



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Θεσσαλονίκη 9-3-2016

Αριθμός απόφασης: 169

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη
Τηλέφωνο : 2313-333256
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.
- 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 11/11/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, ΑΦΜ, με έδρα τοΙ Θεσσαλονίκης, στην, κατά των με αρ.2015 και-2015 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του προϊσταμένου της ... Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, διαχειριστικών περιόδων 2001 και 2002 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Τις με αρ.2015 και2015 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του προϊσταμένου της ... Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, διαχειριστικών περιόδων 2001 και 2002 αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 16/2/2015 εισήγηση του τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 11/11/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, 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:

1. Με την με αριθμό2015 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 2001 (01/01/2001 – 31/12/2001) του Προϊσταμένου της ... Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, συνολικού ποσού 48.465,69 €.

2. Με την με αριθμό2015 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 2002 (01/01/2002 – 31/12/2002) του Προϊσταμένου της ... Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, συνολικού ποσού 42.372,00 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν ελέγχου που πραγματοποίησε το Σ.Δ.Ο.Ε. Κ. Μακεδονίας στο, όπου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρία έλαβε : α) στη χρήση 2001, ένα μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο με καθαρή αξία 117.388,11 € και εκδόθηκε η με αρ.2015 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της .. Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης και β) στη χρήση 2002, τέσσερα μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 102.000,00 € και εκδόθηκε η με αρ.2015 Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της ... Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

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

1. Οι επίμαχες χρήσεις έχουν παραγραφεί.
2. Οι επίμαχες χρήσεις έχουν περαιωθεί και ελεγχθεί.
3. Η κρίση του ελέγχου που θεμελιώνεται βασικά, στην παραβατική συμπεριφορά του αντισυμβαλλόμενου σωματείου, είναι πλημμελώς αιτιολογημένη.
4. Οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές.
5. Από κανένα σημείο της Έκθεσης Ελέγχου δεν προκύπτει αδυναμία του ελέγχου περί λογιστικού προσδιορισμού.
6. Ο έλεγχος θεωρεί ως παράβαση την συνολική αξία του τιμολογίου, ενώ δέχεται ότι η συναλλαγή έχει πραγματοποιηθεί και μέρος του τιμήματος έχει καταβληθεί.
7. Τίθεται ζήτημα εφαρμογής ευνοϊκότερης διάταξης όσον αφορά στο Ν.4110/2013, ο οποίος αντικατέστησε το άρθρο 32 του Ν2238/1994, καθώς και των άρθρων 27 του Ν.4174/2013 και 28 του Ν.4172/20013, διατάξεις που δεν προβλέπουν τη λήψη εικονικών ως λόγο μη εφαρμογής του λογιστικού προσδιορισμού.

8. Πλημμελώς δεν προσδιορίστηκαν αυτοτελώς τα ακαθάριστα έσοδα στο Φ.Π.Α. αλλά ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων στο Φ.Π.Α. στηρίχθηκε στα δεδομένα του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος.

1. Ως προς την παραγραφή

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 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.» και στην παράγραφο 3 του άρθρου 49 του ίδιου νόμου ορίζεται «3. 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. 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 2 του Ν.4098/2012, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής προστίμου, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31/12/2012, παρατείνεται μέχρι 31/12/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών που λήγουν στις 31/12/2013 παρατείνονται κατά δύο έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α)...β)_για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31/12/2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 3 (πρώην άρθρο 66) του Ν.4174/2013, ως έναρξη του ελέγχου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή

υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.

Ειδικά εξάλλου για τη χρήση 2001, το κατ' άρθρο 84 παρ. 4 του Ν. 2238/94 δεκαετές δικαίωμα ίσχυε μέχρι την 31/12/2012, η οποία προθεσμία παρατάθηκε στις 31/12/2013 με το άρθρο 2 του Ν.4098/2012. Όσον αφορά στη χρήση 2002 το κατ' άρθρο 84 παρ. 4 του Ν. 2238/94 δεκαετές δικαίωμα ίσχυε μέχρι την 31/12/2013. Σε κάθε περίπτωση, η με αρ./2011 αρχική εντολή ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. εκδόθηκε στις 10/11/2011 και αντικαταστάθηκε, κατόπιν αποχώρησης των ελεγκτών από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κ. Μακεδονίας, με την με αρ./2013, σύμφωνα με τα συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν στην υπηρεσία κατόπιν του φορολογικού ελέγχου που διεξήχθη στον Εφόσον είχαν συντρέξει εντός της δεκαετίας, όμως, οι προϋποθέσεις του παραπάνω άρθρου για τη θέση σε ισχύ της δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής, το δεκαετές δικαίωμα του Δημοσίου παρατάθηκε περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4203/2013, μέχρι 31/12/2015.

