



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα,

21-06-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2218

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604518

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

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

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

3. Την αριθμ. ΔΕΔ 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 με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με διακριτικό τίτλο «.....», **ΑΦΜ** και έδρα, κατά των υπ' αριθμ.: α) Οριστικής Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ άρθρου 7 παρ 3 του ν.4337/2015, β)Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και γ)

..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Προστιθέμενης Αξίας και δ) Πράξης Επαναπροσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν.2523/1997 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55§2 του ν.4174/2013,

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004 - 31/12/2004 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις με αριθμ. α) Οριστική Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ άρθρου 7 παρ 3 του ν.4337/2015, β) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και γ) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Προστιθέμενης Αξίας και δ) Πράξη Επαναπροσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν.2523/1997 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55§2 του ν.4174/2013,

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004 - 31/12/2004, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η μεταρρύθμιση, καθώς και τις από 10.12.2015 οικείες εκθέσεις ελέγχου του ελεγκτή ως άνω Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με διακριτικό τίτλο «.....», **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:

A) Με την υπ' αριθμ. προσαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 21.092,46€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ 3 περ. β του Ν 4337/2015 .

Η παράβαση αφορά σε λήψη από την προσφεύγουσα εταιρεία, δεκατεσσάρων (14) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, από την επιχείρηση, ΑΦΜ....., συνολικής καθαρής αξίας 105.462,33 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1, 18§§2,5,9 του ΠΔ 186/92 περί ΚΒΣ.

Η ως άνω Οριστική πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. βάσει του πορίσματος ελέγχου της από 10.12.2015 Έκθεσης Ελέγχου προστίμου ΚΒΣ του υπαλλήλου της ως άνω ΔΟΥ

B) Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004 – 31/12/2004) του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 33.888,96 ευρώ πλέον 40.666,75 ευρώ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον βάσει ελέγχου προσδιορισμό των καθαρών κερδών της προσφεύγουσας εταιρείας στο ποσό των 456.088,95 ευρώ, λόγω προσθήκης λογιστικών διαφορών συνολικού ποσού 105.462,33 ευρώ επί των δηλωθέντων καθαρών κερδών δεδομένου ότι αφορούν δαπάνες, οι οποίες δεν καλύπτονται από νόμιμα φορολογικά στοιχεία, όπως ορίζεται από τις διατάξεις του ν. 2238/1994.

Συγκεκριμένα σύμφωνα με την από 10.12.2015 έκθεση μερικού επιτόπιου επανελέγχου εισοδήματος του άρθρου 68 ν.2238/94 του υπαλλήλου της ΔΟΥ ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψιν του το από 10.01.2014 (αριθμ. πρωτ. υπόθεσης) Δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ, διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά τη χρήση 2004 έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, δεκατέσσερα (14) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 105.462,33€, εκδόσεως της εταιρείας, ΑΦΜ τα οποία αποτελούν μη νόμιμα, πλαστά και εικονικά, φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.3 και 4 του ν. 2523/97.

Με βάση τα παραπάνω στα δηλωθέντα αποτελέσματα της χρήσεως 2004, προστέθηκαν από τον επανελέγχο ως λογιστική διαφορά η συνολική καθαρή αξία των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων ποσού 105.462,33€, τα οποία δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94 και 18§2 ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).

Γ) Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004 – 31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 18.983,22 ευρώ πλέον 22.779,86 ευρώ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από τη μη αναγνώριση από τον έλεγχο των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών κατά το μέρος της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και του αναλογούντος φόρου αυτών.

Συγκεκριμένα σύμφωνα με την από 10-12-2015 έκθεση μερικού επιτόπιου επανελέγχου ΦΠΑ του ν.2859/2000 του ελεγκτή της ΔΟΥ ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψιν του το από 10.01.2014 (αριθμ. πρωτ. υπόθεσης) Δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής, διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία εξέπεσε ΦΠΑ Εισροών συνολικού ύψους 18.983,22€ από τον ΦΠΑ Εκροών της αντίστοιχης φορολογικής περιόδου 01-01-/31-12-2004, με βάση Εικονικά και Πλαστά κατά την έννοια του άρθρου 19§3,4 του ν.2523/97 φορολογικά στοιχεία.

