



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, 20-11-2015

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Αριθμός απόφασης: 214

Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333249

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην

αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-04-2015 (ΦΕΚ Β' 815/07-05-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης-2015** και με **αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή** της εταιρείας, με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**, και έδρα επί της οδού, στη, κατά των με αριθμό α)-2015 **οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005** β)-2015 **οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005 (οικονομικού έτους 2006)** γ)-2015 **οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005** και δ)-2015 **πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 του Ν. 2523/97) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις με αριθμό α)-2015 **οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005** β)-2015 **οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005 (οικονομικού έτους 2006)** γ)-2015 **οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005** και δ)-2015 **πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 του Ν. 2523/97) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005**, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις από-2015 α) **έκθεση ελέγχου προστίμου Κ.Β.Σ.** β) **έκθεση ελέγχου εισοδήματος (Ν. 2238/94)** γ) **έκθεση ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας (Ν. 2859/2000)** και δ) **έκθεση ελέγχου ειδικού τριπλάσιου προστίμου Φ.Π.Α. (αρ. 6 Ν. 2523/97) της Δ.Ο.Υ.**

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής διά της από-2015 **Εισήγησης της Δ.Ο.Υ.**, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την από-2015 **εισήγηση του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.**

Επί της από-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό-2015 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 50.000,00 € για τη **διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 β' του Ν. 2523/97, λόγω παράβασης των άρθρων 2 § 1, 12 §§ 1,9,10,11 και 14, 18 § 2 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/97, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 § 10β του Ν. 2523/97.

Η παράβαση αφορά στην **λήψη ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου**, καθαρής αξίας **50.000,00 €**, πλέον Φ.Π.Α. **9.500,00 €** από τον - **ΑΦ.Μ.**, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας.

Η ως άνω Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε βάσει της από-2015 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ.

- Με την με αριθμό-2015 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** οικ. έτους 2006 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας **κύριος φόρος εκ 96.230,46 €** πλέον **πρόσθετου φόρου (λόγω ανακρίβειας) εκ 115.476,55 €**, δη σύνολο φόρου εκ 211.707,01 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν **εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του οικ. έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005)**, καθόσον τα τηρηθέντα **βιβλία και στοιχεία** της προσφεύγουσας κρίθηκαν **ανακριβή**. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος αποδέχτηκε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εκ 532.719,16 €, ως αυτά προκύπτουν από την υποβληθείσα (στη Δ.Ο.Υ.) υπ' αρ./2006 δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικού προσώπου και το εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης βάσει του Ν. 3697/2008 χρήσεων 2004, 2005, 2006, που η «.....» αποδέχθηκε και εξόφλησε. Ακολουθώντας, προσδιόρισε εξωλογιστικώς τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας, εφαρμόζοντας – προσαυξημένους – τους ανάλογους συντελεστές καθαρού κέρδους σε 369.049,44 €.

Η ως άνω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος εκδόθηκε βάσει της από-2015 Έκθεσης Ελέγχου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.

- Με την με αριθμό-2015 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Φ.Π.Α.** διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας **κύριος φόρος εκ 9.500,00 €** πλέον **πρόσθετου φόρου (λόγω ανακρίβειας) εκ 11.400,00 €**, δη σύνολο φόρου εκ 20.900,00 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν **επαπροσδιορισμού των φορολογητέων εισροών** της προσφεύγουσας **για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005**, καθόσον τα τηρηθέντα **βιβλία και στοιχεία** της κρίθηκαν **ανακριβή**, μετά τη διαπίστωση της παράβασης της λήψης ενός μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 50.000 € πλέον Φ.Π.Α 9.500 €, κατά το ποσό της αξίας του μερικώς εικονικού αυτού στοιχείου. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος, ως προς τις φορολογητέες εκροές, αποδέχτηκε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εκ 532.719,16 €, ως αυτά προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος (εκ 532.719,16 €) αναφ. Όσον αφορά τις φορολογητέες εισροές, ο έλεγχος απέρριψε αυτήν του ληφθέντος μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, και ως εκ τούτου δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τον αναλογούντα Φ.Π.Α. αυτού εκ 9.500,00 €.

Η ως άνω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Φ.Π.Α. εκδόθηκε βάσει της από-2015 Έκθεσης Ελέγχου Φ.Π.Α της Δ.Ο.Υ.

- Με την με αριθμό-2015 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 28.500,00 € για τη **διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005**, ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε, με βάση το ληφθέν εικονικό φορολογικό στοιχείο, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν.2523/97.

Η ως άνω Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε βάσει της από-2015 Έκθεσης Ελέγχου Ειδικού Τριπλάσιου Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 Ν. 2523/97) της Δ.Ο.Υ.

