



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604562
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

19-11-2015

Αριθμός απόφασης:

4466

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
- β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, ΘΕΣΗ, κατά των: 1) υπ' αριθ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 01/01/2002-31/12/2002, 2) υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2003, 3) υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 2002, 4) υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Προστίμου ΦΠΑ, άρθρου 6 Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 2002, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Τις: 1) υπ' υπ' αριθ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 01/01/2002-31/12/2002, 2) υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2003, 3) υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 2002, 4) υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Προστίμου ΦΠΑ, άρθρου 6 Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 2002, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την από εισήγηση του τμήματος της Υπηρεσίας μας.

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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ. προσαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 618.727,60 €, για τη διαχειριστική χρήση 01/01/2002-31/12/2002 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 4 του ν. 2523/97 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 11§ 1, 12§1, 18 § 3, 9, του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν τις προβλεπόμενες, από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, κυρώσεις.

Η παράβαση αφορά τη λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας, σαράντα (40) εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 309.363,80 € πλέον φπα 55.685,30 €, ήτοι συνολικής αξίας 365.049,10 €, εκδόσεως της επιχείρησης "....., ΑΦΜ, με διεύθυνση και αντικείμενο εργασιών Εμπορία ειδών χάρτου."

2) Με την υπ' αριθ. προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2003 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας σύνολο φόρου εισοδήματος 213.885,69 €, ήτοι: α) φόρος εισοδήματος ποσού 101.046,46 €, πλέον 121.255,75 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), β) τέλη χαρτοσήμου ποσού 3.787,65 €, πλέον 4.545,18 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), γ) εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη ποσού 757,53 €, πλέον 909,04 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι σύνολο 232.301,61 € μείον καταβληθέντα λόγω περαίωσης, με το ν. 3259/2004 ποσό 18.415,92 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά από επανέλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του Ν. 2238/2004, συνεπεία του υπ'αριθμ. πρωτ. (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ.) δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ.

3) Με την υπ' αριθ. προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 2002 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 78.897,05 €, πλέον 94.676,46 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά από επανέλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2859/2000, συνεπεία του υπ'αριθμ. πρωτ. (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ.) δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ.

4) Με την υπ' αριθ. προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Προστίμου ΦΠΑ, άρθρου 6 Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 2002 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 167.055,90 €.

Η παράβαση αφορά την έκπτωση φπα συνολικού ποσού 55.685,30 €, λόγω λήψης εικονικών τιμολογίων, και βάσει του άρθρου 6 του ν.2523/97 επιβλήθηκε πρόστιμο το οποίο είναι τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε, ήτοι 55.685,30*3.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φπα και προστίμου φπα καθώς και της ΑΕΠ του ΚΒΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. το δικαίωμα της καθ' ής Δ.Ο.Υ. για επανέλεγχο και επιβολή των συμπροσβαλλομένων φορολογικών επιβαρύνσεων εις βάρος μου, για την κρινόμενη χρήση 2002, έχει ήδη υποπέσει εις παραγραφή, η χρήση 2002 είχε ήδη ελεγχθεί και περαιωθεί, και τυχόν παράταση για την συγκεκριμένη ελεγχόμενη χρήση 2002 της φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου είναι όλως αντισυνταγματική.
2. η Δ.Ο.Υ. μη νόμιμα προέβη στην έκδοση και επίδοση του συμπροσβαλλόμενου προστίμου Κ.Β.Σ. εις βάρος μου, για χρήση ήδη ελεγχθείσα και περαιωθείσα, καθόσον δεν προβλέπεται η εν λόγω δυνατότητα της αρμοδίας Δ.Ο.Υ. επικαλούμενη τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 για νέα συμπληρωματικά στοιχεία.
3. το πρόστιμο έπρεπε να επιβληθεί ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων.
4. οι συμπροσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν ευθέως από ακυρότητα, καθόσον, ουδέποτε μου κοινοποιήθηκε νομότυπα σχετική κλήση να εκφράσω τις απόψεις μου, καθώς και το δικαίωμα ακρόασής μου.
5. Αοριστία-Παράλειψη ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας για την θεμελίωση της νομικής και πραγματικής βάσης προσδιορισμού της εικονικότητας, κατά παράβαση του άρθ. 64 του Ν. 4174/2013.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 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, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή σύμφωνα με τις ακόλουθες νομοθετικές ρυθμίσεις:

Ν.3513/2006, Άρθρο 11

Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31.12.2008. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών. (Σχετ.1145/21-12-2006)

Ν.3697/2008, Άρθρο 29

«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **31.12.2009**.»