Δ) Με την υπ' αριθμ. 1331/2015 Πράξη επαναπροσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 55§2 του ν. 4174/2013 ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ έχοντας υπόψη, τα στοιχεία του φακέλου και τη με αριθμ. πρωτ δήλωση της προσφεύγουσας εταιρείας ότι επιθυμεί την εφαρμογή των ευεργετικών διατάξεων του άρθρου

52§2 του ν.4174/2013 περιόρισε το επιβληθέν του πρόστιμο άρθρου 6, ν. 2523/1997, στο 50% της αξίας ΦΠΑ, δηλαδή : Αξία ΦΠΑ 18.983,22€X 50%= 9.491,61€.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, άλλως να μεταρρυθμιστούν, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.
- Δεν ακολουθήθηκε η διαδικασία έκδοσης συμπληρωματικού σημειώματος περαίωσης σύμφωνα με τον ν.3888/2010.
- Το έργο για το οποίο εκδόθηκαν τα τιμολόγια από την εκτελέστηκε στο ακέραιο, οι υπηρεσίες ή αγαθά τις οποίες όλοι οι προμηθευτές της (άρα και η) έπρεπε να παραδώσουν - παρεδόθησαν ως έπρεπε, τα δελτία αποστολής και η κίνηση των οχημάτων έγινε κανονικά και ο τρόπος πληρωμής ήταν με τραπεζική κατάθεση ή επιταγή.

Όλα τα παραπάνω συναινούν στα παρακάτω λογικά συμπεράσματα. Το έργο έγινε και πληρώθηκε μέσω του τραπεζικού συστήματος. Η εταιρία –όπως με όλους τους προμηθευτές- έκανε οτιδήποτε δυνατό και σε αυτή την περίπτωση ώστε να εξασφαλίσει την νομιμότητα της συναλλαγής. Η πιθανότητα όμως κάποιος προμηθευτής (ο οποίος αφού ολοκλήρωσε τις συμβατικές υποχρεώσεις του απέναντι της) αντί να εκδώσει δικό του τιμολόγιο της έφερε το αντίστοιχο από την ήταν γεγονός το όποιο ήταν αδύνατο να ελεγχθεί.

- Οι σχετικές συναλλαγές, όσο και η συναφείς προς αυτές δαπάνες της εταιρείας, ως λήπτριας των φορολογικών στοιχείων, ήταν στο σύνολο τους πραγματικές, ενώ τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία ήταν τυπικά νόμιμα, ήτοι δεν ήταν πλαστά, αλλά είχαν εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ., και προερχόταν από το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, με το οποίο η εταιρεία ως λήπτρια συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή.

Είναι αναμφισβήτητη επομένως τουλάχιστον η καλή της πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής, αν και σύμφωνα με τα ανωτέρω, αφού ο εκδότης των τιμολογίων ήταν υπαρκτό πρόσωπο, δεν φέρει το βάρος αποδείξεως ύπαρξης καλής πίστης.

- Το γεγονός δε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, την παραπλάνησε αγνοούσα τη συμπαιγνία, και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν μπορεί να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης της ως λήπτριας, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με αυτήν αντισυμβληθέντα επιτηδευματία. Και ναι μεν η ως άνω συμπαιγνία θεμελιώνει παράβαση εικονικότητας στο πρόσωπο του εκδότη του στοιχείου

και του υποκρυπτόμενου τρίτου, με τις εντεύθεν έννομες συνέπειες κατ' αυτών, πλην όμως, αυτή δεν μπορεί επουδενί να έχει δυσμενή επίδραση και στο πρόσωπο του καλόπιστου λήπτη νομότυπου φορολογικού στοιχείου υπαρκτής δαπάνης, ούτε δύναται να μετατρέψει το εν λόγω στοιχείο σε μη νομότυπο, κατά την ως άνω εκτεθείσα έννοια.

