



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Θεσσαλονίκη, 18.05.2016

Αριθμός απόφασης: 496

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258

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 π.δ. 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 Γ.Γ.Δ. 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. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. 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 αριθ. 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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «.....», ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθ. και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 2005 και 2006 αντίστοιχα και των υπ' αριθ. και πράξεων επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 2005 και 2006 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις υπ' αριθ. και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 2005 και 2006 αντίστοιχα και τις υπ' αριθ. και πράξεις επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 2005 και 2006 αντίστοιχα των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης 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:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 2005 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό φόρου 4.907,65 € , πλέον 5.889,18 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 10.796,83 €. Επιπροσθέτως, με την υπ' αριθ. 736/14.12.2015 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 2005 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997 ποσού 7.592,40 € . Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω λήψης και καταχώρησης τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους,

συνολικής καθαρής αξίας 13.320,00 € πλέον Φ.Π.Α. 2.530,80 € , όπως αναφέρονται στον πίνακα παρακάτω, από την επιχείρηση, ΑΦΜ

α/α	Φορολογικό στοιχείο	Αριθμός	Ημερομηνία	Καθαρή αξία (€)	Φ.Π.Α. (€)
1	Τ.Δ.Α.	.....	.....	3.220,00	611,80
2	Τ.Δ.Α.	.....	.....	3.150,00	598,50
3	Τ.Δ.Α.	.....	.....	4.340,00	824,60
4	Τ.Δ.Α.	.....	.....	2.610,00	495,90
ΣΥΝΟΛΑ				13.320,00	2.530,80

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 2006 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό φόρου 6.500,75 € , πλέον 7.800,90 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 14.301,65 €. Επιπροσθέτως, με την υπ' αριθ. 737/14.12.2015 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 2005 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997 ποσού 13.570,56 € . Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω λήψης και καταχώρησης έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 23.808,00 € πλέον Φ.Π.Α. 4.523,52 € , όπως αναφέρονται στον πίνακα παρακάτω, από την επιχείρηση, ΑΦΜ

α/α	Φορολογικό στοιχείο	Αριθμός	Ημερομηνία	Καθαρή αξία (€)	Φ.Π.Α. (€)
1	Τ.Δ.Α.	.....	.....	3.440,00	653,60
2	Τ.Δ.Α.	.....	.....	3.220,00	611,80
3	Τ.Δ.Α.	.....	.....	2.992,00	568,48
4	Τ.Δ.Α.	.....	.....	4.990,00	948,10
5	Τ.Δ.Α.	.....	.....	5.476,00	1.040,44
6	Τ.Δ.Α.	.....	.....	3.690,00	701,10
ΣΥΝΟΛΑ				23.808,00	4.523,52

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Είναι παράνομη η έκδοση των ως άνω πράξεων από την αρμόδια φορολογική αρχή, καθώς η προσφεύγουσα εταιρεία περαίωσε τις χρήσεις 2005 και 2006 αποδεχόμενη το υπ' αριθμ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης βάσει του ν. 3697/2008. Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και τη νομολογία η περαίωση έχει τις ίδιες συνέπειες με αυτές της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς. Θεωρείται δηλαδή ότι η διαφορά επιλύθηκε ολικά με πράξη που είναι αμετάκλητη, επέχει δηλαδή η περαίωση θέση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και δεν είναι δυνατό να ανατραπεί παρά μόνο