Επειδή, στο άρθρο 36 παρ. 3 και 4 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. 4. Εάν ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου συνεπάγεται τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί, η αντίστοιχη προσαρμογή φόρου διενεργείται στο παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και στο οποίο αφορά ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 72 (πρώην 66) παρ. 11 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. 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. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επομένως, νόμιμα και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής ενήργησε η φορολογική αρχή και ως εκ τούτου, η ένσταση παραγραφής του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμη.

2. Ως προς τους ισχυρισμούς περί περαίωσης των επίμαχων χρήσεων

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: Κατά την έννοια των άρθρ. 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν.1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα

πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγιναν 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 διάταξη του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000, πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. 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. Κατά την έννοια της διάταξης αυτής, που αναφέρεται σε οριστικές πράξεις προσδιορισμού του φόρου, χωρίς διάκριση ως προς τον τρόπο οριστικοποίησής τους, δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών πράξεων και επί οριστικοποιήσεων της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου δια διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, ακόμη δε και στις περιπτώσεις περαίωσης των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων. Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕφίωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000). Εν προκειμένω, η φορολογική αρχή προέβη σε επανέλεγχο της προσφεύγουσας και στη σύνταξη των εκθέσεων επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ μετά την από2013 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κ. Μακεδονίας (έναρξη ελέγχου και ακύρωση βιβλίων και στοιχείων την 10/11/2011), από την οποία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα, στις χρήσεις 2001 και 2002, έλαβε και καταχώρησε στα τηρηθέντα βιβλία της μερικώς, ως προς την αξία, εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως του

3. Ως προς τους ισχυρισμούς περί πραγματικών συναλλαγών και μη αιτιολογημένης κρίσης του ελέγχου

Επειδή, από σχετική νομολογία του ΣτΕ (Βλ. απόφ. ΣτΕ 117/2013 : « ... το δικαστήριο που δικάζει υπόθεση σχετική με φόρο προστιθέμενης αξίας δεσμεύεται ως προς την ύπαρξη της παράβασης του ΚΒΣ και δύναται να κρίνει κατ' αρχήν, παρεπιπτόντως το ζήτημα αν υπάρχει ή όχι παράβαση του ΚΒΣ...», ενισχύεται ο παρακολουθηματικός χαρακτήρας των δύο φορολογιών με την έννοια ότι οι παραβάσεις του ΚΒΣ δεσμεύουν τη φορολογία ΦΠΑ, εφόσον αφορούν την ίδια διαχειριστική χρήση, προσδίδοντας κατ' αυτόν τον τρόπο ισχύ δεδικασμένου.

Επειδή, η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων επιδρά, σύμφωνα με τα ανωτέρω και στις λοιπές φορολογίες, ήτοι φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, όπως αυτές καταγράφονται στην από2013 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Σ.Δ.Ο.Ε. Κ. Μακεδονίας, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, η προσφεύγουσα αποδέχτηκε, μέσω του με αρ. σημειώματος περαίωσης του Ν. 3888/2010, τις με αρ. και Αποφάσεις Επιβολής

Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της ... Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, που αφορούν στη παράβαση της λήψης των μερικώς εικονικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών από τον

Επειδή από την πράξη αποδοχής και συμβιβασμού από μέρους της προσφεύγουσας των παραβάσεων του ΚΒΣ για λήψη εικονικών στοιχείων που καταλογίστηκαν σύμφωνα με την από2013 Έκθεση Ελέγχου του ΣΔΟΕ, τεκμαίρεται ότι τελούσε σε γνώση της εικονικότητας της συναλλαγής. Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός περί πραγματικών συναλλαγών κρίνεται αβάσιμος. Άλλωστε η προσφεύγουσα, κατά το χρόνο διενέργειας της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, διατηρούσε κάθε δικαίωμα προσφυγής ενώπιον της Υπηρεσίας μας σε περίπτωση αμφισβήτησης των παραβάσεων που της καταλογίστηκαν.

4. Περί εξωλογιστικού προσδιορισμού

Επειδή, στο άρθρο 30 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται ότι : «*Παρ.4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) β) γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, δ)ε).....ζ).....η).....θ) Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζόμενων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής. ... Παρ.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) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο. γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ. δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού. ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.».*

Επειδή, με το άρθρ. 32 παρ. 1 του Ν.2238/94 ορίζεται ότι στις επιχειρήσεις που τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, ανεξάρτητα από την κατηγορία τους, το καθαρό εισόδημα τους εξευρίσκεται εξωλογιστικώς εφόσον η ανακρίβεια ή ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση σύμφωνα με την από2013 Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Κ.Μακεδονίας, κρίθηκε ότι έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα υπό κρίση έτη:

για την χρήση 2001 ένα (1) Τ.Π.Υ. καθαρής συνολικής αξίας 117.388,11 €

για την χρήση 2002 τέσσερα (4) Τ.Π.Υ. καθαρής συνολικής αξίας 102.000,00 € και η εικονικότητα των εν λόγω φορολογικών στοιχείων συνίσταται αποκλειστικά και μόνο στο ύψος της τιμολογηθείσας αξίας με εικονική αξία που δεν μπορεί να προσδιοριστεί.