Ν.3790/2009, άρθρο 10

«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις **31.12.2009**, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **30.6.2010**.»

Ν.3842/2010, άρθρο 82

«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις **30.6.2010**, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **31.12.2010**.»

N.3888/2010, άρθρ.12

«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις **31.12.2010** ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **31.12.2011**.»

N.4002/2011, άρθρ.18

«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις **31.12.2011**, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι **31.12.2012**.»

N.4098/2012, άρθρο 2

«Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις **31.12.2012**, παρατείνεται μέχρι **31.12.2013**.»

N.4203/2013, άρθρο 22

«Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) και

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 στην προκειμένη περίπτωση η εντολή ελέγχου της υπό κρίση υπόθεσης εκδόθηκε μέχρι 31-12-2013 και συγκεκριμένα στις, ο ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για τον έλεγχο της προσφεύγουσας επιχείρησης, είναι απορριπτέος ως νομικά αβάσιμος.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου η χρήση 2002 για τη προσφεύγουσα, είχε περαιωθεί οριστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3259/2004, όπως προκύπτει από τη με ημερομηνία έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έχει γίνει αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών, και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001, καθώς και με την 2122/2012 απόφαση του ΣτΕ, "Κατά την έννοια των άρθρ. 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 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.

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 γι' 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)..... “

Εξάλλου δύναται και μόνη η έκθεση του ΣΔΟΕ να αποτελέσει το νόμιμο έρεισμα της περί επιβολής προστίμου πράξης του αρμόδιου προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. χωρίς να απαιτείται η σύνταξη από τον τελευταίο αυτόν άλλης χωριστής έκθεσης ελέγχου ενώ εξάλλου αυτή καθ' αυτή η έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμου από τον ως άνω Προϊστάμενο σημαίνει την πλήρη αποδοχή των πορισμάτων της συνταχθείσας έκθεσης χωρίς να χρειάζεται ιδιαίτερη και ρητή αναφορά προς τούτο (ΣτΕ 4503/1995, 4783/1996).

Επειδή, αιτία ελέγχου για την προσφεύγουσα, ήταν το υπ' αριθμ. (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ.) δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ., με συνημμένη την από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, με το οποίο γνωστοποιήθηκαν στοιχεία για την εικονικότητα συναλλαγών της προσφεύγουσας στη κρινόμενη χρήση 2002 (λήψη σαράντα (40) εικονικών φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ,), διαβιάστηκαν (την) στην αρμόδια φορολογική αρχή μετά τη περαίωση των φορολογικών υποθέσεων, με διοικητική επίλυση της διαφοράς, της χρήσης που αφορούν οι προσβαλλόμενες πράξεις (περαίωση σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3259/2004 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2002), η ως άνω έκθεση και το δελτίο πληροφοριών αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994, με βάση τα οποία συντάχθηκαν οι από ΕΚΘΕΣΕΙΣ: ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Ν. 2238/1994, ΦΠΑ Ν. 2859/2000, και ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΠΑ ΑΡΘΡΟΥ 6 Ν. 2523/1997 της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι & προσβαλλόμενες, Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ & Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν. 2523/1997 αντίστοιχα.

Επειδή, βάσει του άρθρου 9 του ν. 3259/2004, όπως τροποποιήθηκε με το ν. 3697/2008, ορίζεται ότι: 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 του άρθρου 68 παράγραφος 2 του ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμπληφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και φπα.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι, η διενέργεια ελέγχου σε περαιωμένη χρήση ήταν παράνομη και ως εκ τούτου μη νόμιμα προέβει στην έκδοση των πράξεων και τον καταλογισμό των φόρων, πρέπει να απορριφθεί, ως αναιτιολόγητος, αβάσιμος και μη σύννομος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 του ν. 2523/1997, ορίζεται ότι: “Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

α).....β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των 880,00 ευρώ.....”

Επειδή, η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, καθώς και η νόθευση αυτών, θεωρείται ιδιόζουσα φορολογική παράβαση, επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, και όχι με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, ως επικαλείται η προσφεύγουσα, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της τυγχάνει αβάσιμος και μη σύννομος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζεται ότι:

§1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

§2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή σύμφωνα με τη γενική διάταξη του **άρθρου 6 ν. 2690/1999** (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας), οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον 5 πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης.