με την επίκληση νέων, μετά την περαίωση συμπληρωματικών στοιχείων. (ΣΤΕ 1426/2000, άρθρο 68 παρ. 2 ν. 2238/1994 και 49 παρ. 3 ν. 2859/2000). Στην προκειμένη περίπτωση, τα στοιχεία που επικαλείται ο έλεγχος και δια των οποίων ήχθη στην έκδοση των ως άνω πράξεων, σε καμία περίπτωση δεν αποτελούν νέα συμπληρωματικά στοιχεία με την προπαρατεθείσα έννοια αφού επρόκειτο για στοιχεία προϋπάρχοντα της περαίωσης, σε γνώση της αρμόδιας για την περαίωση Δ.Ο.Υ., τα οποία ως τοιαύτα ελήφθησαν υπόψη και συνεκτιμήθησαν κατά την περαίωση και την υπογραφή-αποδοχή του εκκαθαριστικού σημειώματος. Δεν υπάρχουν νέα – συμπληρωματικά στοιχεία μετά την περαίωση της και δεν αιτιολογείται από την έκθεση ελέγχου η ύπαρξη των συμπληρωματικών στοιχείων βάσει των οποίων προέβη ο έλεγχος στην έκδοση των ως άνω πράξεων. Άλλωστε κατά το χρόνο περαίωσης της υπόθεσης στις, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. είχε πλήρη γνώση των επίδικων φορολογικών στοιχείων, τα οποία άλλωστε είχε κατασχέσει ως παράνομα (όπως προκύπτει από την από έκθεση κατάσχεσης), τα οποία στη συνέχεια απλώς έκρινε ως εικονικά. Σύμφωνα με τη νομολογία, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία, κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, τα στοιχεία που είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής κατά τον κρίσιμο χρόνο της υπογραφής της πράξεως αποδοχής επί του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης (ΔΕΦΘ 1537/2015).

- 2) Οι συναλλαγές είναι πραγματικές – Καλή πίστη. Στην υπό κρίση περίπτωση, σε καμία περίπτωση τα ως άνω στοιχεία δεν είναι εικονικά, δεδομένου ότι αφορούν συναλλαγές οι οποίες είναι αληθινές και έχουν πραγματοποιηθεί στο σύνολο τους. Η φέρουσα το βάρος απόδειξης φορολογική αρχή δεν εκφέρει καμία απολύτως κρίση ως προς τις επίμαχες συναλλαγές. Εν προκειμένω δεν υπάρχει κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές είναι εικονικές. Από την πλευρά τους κάνανε όλες τις νόμιμες ενέργειες και ελέγχους πριν προβούν στη συναλλαγή με την ως άνω εταιρία και δεν μπορούσαν να γνωρίζουν την υλικοτεχνική του υποδομή, ούτε άλλωστε είχαν τέτοια υποχρέωση.
- 3) Παράνομος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός. Στην υπό κρίση περίπτωση, ακόμη και αν ήθελε θεωρηθούν μερικώς εικονικά τα παραπάνω επίμαχα τιμολόγια, θα πρέπει να επισημανθούν τα εξής: οι αποδιδόμενες παραβάσεις είναι μικρές σε σχέση με τα οικονομικά δεδομένα της επιχείρησης και συνεπώς δεν ήταν επιτρεπτή η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων, και σε κάθε περίπτωση δεν θεμελιώνεται αδυναμία λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων τους.
- 4) Ο προσδιορισμός του οφειλόμενου ΦΠΑ έγινε αποκλειστικά και μόνο με βάση τα δεδομένα του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος.
- 5) Δεν είναι επιτρεπτός ο προσδιορισμός του φόρου αυτού επί τεκμαρτών προσδιορισμένης βάσης.

6) Παράνομη επιβολή προστίμου στο τριπλάσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας.

7) Εφαρμογή ευνοϊκότερης διάταξης του άρθρου 55 του ν. 4174/2013.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας

Επειδή, η προσφεύγουσα έχει περαιώσει οριστικά βάσει του ν. 3697/2008 τις διαχειριστικές περιόδους 2005 και 2006, αποδεχόμενη το υπ' αριθ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «**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 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. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 και 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «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) 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 το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, **ως νέο στοιχείο**, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, **θεωρείται** οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.»

