δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στον προσφεύγοντα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος της.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

- **Επειδή**, η δημόσια διοίκηση σε κάθε περίπτωση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 §. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994) και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **72§11 του Ν. 4174/13**: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν..... Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους**».

- **Επειδή**, στο άρθρο **9§5 του Ν.2523/97** ρητά ορίζεται ότι: «οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».
- **Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου **84§4 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)**, ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων και πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου.». Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου **68§2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.)**, ρητά ορίζεται ότι «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εάν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ή γ) 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....».
- **Επειδή**, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 & 2 του άρθρου **57 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.)** ορίζονται τα εξής: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) β) γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49». Με τις διατάξεις δε του άρθρου 49 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζονται τα εξής: «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**, στην προκειμένη περίπτωση, τα υπ' αρ. & δελτία πληροφοριών, εκδοθέντα από την Υ.Π.Ε.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας και τη Β' Δ.Ο.Υ. Σερρών αντίστοιχα, αποτέλεσαν νέα-συμπληρωματικά στοιχεία για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσ/νίκης, εφόσον περιήλθαν σε γνώση του πριν την πλήρωση του οριζόμενου από τις διατάξεις δεκαετούς χρονικού διαστήματος.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός περί παραγραφής κρίνεται απορριπτέος, καθώς, βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων, η προθεσμία για έκδοση πράξεων, που αφορούν την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 13/5/2004-31/12/2005, λήγει στις **31/12/2016**.

Ως προς τον ισχυρισμό περί λανθασμένης εφαρμογής εκ μέρους της διοίκησης των διατάξεων του Ν. 2238/94 περί εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων και προσαύξησης των ακαθαρίστων εσόδων.

- **Επειδή**, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο *κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο*, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας...*(Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 2014, σελ. 667)».*
- **Επειδή**, στο άρθρο 72§1 του Ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) ορίζεται σαφώς ότι: «Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού».
- **Επειδή**, από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου (άρθρο 72§25).

Ωστόσο, οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 εξακολουθούν να ισχύουν για εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέχρι και 31.12.2013. Ως εκ τούτου ορθώς στην προκειμένη περίπτωση κατά

τον φορολογικό έλεγχο της υπερδωδεκάμηνης χρήσης 13/5/2004- 31-12-2005 εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του προϊσχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/94) και όχι αυτού που ισχύει σήμερα (Ν. 4172/2013),

- **Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρία διατείνεται ότι η αρμόδια φορολογική αρχή κατά των προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, στα πλαίσια του εξωλογιστικού προσδιορισμού, κακώς προέβη σε προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων, ισχυρισμός που κρίνεται παντελώς ανυπόστατος, καθώς η εν λόγω διαδικασία προβλέπεται ρητώς από την νομοθεσία. Συγκεκριμένα:

Στο άρθρο **30§2 του Ν. 2238/94** ορίζεται ότι: «Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:.....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**, με την **ΠΟΛ 1087/2005** δόθηκαν διευκρινήσεις σχετικά με τις περιπτώσεις που κατά τον εξωλογιστικό έλεγχο εφαρμόζεται προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων. Συγκεκριμένα στα λοιπά θέματα ελέγχου (παράγραφος 2) αναφέρονται τα ακόλουθα: «.....Εξάλλου, στις λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων που επισύρουν μεν ανακρίβεια των τηρούμενων βιβλίων κατά τις οικείες διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. αλλά δεν συμπεριλαμβάνονται στις ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν.3296/2004, εξακολουθεί βεβαίως να υφίσταται η δυνατότητα προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων κατά τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του ν.2238/1994, επί των οποίων σημειωτέον δεν επήλθε καμία μεταβολή, θεωρείται ωστόσο σκόπιμο κατά τον προσδιορισμό της κατ' έλεγχο προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων να συνεκτιμούνται, χωρίς αυτό να είναι δεσμευτικό, τα καθοριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν.3296/04 ποσοστά προσαύξησης, αφού με τις διατάξεις αυτές ρυθμίζονται ιδιαίτερα σοβαρές περιπτώσεις φοροδιαφυγής».

- **Επειδή**, εν προκειμένω, η παράβαση της λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της επιχείρησης εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν συναλλαγές-δαπάνες ανύπαρκτες στο

σύνολό τους, εμπίπτει στις σοβαρές περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η φορολογική αρχή που διενήργησε τον έλεγχο ορθώς προέβη σε προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων κατά 8%, καθώς το ποσό της απόκρυψης υπερβαίνει σε ποσοστό το 5% της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης και σε ποσό τα 5.000€.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε
ΤΗΝ ΑΠΟΡΡΙΨΗ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ
ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ.

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ –
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

Διαχειριστική Περίοδος 13/05/2004 – 31/12/2005

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ.	4.976,00€
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/97	6.717,60€

Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης	4.931,24€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	5.917,49€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	10.848,73€

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας βάσει της παρούσας απόφασης	4.385,03€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	5.262,04€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	9.647,07€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα επιχείρηση.

Ακριβές αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).