Επειδή η προθεσμία που προβλέπει η διάταξη του **άρθρου 28 ν. 4174/2013** είναι ειδική και ευνοϊκότερη σε σχέση με την ως άνω γενική 5ήμερη προθεσμία προηγούμενης ακρόασης (η οποία άλλωστε καθορίζει την ελάχιστη προθεσμία που πρέπει να χορηγηθεί στο διοικούμενο-φορολογούμενο, προκειμένου να προετοιμάσει την απάντησή του), υπερισχύει της γενικής προθεσμίας που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κοινοποίησε εγγράφως την με εξουσιοδότηση από την διαχειριστή της προσφεύγουσας, στην κ., το με αριθ. πρωτ.: Σημείωμα Διαπιστώσεων, με προθεσμία είκοσι (20) ημερών για να εκφράσει προφορικά ή εγγράφως τις απόψεις της.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα απάντησε με το με αριθμό πρωτ.: υπόμνημα, και εν συνεχεία υπέβαλε και το αριθμ. πρωτ. συμπληρωματικό υπόμνημα, με επισυναπτόμενα συμπληρωματικά στοιχεία.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί μη κλήσης σε ακρόαση είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επειδή, αναφορικά με την προηγούμενη ακρόαση του διοικουμένου, το ΣΤΕ έχει κρίνει ότι εφόσον ο αιτών την ακύρωση διοικητικής πράξης λόγω μη κλήσης του σε ακρόαση δεν προβάλλει στοιχεία που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε διαφορετικό αποτέλεσμα από αυτό που διαμόρφωσε η τελικώς εκδοθείσα πράξη, αναφέροντας τους σχετικούς ισχυρισμούς στο εισαγωγικό της δίκης δικόγραφο, ο σχετικός λόγος ακύρωσης απορρίπτεται ως αλυσιτελής (ΣΤΕ Ολ 4447/2012, 3382/2010).

Μάλιστα, το Ανώτατο Ακυρωτικό έχει δεχθεί, σε μια μάλλον προβληματική, ενόψει και του άρθρου 6 παρ. 4 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, συλλογιστική, ότι, εφόσον προβλέπεται ενδικοφανής διαδικασία, το πέρας της οποίας ορίζει και το σημείο της λήξης της διοικητικής διαδικασίας, η παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου «καλύπτεται», αφού αυτός είχε την ευκαιρία να διατυπώσει τους κρίσιμους ισχυρισμούς του κατά τον έλεγχο της διοικητικής πράξης από τη διοίκηση (έτσι και ΣΤΕ 4918/2012). Η νομολογιακή κατασκευή της αλυσιτελείας εφαρμόζεται πλέον και στις διαφορές ουσίας, ενώ φαίνεται ότι η παραπάνω αναφερθείσα αντίληψη του ΣΤΕ παγιώνεται ως νομολογιακή τάση (βλ. ΣΤΕ 2180/2013).

Ρητά λοιπόν το Συμβούλιο της Επικρατείας απαιτεί προκειμένου να προβεί σε ακύρωση της πράξης για παράβαση ουσιώδους τύπου όχι μόνο την προβολή σχετικού λόγου περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης (γεγονός που στη συγκεκριμένη υπόθεση δεν ισχύει) αλλά και αναφορά των όσων θα μπορούσαν να προβληθούν ενώπιον της Διοίκησης και δεν προβλήθηκαν και τα οποία θα μπορούσαν να είχαν ανατρέψει την τελική κρίση της τελευταίας (η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο που να μπορεί να ανατρέψει το αποτέλεσμα του φορολογικού ελέγχου, με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής). Εξάλλου στις εκθέσεις ελέγχου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. αναφέρει τα με αριθμ. πρωτ. & απαντητικά έγγραφα της σε αντίστοιχα ερωτήματα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., και τα οποία λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των υπό κρίση αποφάσεων και πράξεων.

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, από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση ως προς τη διάταξη και τη βαρύτητα της παράβασης περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η ελεγκτική αρχή σε καμία περίπτωση δεν προέβη σε αυθαίρετες εκτιμήσεις, αλλά βασίστηκε στο πόρισμα έκθεσης ελέγχου άλλης υπηρεσίας (.... Δ.Ο.Υ.) που αφορά την εκδότρια επιχείρηση, από την οποία η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα εικονικά τιμολόγια. Συγκεκριμένα, ως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ., της ... Δ.Ο.Υ., η οποία ουσιαστικά συμπεριλαμβάνεται στις από ως άνω εκθέσεις ΚΒΣ, φορολογίας εισοδήματος, φπα και προστίμου φπα ... " 1 Η επιχείρηση «.....», εμπόριο ειδών χάρτου με ΑΦΜ, και διεύθυνση, παρά την επιδοθείσα στις γραπτή πρόσκληση του άρθρου 36§1 του Π.Δ. 186/92 προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία των χρήσεων 2000-2006, αυτά δεν τα προσκόμισε ούτε υπέδειξε τόπο και χρόνο για τη παραλαβή αυτών.