Επειδή, περιήλθαν στη γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ συμπληρωματικά στοιχεία βάσει του υπ' αριθ. πρωτ./.....2011 διαβιβαστικού εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Ι΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (δηλαδή σε χρόνο μεταγενέστερο από την περαίωση των χρήσεων 2005 και 2006, που πραγματοποιήθηκε όπως αναφέρεται παραπάνω στις2008) και των συνημμένων σε αυτό από πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και από έκθεση προσωρινού ελέγχου Κ.Β.Σ. που αφορά την επιχείρηση, ΑΦΜ, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα έλαβε τη διαχειριστική περίοδο 2005 τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 13.320,00 € , πλέον Φ.Π.Α. 2.530,80 € και τη διαχειριστική περίοδο 2006 έξι (6) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 23.808,00 € , πλέον Φ.Π.Α. 4.523,52 €, εκδόσεως, ΑΦΜ

Επειδή, η από έκθεση κατάσχεσης, δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000, καθώς το πόρισμα περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, δεν υφίστατο κατά τον χρόνο της κατάσχεσης των εν λόγω στοιχείων, αλλά έγινε γνωστό στην Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ στις 04.08.2011, ημέρα αποστολής της σχετικής έκθεσης ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Ι΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 «**Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων**», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ΄ τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:

α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν.1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΑΥΟ 1098594/4811/ΔΕ-Β/ΠΟΛ. 1130/2-10-2008 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 – 11 του ν.3259/2004 σχετικά με την περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, όπως αυτές ισχύουν ύστερα από το ν. 3697/2008» και συγκεκριμένα στο άρθρο 9 παρ. 5 με τίτλο "διαδικασία περαίωσης" ορίζεται ότι:«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 τα ανωτέρω αποδεικνύεται πλήρως η ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων, τα οποία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, σε χρόνο μεταγενέστερο από την περαίωση των χρήσεων 2005 και 2006, συνεπώς ο προβαλλόμενος λόγος της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας

Επειδή, η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως, ΑΦΜ αποδεικνύεται πλήρως από τα συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ με το υπ' αριθ. πρωτ. διαβιβαστικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ι΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τις συνημμένες σε αυτό πληροφοριακή έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), συνταχθείσα την και έκθεση προσωρινού ελέγχου Κ.Β.Σ, συνταχθείσα την, που αφορά την επιχείρηση, ΑΦΜ, της ανωτέρω Δ.Ο.Υ.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω εκθέσεων ελέγχου η εκδότρια επιχείρηση: α) δεν αγόρασε ποτέ (πλην ελαχίστων εξαιρέσεων) και δεν μετέφερε εμπορεύματα στα διάφορα καταστήματα που ενοικίαζε και τα ελάχιστα εμπορεύματα που αγόρασε τα είχε για την βιτρίνα των ενοικιαζόμενων καταστημάτων , β) δεν διέθετε μεταφορικά μέσα, γ) δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό, δ) εμφανίζει υπέρογκα ποσά πωλήσεων χωρίς να έχει αγορές και ειδικότερα **τη χρήση 2005** δεν δηλώθηκε από καμία επιχείρηση ως πελάτης, δηλαδή οι αγορές της χρήσης είναι μηδενικές, ενώ εμφανίζεται να έχει πωλήσεις συνολικού ύψους 3.614.252,97 € και **τη χρήση 2006** οι αγορές – δαπάνες της χρήσης ανέρχονται στο ποσό των 312,00 € (δαπάνη κινητής τηλεφωνίας) και οι πωλήσεις ανέρχονται στο ποσό των 9.953.469,94 € και ε) πενήντα οχτώ (58) λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων έκδοσης του εν λόγω προσώπου υπέβαλαν ειδική δήλωση της παρ. 6 του άρθρου 12 του ν. 3888/2010 αποδεχόμενοι την εικονικότητα διακοσίων σαράντα εννέα (249) φορολογικών στοιχείων που είχε εκδώσει το συγκεκριμένο πρόσωπο, συνολικής καθαρής αξίας 1.106.437,60 €.

Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων της απόφασης 506/2012 του 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 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 4039/2011 ΣτΕ 1498/2011, ΣτΕ 3528/2011, ΣτΕ 1184/2010, ΣτΕ 2079/2009, ΣτΕ 629/2008, ΣτΕ 1653/2008, ΣτΕ 552/2008, ΣτΕ 547/2008, ΣτΕ 347/2006, ΣτΕ 1219/2006, ΣτΕ 511/2005).

Επειδή, σύμφωνα με την 116/2013 απόφαση 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 πραγματοποίησής 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, σύμφωνα με τις διατάξεις ΠΟΛ 1249/21.11.2013 προϋπόθεση του τεκμηρίου της καλής πίστης του λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου αποτελεί η κατάθεση στη φορολογική αρχή των σχετικών με το εικονικό στοιχείο παραστατικών που να αποδεικνύουν ότι η αξία του στοιχείου έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων, που λειτουργεί μάλιστα και αναδρομικά. Επομένως, για τις παραβάσεις που διαπράττονται από τις

26 Ιουλίου 2013 και έπειτα, εφόσον ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου προσκομίσει στη φορολογική αρχή που απαιτεί τα παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων, το αργότερο μέχρι το χρόνο αυτό, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν. Αξίζει να σημειωθεί ότι για τις παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί πριν από την ανωτέρω ημερομηνία (26.7.2013), εφόσον ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου προσκομίσει στη φορολογική αρχή που θα επιληφθεί πρώτη της υπόθεσης (π.χ., αρμόδια ΔΟΥ, Επιτροπή του άρθρου 70Ακ.λπ.), τα παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν.

Στην προκειμένη περίπτωση, εκτός των άλλων επιβαρυντικών στοιχείων, όπως καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, η εξόφληση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων πραγματοποιήθηκε με την καταβολή μετρητών, όπως αναφέρεται και στην ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας και συνεπώς δεν πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω αποδεικνύεται, πλήρως αιτιολογημένα, η εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα, συνεπώς ο προβαλλόμενος λόγος είναι απορριπτός.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: ... γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, **πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης** σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά.

Δε λογίζεται ως ανακρίβεια η υπερτίμηση ή υποτίμηση κατά την απογραφή των εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και η καταχώρηση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 7 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «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. ...»

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: ... ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.»

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

Επειδή, η λήψη των εικονικών τιμολογίων καθαρής αξίας 13.320,00 € είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων καθώς αντιπροσωπεύει ποσοστό 4,20 % επί των ακαθάριστων εσόδων ύψους 316.783,93 € για την διαχειριστική περίοδο 2005, συνεπώς ξεπερνάει τα όρια του άρθρου 30 παρ. 7 περ. β' και ε' του Π.Δ. 186/1992, τα βιβλία ορθώς κρίθηκαν ανακριβή και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992.

Επειδή, η λήψη των εικονικών τιμολογίων καθαρής αξίας 23.808,00 € είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων καθώς αντιπροσωπεύει ποσοστό 7,50 % επί των ακαθάριστων εσόδων ύψους 317.277,91 € για την διαχειριστική περίοδο 2006, συνεπώς ξεπερνάει τα όρια του άρθρου 30 παρ. 7 περ. β' και ε' του Π.Δ. 186/1992, τα βιβλία ορθώς κρίθηκαν ανακριβή και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992.