Επειδή, προκύπτει ότι για τις επανελεγχόμενες χρήσεις έλαβε Τ.Π.Υ. μερικώς εικονικών ως προς την αξία και είναι πράξεις ή παραλήψεις μεγάλης έκτασης και επειδή τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία αντιπροσωπεύουν μεγάλο ποσοστό επί των ακαθαρίστων εσόδων όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα :

ΧΡΗΣΗ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ Τ.Π.Υ.	ΚΑΘΑΡΗ ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΠΟΥ ΑΝΤΙΠΡΟΣΟΠΕΥΟΥΝ ΤΑ ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ
2001	1	117.388,11 €	1.035.736,49 €	11,34%
2002	4	102.000,00 €	1.232.247,05 €	8,28%

και συνεπώς επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματα.

Επειδή, κατόπιν όλων των ανωτέρω, ορθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο τα βιβλία της επιχείρησης της προσφεύγουσας ως ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των ανωτέρω χρήσεων.

5. Ως προς την μη αποδοχή του ελέγχου της μερικής αξίας των τιμολογίων κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος.

Επειδή, η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης φόρου υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου. Συνεπώς, το παραστατικό στοιχείο που εκδίδεται για να καλύψει δαπάνες και να δικαιολογήσει την έκπτωση θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει καθότι το επίδικο φορολογικό στοιχείο κρίθηκε μερικώς εικονικό ως προς την αξία. (σχετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 §1 περ.β' του Ν.2859/00 δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών μπορεί να ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει 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 οποίον επιβαρύνθηκαν.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94 ορίζονται οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης και την έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα. Επιπρόσθετα, στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1029/17-2-2006 η οποία εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.20 του άρθρου 31 του Ν.2238/94, ορίζεται και η περίπτωση μη εκπιπτόμενης δαπάνης εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη είναι εικονική (ΣτΕ 1823/94, ΣτΕ 141/1993).

Επειδή, τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά, βάσει των ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή αφαίρεσε από τον προς έκπτωση φόρο δαπανών της χρήσης 2001 και 2002 με τη συνολική αξία του Φ.Π.Α. των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων.

6. Ως προς το ζήτημα περί εφαρμογής ευνοϊκότερων διατάξεων

Επειδή, οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 4 Ν.4110/2013, ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά και δεν τίθεται θέμα αναδρομικής ισχύος, διότι 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... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι **ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά** που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου** (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012). Κατά συνέπεια δεδομένου ότι κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2001 και 2002, οπότε και τελέστηκαν οι παραβάσεις, βρίσκονταν ισχύ οι διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1994 που ρύθμιζε το συγκεκριμένο φορολογικό αντικείμενο, ορθώς και σύννομα εφαρμόστηκαν οι εν λόγω διατάξεις για την στοιχειοθέτηση της παράβασης και την επιβολή των προβλεπόμενων προσθέτων φόρων.

7. Ως προς τον ισχυρισμό ότι πλημμελώς προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο τα ακαθάριστα εσόδα στο Φ.Π.Α. καθώς στηρίχθηκε στα δεδομένα του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/2000) 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 Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται 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, όταν από τα νέα συμπληρωματικά στοιχεία διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων του υπόχρεου (ΣτΕ.4843/-5/1988) και εικονικότητα των καταχωρηθέντων στοιχείων και απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος ή εκπτώσεις κ.λπ. ως προς τον ΦΠΑ, η οποία επιβάλλει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος ορισμένης πηγής, δεν αποκλείεται να προσδιορισθεί πλέον με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα από την πηγή αυτή εξωλογιστικά και ενιαία κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων (ΣτΕ.4843-5/1988, 1425, 1426/2000). Δεν αποκλείεται δε (ιδιαίτερα επί προσφυγής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος κ.λπ.) και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους

επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων (ΠΟΛ. 1100/10.4.2001, ΣΤΕ 102/2001).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 11/11/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, ΑΦΜ
.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την υπ. αριθμ.2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. καταλογιζόμενο με την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2001 – 31/12/2001	
Ποσό διαφοράς φόρου	22.029,86
Πρόσθετος φόρος Φ.Π.Α. λόγω ανακρίβειας (120%)	26.435,83
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	48.465,69

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την υπ. αριθμ.2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. καταλογιζόμενο με την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2002 – 31/12/2002	
Ποσό διαφοράς φόρου	19.260,00
Πρόσθετος φόρος Φ.Π.Α. λόγω ανακρίβειας (120%)	23.112,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	42.372,00

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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).