2) για τις χρήσεις 2002 και επόμενες δεν διέθετε επαγγελματική εγκατάσταση που λόγω της συγκεκριμένης δραστηριότητας «Χονδρικό εμπόριο ειδών χάρτου» καθιστά αδύνατη την πραγματοποίηση των συναλλαγών που αναφέρονται στα εκδοθέντα τιμολόγια,

3) οι αγορές της επιχείρησης για τις χρήσεις 2002 έως και 2005, τόσο σύμφωνα με τα στοιχεία του TAXIS όσο και των υποβληθεισών δηλώσεων, είναι μηδενικές ενώ τα ακαθάριστα έσοδα ανέρχονται, βάσει των στοιχείων TAXIS και των εκδοθέντων τιμολογίων, στο ποσό για τη χρήση 2002: €, για τη χρήση 2003: €, για τη χρήση 2004: € και για τη χρήση 2005: €.

Επιπλέον για τη χρήση 2000 οι αγορές ανέρχονται στο ποσό των ... δρχ και τα ακαθάριστα έσοδα στο ποσό των δρχ, ενώ για τη χρήση 2001 οι αγορές είναι μηδενικές και τα ακαθάριστα έσοδα δρχ σύμφωνα με τα στοιχεία που μας διαβίβασε η Γ.Γ.Π.Σ.,

4) το μεταφορικό μέσο το οποίο αναγράφεται στα σχετικά Δ.Α. δεν είναι δυνατό να πραγματοποιήσει τις συγκεκριμένες μεταφορές, όπως αναφέρεται ανωτέρω,

5) όλες οι υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ για τις χρήσεις 2002 έως και 2005 είναι μηδενικές όσον αφορά τις αγορές και τα ακαθάριστα έσοδα και επιπλέον η ελεγχόμενη δηλώνει, στη δήλωση φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007, αδράνεια της επιχείρησης από τη χρήση 2002 και επόμενες,

6) η ελεγχόμενη είναι μια μικρή επιχείρηση με έδρα στην επαρχία (.....) γεγονός το οποίο σημαίνει ότι τόσο το κόστος μεταφοράς όσο και το κόστος παραγωγής είναι μεγάλο καθώς δεν υπάρχουν πρώτες ύλες στο τόπο παραγωγής και από την άλλη οι λήπτριες επιχειρήσεις έχουν όλες έδρα στην περιοχή της Αττικής.

Επειδή, ως αποδεικνύεται από τα παραπάνω, το πόρισμα του ελέγχου δεν είναι αυθαίρετο, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, αλλά τα στοιχεία στα οποία στηρίζεται είχαν έρθει σε γνώση του προσφεύγοντος, σύμφωνα με το αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων, το οποίο κοινοποιήθηκε την, και στο οποίο εξέθεσε τις απόψεις του με τα αριθμ. πρωτ. & υπομνήματά του, τα οποία και λήφθηκαν υπόψη του ελέγχου. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι, μη νόμιμοι και ανατιολόγητοι.

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 επιτηδευματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του περί καλής πίστης.

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

Η φορολογική αρχή, που έχει το βάρος αποδείξεως της εικονικότητας, βαρύνεται με την απόδειξη της ανυπαρξίας του φερομένου ως εκδότη των τιμολογίων, η δε λήπτρια φέρει το βάρος αποδείξεως της καλής πίστης ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ΣτΕ 394/2013).

Στην προκειμένη περίπτωση όμως, η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία των αντίστοιχων συναλλαγών (*δεν διέθετε επαγγελματική εγκατάσταση, δεν πραγματοποίησε αγορές, το μεταφορικό μέσο το οποίο αναγράφεται στα σχετικά Δ.Α. δεν είναι δυνατό να πραγματοποιήσει τις συγκεκριμένες μεταφορές, δηλ δεν διέθετε ούτε καν την στοιχειώδη υποδομή που απαιτείται για την λειτουργία έστω και περιορισμένης δυνατότητας*) και ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης του προσφεύγοντος, ούτε κατ' επέκταση, απαιτείται να αποδειχθεί από τη φορολογική αρχή η κακοπιστία αυτής. Στην μη προσκόμιση εξάλλου από τους αντισυμβαλλόμενους φορολογικών στοιχείων αποδεικνυόντων την πραγματοποίηση των αντίστοιχων συναλλαγών, στηρίχθηκε επίσης η εκτίμηση της φορολογικής διοικήσεως (ΣτΕ 116/2013).