Ως προς τον τέταρτο και πέμπτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: «Εφόσον διαπιστώνεται **ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου**, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον **προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) τα ακαθάριστα έσοδα** που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του κεφαλαίου Β της ΠΟΛ. 1088/2008 ορίζεται ότι: «Η τυχόν διαφορά ακαθάριστων εσόδων που προκύπτει σε ελεγχόμενη χρήση από επαναπροσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων λόγω ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών

Φ.Π.Α. στα δηλούμενα φορολογητέα και απαλλασσόμενα χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ακαθάριστα έσοδα. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ., 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. Η κατάργηση της διάταξης του άρθρου 43 παρ. 3 του προΐσχύοντος Κ.Φ.Σ., σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται, εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ' ουσία αντικατάστασή της από τη διάταξη του άρθρου 18 παρ. 2 του ισχύοντος Κ.Β.Σ., δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μιας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίησή της, καθόσον δεν προσιδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μια συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία, (σχετ. η γνωμ. ΝΣΚ 572/2011).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 §1 περ. β' του ν. 2859/2000 δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών μπορεί να ασκηθεί εφόσον κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται προς αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν.

Επειδή, κρίνεται σκόπιμο να γίνει αναφορά και στις πρόσφατες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 4605/2013, 3167-3170/2013, 1325/2012, 789/2010, 1165 και 1171/2009), με τις οποίες έχει κριθεί ότι το σύστημα του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, στο μέτρο που συνοδεύεται από επαρκείς εγγυήσεις προστασίας του φορολογουμένου, δεν αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, και ότι ούτε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός ούτε η προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους αποτελούν κυρώσεις, καθώς αποσκοπούν στην εξεύρεση του πραγματικού εισοδήματος και της αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας των επιχειρήσεων, για τις οποίες, λόγω της μη τηρήσεως βιβλίων, προκύπτει αδυναμία ασφαλούς προσδιορισμού του εισοδήματός τους. Σε κάθε περίπτωση, ο καθορισμός από το νόμο ενός μόνο συντελεστή κέρδους για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων, στην περίπτωση που αυτές δεν τηρούν επαρκή και ειλικρινή βιβλία, συνάδει προς το Σύνταγμα και δη προς την διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 περί αναλογικότητας, δεδομένου ότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζει τον καίριο σκοπό δημοσίου συμφέροντος της αποφυγής συναλλαγών κατά την επιλογή του εφαρμοστέου συντελεστή (πρβλ. ΣτΕ 3474/2011 Ολομ., 1800/2012, αποφ. ΔΕΚ της 12.7.2001, υποθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εφόσον δε κατά τα ανωτέρω η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, δεν διαθέτει ευχέρεια να προσδιορίσει το ύψος του συντελεστή καθαρού κέρδους, δεν τίθεται θέμα παραβίασεως του δικαιώματος παροχής εννόμου προστασίας, ως εκ του ότι ούτε το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει τέτοια εξουσία (πρβλ. ΣτΕ 2402/2010 7μ.).

Επειδή, η αρμόδια φορολογική αρχή εφάρμοσε το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο για τον προσδιορισμό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., όπως ορίζεται με τις ανωτέρω διατάξεις και αναλύεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο προσδιορισμός του οφειλόμενου ΦΠΑ έγινε αποκλειστικά και μόνο με βάση τα δεδομένα του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος και ότι δεν είναι επιτρεπτός ο προσδιορισμός αυτού επί τεκμαρτών προσδιορισμένης βάσης, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο και έβδομο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 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. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμα αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ. 2 περ. δ' του ν. 4174/2013 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 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. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 8 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «**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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 32 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/2013), ορίζεται ότι: «**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 διαπίστωσής 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. ...».

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε το σχετικό αίτημα υπαγωγής στις ευνοϊκότερες διατάξεις μέσα στην οριζόμενη ανατρεπτική προθεσμία των 15 ημερών.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ:

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ διαχειριστικής περιόδου 2005	
Διαφορά φόρου	4.907,65€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	5.889,18€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.796,83€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ διαχειριστικής περιόδου 2006	
Διαφορά φόρου	6.500,75€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	7.800,90€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.301,65€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ διαχειριστικής περιόδου 2005	
Πρόστιμο	7.592,40€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ	
διαχειριστικής περιόδου 2006	
Πρόστιμο	13.570,56€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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).