Με το ίδιο σκεπτικό νόμιμα εκπίπτει και ο ΦΠΑ των τιμολογίων, ως φόρος εισροών, από τον αντίστοιχο φόρο εκροών των πωλήσεων προϊόντων της στα οποία μετατράπηκαν τα αγορασθέντα με τα επίδικα τιμολόγια υλικά. (ΣΤΕ 483/2012)

Επίσης, με το ίδιο σκεπτικό, δεν μπορεί να επιβληθεί το πρόστιμο του άρθρου 6 Ν 2523/1997, επειδή δεν υπάρχει διαφορά στο ΦΠΑ.

Τέλος, και το πρόστιμο του ΚΒΣ σε βάρος της εταιρείας της ως λήπτριας, πρέπει να είναι το προβλεπόμενο στην περίπτωση ε' της παρ. 3 άρθρου 7 του Ν 4337/2015 (10%), επειδή σύμφωνα με όσα ανωτέρω αναπτύχθηκαν η λήψη των στοιχείων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

- Κατά την γενική αρχή του Κοινοτικού Δικαίου, επιβάλλεται η αναδρομική εφαρμογή της ελαφρύτερης ποινής προκειμένου για παράβαση για την οποία προβλέπεται διαχρονικά από το χρόνο διάπραξης έως το χρόνο εκδίκασης περισσότερες κυρώσεις. Η αρχή αυτή βρίσκει εφαρμογή από τον εθνικό δικαστή, τόσο σε συμπεριφορές αντίθετες στην Κοινοτική Νομοθεσία, όσο και για κυρώσεις που επιβάλλονται, κατά την άσκηση φορολογικής αρμοδιότητας των κρατών – μελών. (ΣΤΕ 4159-60/2009, 815/2010 ΔΦΝ 2012, σελίς 1185 επ. , ΣΤΕ 2531/2010, ΔΕΚ απόφαση C-387/2002 ΔΦΝ 2012, σελίς 1190 επ., ΔΕΚ απόφαση C – 45/2006 ΔΦΝ 2012, σελίς 1204 επ., ΔΕΚ απόφαση C-420/2006 ΔΦΝ 2012, σελίς 1209 επ., ίδετε και την προσκομιζόμενη Δ.Εφ. Αθηνών 6546/2014)

Στην προκειμένη περίπτωση, μετά το χρόνο διάπραξης του αποδιδόμενου στην εταιρεία της παραπτώματος, δημοσιεύθηκε ο Ν 4337/2015, ο οποίος σύμφωνα με τα ανωτέρω, στο άρθρο 3 παρ 7 αυτού, προβλέπει ευμενέστερες διατάξεις στην περίπτωση έκδοσης πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού μετά από ανακριβή δήλωση, με σταθερό ποσοστό προσθέτου φόρου 0% ή 25% ή 50% ανάλογα με τη διαφορά του κύριου φόρου που προκύπτει μετά τον οριστικό προσδιορισμό αυτού σε σχέση με το φόρο της δήλωσης, διάταξη η οποία είναι εφαρμοστέα και στην επίδικη περίπτωση.

Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση επιβολής προστίμων για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων που προβλέπεται αρχικά από τα άρθρα 5 & 6 του Ν 2523/97 και αντικαταστάθηκαν σήμερα από το άρθρο 7 παρ. 3 & 8 του Ν 4337/2015.

Επομένως, επικουρικά, στις εκ των προσβαλλόμενων πράξεων, με αριθμούς και, ο πρόσθετος φόρος πρέπει να καθοριστεί στο 50%.

Σύμφωνα με την ανωτέρω Γενική Αρχή, οι διατάξεις αυτές ως ευμενέστερες εφαρμόζονται και στις εκκρεμείς υποθέσεις.