Επειδή η προσφεύγουσα όφειλε ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων να αποδείξει την καλή της πίστη ως προς τον εκδότη με κάθε νόμιμο μέσο, όπως για παράδειγμα την επίσκεψη στην έδρα (του εκδότη), να παράσχει πληροφορία για ονόματα προσώπων με τα οποία ήρθε σε επαφή ή αριθμούς τηλεφώνων που χρησιμοποίησε για τις παραγγελίες της ως αναφέρει στη ενδικοφανή προσφυγή, και όχι να αρκεστεί πλημμελώς στην πληροφορία ότι πρόκειται για φορολογικά υπαρκτά πρόσωπα (βλ. ΣτΕ 3151/2006,3411/2004,1553,1264/2003,881/2002).

Εξάλλου, σύμφωνα με την 1404/2015 απόφαση του ΣτΕ, *“ Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες. ”*

Επειδή, σύμφωνα με την από έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., η λήψη των υπό κρίση εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι μεγάλης έκτασης καθώς ανέρχεται σε ποσοστό 16,80% των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων, έκρινε τα βιβλία της χρήσης 2002 ανακριβή και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§2 του ν. 2238/1994, ο δε προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων προσδιορίσθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§2 του ως άνω Νόμου. Εν προκειμένω τα καθαρά κέρδη προσδιορίσθηκαν στο ποσό των 429.606,72 €, τα οποία σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου το ανωτέρω προσδιορισθέν καθαρό κέρδος προκύπτει με πολλαπλασιασμό των προσαυξημένων ακαθαρίστων εσόδων με τον διπλασιασμό του ΜΣΚΚ, ήτοι, 1.988.920,00 $(1.841.592,60 \cdot 8\%) \cdot 21,60\%$ $(12\% \cdot 80\%)$.

Επειδή, ο λογιστικός προσδιορισμός εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31§1 του ν. 2238/1994, προσδιορίσθηκε στο ποσό των 360.205,55 €, ήτοι στα καθαρά δηλούμενα από την προσφεύγουσα κέρδη που προέκυψαν από τα βιβλία της, προστίθεται η αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων 309.363,80 €.

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων, τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν με βάσει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό είναι μεγαλύτερα αυτών του λογιστικού προσδιορισμού, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, και ως φορολογητέα κέρδη έλαβε το ποσό των 429.606,72 €, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 32 ν.2238/94.

Επειδή, στο άρθρο 32§1 του Ν 2859/2000 ορίζεται, μεταξύ άλλων ότι: «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 σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ)....».

Επειδή, σύμφωνα με την από έκθεση επανελέγχου φπα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., τα βιβλία της υπό κρίση χρήσης 2002, κρίθηκαν **ανακριβή** και σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000 τα προσδιορισθέντα εξωλογιστικά στη φορολογία εισοδήματος ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών, ενώ βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων δεν αναγνωρίζεται από την αξία των εισροών, ο φπα των εικονικών τιμολογίων, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ., εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φπα, και καταλόγισε τον αναλογούντα φπα.

Επειδή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν. 2523/97 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., ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ., εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν. 2523/1997.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις ΚΒΣ, επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος, προσδιορισμού Φ.Π.Α. και άρθρου 6 ν. 2523/1997, της Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις φόρου εισοδήματος, φπα και επιβολής προστίμου ΦΠΑ και ΚΒΣ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου πρέπει να απορριφθούν, ως αβάσιμοι και μη αποδεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής, και την επικύρωση:

1) της υπ'αριθμ. Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 01/01/2002-31/12/2002.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :
Πρόστιμο συνολικού ποσού 618.727,60 €.

2) της υπ'αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 01/01/2002-31/12/2002.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Ακαθάριστα έσοδα	1.988.920,00
ΣΚΚ	21,60%
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας εισήγησης	429.606,72

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα Κέρδη		25.420,87	429.606,72	429.606,72
Φόρος	Ιστορικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό	3.672,45	104.718,91	104.718,91
Προκαταβολή φόρου		3.495,37	3.495,37	3.495,37
Τέλη χαρτ/μου κερδών		508,42	4.296,07	4.296,07
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		101,68	859,21	859,21
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου				
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής			121.255,75	121.255,75
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών			4.545,18	4.545,18
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρ/μου			909,04	909,04
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)				
Έλεος Επιτηδεύματος				
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	7.777,92	240.079,53	240.079,53
	για επιστροφή			
Μείον καταβληθέντα με Ν. 3259/2004 περαιώσεως			18.415,92	18.415,92
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών			221.663,61	221.663,61

3) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 2002.

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Χρεωστικό υπόλοιπο	78.897,05
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	94.676,46
Σύνολο για βεβαίωση	173.573,51

4) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, άρθρου 6 Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 2002.

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 167.055,90 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

α/α

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).