A) Ως προς τους προβαλλόμενους λόγους: α) περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμου και β) περί μη έκδοσης συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος ν.3888/2010.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72§11(όπως αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

«11. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 73(όπως αναριθμήθηκε από άρθρο 67 σε άρθρο 73 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

«Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.»

Επειδή στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι:

«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την 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 περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 ν.2238/94 (*Έκδοση φύλλων ελέγχου*):«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 δημοσίας 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 ποι πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 περ. β του άρθρου 84 ν.2238/94 (παραγραφή): «το δικαίωμα του δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας. Εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α).....

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

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 49 παρ 3 ν. 2859/2000: «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν 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 σύμφωνα με το άρθρο 57παρ 2 ν. 2859/2000:

«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) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις παρ. 5 του άρθρου 9 ν. 3259/2004

«5. Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται.

Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις

διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.»

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 3697/2008 τροποποίησαν αντικατέστησαν και συμπλήρωσαν τις διατάξεις του Κεφαλαίου Α΄ "Περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων" του ν. 3259/2004 (ΦΕΚ 149 Α΄).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις παρ. 5 του άρθρου 9 ΠΟΛ 1130/2008 *Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1-11 του ν. 3259/04 σχετικά με την περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, όπως αυτές ισχύουν ύστερα από το ν. 3697/08:*

«5. Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων, κατά το άρθρο 7, που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται.

Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 ν. 4337/2015:

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

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία έχει περαιώσει τη χρήση 2004 με τον ν.3679/2008 αποδεχόμενη το με αριθμ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης το οποίο και εξόφλησε στο σύνολό του. Εντούτοις περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. νέα συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ.2 ν.2238/94. Συγκεκριμένα τα νέα συμπληρωματικά στοιχεία είναι το με αριθμ. Δελτίο πληροφοριών του

ΣΔΟΕ με συνημμένη την αριθμ πρωτ. υπόθεση. Συνεπώς οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν εντός του χρόνου του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση αυτών σύμφωνα με τις ως άνω αναφερόμενες διατάξεις. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση αυτών προβάλλεται αβάσιμα.

Επειδή ο ν 3697/2008 δεν προβλέπει τη διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του ν.3888/2008 περί έκδοσης συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης με νέα στοιχεία. Συνεπώς ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ορθώς εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις ως εκ τούτου οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Β) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΑΠΟΦΑΣΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Κ.Β.Σ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01-31/12/2004

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 § 3 του Ν. 2523/97 «Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτοτύπου ή αντιτύπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ιδίου στοιχείου».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 § 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 18 § 9 του ΚΒΣ « Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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 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) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή το ΣΔΟΕ απέστειλε στη Δ.Ο.Υ το υπ αριθμ. Πρωτ δελτίο πληροφοριών με συνημμένη την με αριθμ.πρωτ. Υπόθεση, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2004 ήταν λήπτρια δέκα τεσσάρων (14) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 105.462,33€ πλέον ΦΠΑ 18.983,22€. Εκδότης των εν λόγω εικονικών στοιχείων ήταν η επιχείρηση, ΑΦΜ, η οποία αποτελεί συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση , καθόσον :

- Ουδέποτε λειτούργησε πραγματικά στη δηλωθείσα διεύθυνση.
- Ο νόμιμος εκπρόσωπός της κ. του προέβαινε και συμμετείχε κατά σύστημα και με κάθε τρόπο σε εταιρείες, που ασχολούνταν αποκλειστικά και μόνο με την έκδοσή ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων και όχι με κάποια επιχειρηματική δραστηριότητα.
- Δεν έχει εκπληρώσει τις φορολογικές της υποχρεώσεις (δεν έχει υποβάλει ή έχει υποβάλει ανακριβώς περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών –προμηθευτών).
- Έχει δηλώσει πολλές και μη συναφείς μεταξύ τους δραστηριότητες με σκοπό την έκδοση στοιχείων ανάλογα με την επιθυμία του εκάστοτε πελάτη.
- Δεν απασχολούσε προσωπικό και ουδέποτε είχε απογραφεί στο ΙΚΑ.
- Από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει η αγορά εμπορευμάτων ή λήψη υπηρεσιών για να υπάρχει δυνατότητα να πραγματοποιήσει πωλήσεις ή να παρέχει υπηρεσίες αντίστοιχου ύψους.
- Όπως προκύπτει από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών, για τη χρήση 2004, παρουσιάζει αγορές ύψους 3.300.286,52€ από τις οποίες 3.289.042,52€ αφορούν δέκα εννέα (19) φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση ..., ΑΦΜ, η οποία δεν διέθετε την στοιχειώδη υποδομή που απαιτείται για τη λειτουργία της.

Επειδή η Δ.Ο.Υ επέδωσε στις 27.10.2015 στην προσφεύγουσα το με αριθμ. πρωτ. και με αριθμό Σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 ν.4174/2013 επισυνάπτοντας τις με αριθμ.: α)..... Προσωρινή πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, β) Προσωρινή πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, γ) Προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ, δ) Προσωρινή Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ.

Επειδή σύμφωνα με την από 10.12.2015 έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ η προσφεύγουσα δια του πληρεξουσίου δικηγόρου της κατέθεσε εμπρόθεσμά το με αριθμ..... υπόμνημά της σχετικά με τις συναλλαγές της με την προμηθεύτρια εταιρεία, ΑΦΜ, με το οποίο ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν και προσκόμισε στον έλεγχο τα εξής στοιχεία:

- Την καρτέλα προμηθευτή, ΑΦΜ (50.00.00.0324 ΕΛΓΣ)
- Τα στοιχεία διακίνησης των εμπορευμάτων (δελτία αποστολής)
- Τις αποδείξεις πληρωμής των παραστατικών και τον τρόπο πληρωμής μέσω τραπεζικών εμβασμάτων.
- Αποδεικτικά ότι τα εμπορεύματα που αγοράστηκαν από την , αναφέρονται στο έργο (επισυνάπτεται σύντομη παρουσίασή του με έντυπο υλικό της συγκεκριμένης παραγωγής), το οποίο πραγματοποίησε η προσφεύγουσα για λογαριασμό τηςκαι σύμφωνα με την σύμβαση, η εξόφληση του έργου έγινε μετά από ενδελεχή έλεγχο διεθνούς εταιρείας ορκωτών ελεγκτών οι οποίο προέβησαν σε έλεγχο των κέντρων κόστους που αφορούσαν το έργο . Η εξόφληση του τιμήματος έγινε διότι δεν απεκαλύφθη καμία παρατυπία ή απόκλιση από τις συμβατικές υποχρεώσεις.

Επειδή η Δ.Ο.Υ λαμβάνοντας υπόψιν :

- Το γεγονός ότι η εταιρεία ήταν εταιρεία που συστάθηκε νόμιμα με συμβολαιογραφικό έγγραφο, διαχειριστή υπαρκτό πρόσωπο, είχε υποβάλει δήλωση ενάρξεως εργασιών στην Δ.Ο.Υ την 18.06.2002, θεώρησε φορολογικά βιβλία και στοιχεία , υπέβαλε δηλώσεις και βρισκόταν στην δηλωμένη ως έδρα της από 10.10.2003 μέχρι 10.10.2005 (δήλωση ιδιοκτήτη – εκμισθωτή του ακινήτου).
- Το γεγονός ότι την επίμαχη χρήση 2004 η επιχείρηση λειτουργούσε στη συγκεκριμένη διεύθυνση, υπέβαλε δηλώσεις ΦΠΑ, Παρακρατουμένων Φόρων, (κατά βάση ανακριβών) όμως τα τιμολόγια του εξέδωσε προς την ελεγχόμενη είναι πλαστά (δεν έχουν θεωρηθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.
- Το υπόμνημα της προσφεύγουσας και τα προσκομισθέντα αποδεικτικά στοιχεία.
- Τη συνολική εικόνα της προσφεύγουσας ως προς τις φορολογικές της υποχρεώσεις καθώς και την εξειδίκευση στο αντικείμενο εργασιών της σε συνάρτηση με το πελατειακό της εύρος (μεγάλες πολυεθνικές και διαφημιστικές εταιρείες που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα).

Έκρινε τα επίμαχα ληφθέντα δεκατέσσερα (14) φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ εξέδωσε την υπ αριθμ. Οριστική Απόφαση Προστίμου ΚΒΣ σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ.3 περιπτ. δ' του ν. 4337/2015.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 10-12-2015 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη (.....), κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ως προς την ως άνω πράξη πρέπει να απορριφθεί.

Γ) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01-31/12/2004

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30§7 ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: «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 τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ. Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α)β)γ)δ)

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 το άρθρο 18§2 εδάφιο α του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή με την ΠΟΛ 1071/2015 του Υπ. Οικ/κων κοινοποιήθηκε η με αριθμ. 170/2014 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, συγκεκριμένα:

« Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ έγινε δεκτό ότι: Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλόπιστος αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ αντιθέτως τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.»

Επειδή όταν ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, σε περίπτωση αποδείξεως της ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 223/2015, ΣτΕ 1314/2013, ΣτΕ 4039/2011, 2012/2011, 1184/2010)

Επειδή από την αξιοποίηση του με αριθμ. πρωτ. Δελτίου Πληροφοριών του ΣΔΟΕ διενεργήθηκε επανέλεγχος από την ΔΟΥ στην προσφεύγουσα εταιρεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/94 από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της δεκατέσσερα (14) φορολογικά πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία με εκδότρια την εταιρεία ΑΦΜ η οποία αποτελεί συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση. Ως εκ τούτου σύμφωνα με τα ανωτέρω δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης της προσφεύγουσας εταιρείας και έκπτωσης της σχετικής δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Επειδή ο έλεγχος αν και έκρινε τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεδομένου ότι οι πράξεις δεν είναι μεγάλης έκτασης(2,53% επί του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων) και δεν καθιστούν ανέφικτο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων της προσφεύγουσας έκρινε τα βιβλία της επαρκή και ακριβή, σύμφωνα με το άρθρο 30§7,8 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ)

Επειδή η προσφεύγουσα περαίωσε τη χρήση 2004 αποδεχόμενη το με αριθμ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν.3697/2008 το οποίο και εξόφλησε στο σύνολό του.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω δεν μπορεί να εκπεστεί δαπάνη που στηρίζεται σε πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία. Επομένως ορθώς ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε το οικονομικό αποτέλεσμα της φορολογίας εισοδήματος της χρήσης 2004, προσθέτοντας ως λογιστική διαφορά την συνολική καθαρή αξία των προαναφερθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη της.

Επειδή οι διατάξεις του ν.2238/1994 ισχύουν για εισοδήματα του αποκτήθηκαν μέχρι και 31.12.2013.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 10.12.2015 έκθεση μερικού επιτόπιου επανελέγχου εισοδήματος του Προϊσταμένου της ΔΟΥ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος(.....), κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως προς ως άνω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Δ) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ (.....) ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01-31/12/2004

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 ν. 2859/2000: «Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησης τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

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

α).....

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1225/28-01-2001 με την οποία κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. 685/2000 γνωμοδότηση του ΝΣΚ : «Ο υποκείμενος στο ΦΠΑ ως λήπτης πλαστού στοιχείου, δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης για τον αναγραφόμενο στο στοιχείο αυτό ΦΠΑ..»

Επειδή από την αξιοποίηση του με αριθμ. πρωτ.Δελτίου Πληροφοριών του ΣΔΟΕ διενεργήθηκε επανέλεγχος από την ΔΟΥ στην προσφεύγουσα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της δεκατέσσερα (14) φορολογικά στοιχεία με εκδότρια την εταιρεία ΑΦΜ, τα

οποία αποτελούν μη νόμιμα, Πλαστά και Εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 §§ 3,4 του ν. 2523/97.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία καταχώρησε την καθαρή συνολική αξία των ανωτέρω ληφθέντων πλαστών τιμολογίων ποσού 105.462,33€ στα βιβλία της και παράλληλα εξέπεσε τον αναλογούντα σ' αυτά ΦΠΑ εισροών ποσού 18.983,22€ από τις εκροές της αντίστοιχης διαχειριστικής περιόδου 01-01-/31-12-2004.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω η προσφεύγουσα ως λήπτης πλαστών στοιχείων, δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης για τον αναγραφόμενο στα στοιχεία αυτά ΦΠΑ, επομένως ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το ποσό του ΦΠΑ των εν λόγω δαπανών που η προσφεύγουσα εξέπεσε κατά την χρήση 2004 από τον ΦΠΑ εκροών.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 10-12-2015 έκθεση μερικού επιτόπιου επανελέγχου ΦΠΑ του ν. 2859/2000 του ελεγκτή της ΔΟΥ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ (....), κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως προς την ως άνω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

Ε) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΡΑΞΗ ΕΠΑΝΑΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΠΑ ΑΡΘΡΟΥ 6 Ν.2523/1997 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01-31/12/2004

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55§2 περ. δ' του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72§32(όπως αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) του ν.4174/2013, όπως αυτή προστέθηκε με την υποπαρ.Δ.2 περ.23 άρθρου πρώτου Ν.4254/2014, με ισχύ από την 1.1.2014, ορίζεται ότι :

«32 4. Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, εφόσον το νέο καθεστώς "του άρθρου 55 παρ. 2" του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων:

α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π.. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π..

β. Για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π. μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα και δεν βρίσκονται ακόμη σε στάδιο διοικητικής επίλυσης της διαφοράς κατόπιν αιτήματος διοικητικού συμβιβασμού ή άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας σαράντα πέντε (45) ημερών από τη δημοσίευση του Κώδικα.

γ. Για τις υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π. και βρίσκονται σε στάδιο διοικητικής επίλυσης της διαφοράς κατόπιν αιτήματος διοικητικού συμβιβασμού ή άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας σαράντα πέντε (45) ημερών από τη δημοσίευση του Κώδικα.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§8 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι:

«8. Η περίπτωση δ` της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.»

Επειδή στις 27.10.2015 κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία η με αριθμ. προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 6 του ν.2523/1997 ποσού 56.949,66€ (18.983,22 Χ3).

Επειδή η προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ. υπόμνημά της αιτήθηκε να εφαρμοσθούν οι ευνοϊκότερες διατάξεις του άρθρου 55§2 περ.δ' του ν.4174/2013.

Επειδή στις 29.01.2016 κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία η με αριθμ.πράξη επαναπροσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του ν.2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55§2 του ν.4174/2013 την οποία αποδέχθηκε η προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία εξέπεσε φόρο εισροών ποσού 18.983,22€ που αντιστοιχεί στα επίμαχα εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία, ορθώς επιβλήθηκε με την προσβαλλόμενη πράξη(.....) πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55§2 του ν.

4174/2013/2014 ίσο με το 50% της αξίας του ΦΠΑ ήτοι ποσό 9.491,61 €(18.983,22X50%). Ως εκ τούτου οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας
«.....», ΑΦΜ

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

1)ΚΒΣ

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3περ. δ ν.4337/15: **21.092,46€** (105.462,33 X 20%)

2)ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	1/1 - 31/12/2004
Διαφορά φόρου	33.888,96 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	40.666,75 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	74.555,71 €

3)ΦΠΑ

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	1/1 - 31/12/2004
Χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ	18.983,22 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	22.779,86 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	41.763,08 €

4)ΠΡΑΞΗ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΠΑ

Πρόστιμο άρθρου 55§2 ν.4174/13: **9.491,61 €**(18.983,22 X 50%)

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α/α

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).