Οι ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου συντάχθηκαν μετά τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., σε εκτέλεση της υπ' αρ.-2014 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η εντολή εκδόθηκε κατόπιν των από-2012 και-2012 εκθέσεων ελέγχου Κ.Β.Σ. του και της αντίστοιχα, κοινοποιηθέντων στην ανωτέρω φορολογική αρχή με τα υπ' αρ. πρωτ.-2012 και ΕΜΠ.-2013 έγγραφά τους αντίστοιχα.

Από τις ανωτέρω εκθέσεις τουκαι της, βάσει των οποίων καταλογίσθηκαν σε βάρος του παραβάσεις για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, προκύπτει ότι μεταξύ αυτών περιλαμβάνεται και ένα τιμολόγιο, συγκεκριμένα το Τ.Π.Υ. Νο-2005, καθαρής αξίας 50.000 €, πλέον Φ.Π.Α. 9.500 €, με λήπτρια την προσφεύγουσα, κρινόμενο ως μερικώς εικονικό, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή δικαιώματος Δημοσίου για τη χρήση 2005, και συγκεκριμένα:

- Δεν τυγχάνει εφαρμογής το άρθρο 22 του Ν. 4203/2013
- Δεν τυγχάνει εφαρμογής το άρθρο 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013 περί παράτασης της

προθεσμίας παραγραφής για δύο ακόμα έτη

- Δεν αρκεί απλή γνωστοποίηση περί επιλογής για έλεγχο, αλλά συγκεκριμένη και ειδικώς εξατομικευμένη εντολή ελέγχου εις βάρος του ελεγχόμενου.
- Η διάταξη ισχύει για υποθέσεις των οποίων η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31-12-2013 και μετά, ενώ στην προκειμένη περίπτωση η παραγραφή για το έτος 2006 επέρχεται στις 31-12-2011.

2. Υπαρκτό της συναλλαγής, και συγκεκριμένα:

• Ανεπίτρεπτη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης της μη υπαρκτής εικονικής συναλλαγής από πλευράς φορολογικής αρχής

- Η φορολογική αρχή φέρει βάρος απόδειξης περί μη ύπαρξης της συναλλαγής ή περί εικονικής συναλλαγής ως προς την αξία του τιμολογίου (ΣτΕ - Β' Τμήμα 1553/2003).

• Αναιτιολόγητη αμφισβήτηση υπαρκτού και ύψους συναλλαγής από την φορολογική αρχή

• Εφαρμογή θεωρίας συλλογικής ευθύνης από την φορολογική αρχή

- Επισφαλής συναγωγή συμπερασμάτων – ως προς την εικονικότητα της συναλλαγής – από διαπίστωση παραβάσεων

• Υπαρκτό συναλλαγής αποδεικνύεται από:

- Λήψη μόνον ενός τιμολογίου από τον, σε αντίθεση με την κατά τεκμήριο τακτική των αναμειγμένων επιχειρήσεων σ' αυτή τη διαδικασία.
- Απουσία οποιουδήποτε λόγου για την προσφεύγουσα να προβεί σε μερικώς εικονική συναλλαγή, την ώρα που την ελεγχόμενη περίοδο εμφανίζει ακαθάριστα έσοδα ύψους 532.719,16 € και καθαρά κέρδη εκ 51.681,78 €.
- Καταβολή μεγάλων ποσών στο Δημόσιο και επίδειξη φερεγγυότητας από την προσφεύγουσα.

3. Δυνατότητα προσφυγής στο λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος

• Υποχρέωση απόδειξης της αδυναμίας διενέργειας των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων και πλήρους και αντικειμενικού λογιστικού ελέγχου ως προϋποθέσεις για την προσφυγή στον λογιστικό προσδιορισμό

- Βάσει των διατάξεων των άρθρων 32 του Ν.2238/94 και 30 του Π.Δ. 186/1992, η φορολογική αρχή προσφεύγει σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος μόνο σε ακραίες και οριακές περιπτώσεις
- Προϋποθέσεις για την επαρκή αιτιολόγηση της προσφυγής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό:
 - διενέργεια πράξεων ή παραλείψεων με πρόθεση, και όχι από παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη
 - αντικειμενικά αδύνατος και όχι απλά δυσχερής ο λογιστικός έλεγχος
 - επισήμανση της αιτιώδους συνάφειας μεταξύ της πλημμέλειας και της αδυναμίας διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων
- Η νομολογία του ΣτΕ (1056/2002, 1643/2007, 593-595/1990, 3082/2008, 67/1997, 762/1997,

473/2000, 3820/2000, 1646/2005), θέτει επίσης ως προϋπόθεση για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό να είναι αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων

- **Απολύτως ευχερής ο λογιστικός προσδιορισμός των εισοδημάτων της προσφεύγουσας**
 - Συνέπεια προσφεύγουσας ως προς φορολογικές της υποχρεώσεις με υποβολή όλων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α..
 - Ύπαρξη όλων των στοιχείων που επιτρέπουν εξέταση και εκτίμηση οικονομικών δεδομένων προσφεύγουσας.
- **Μικρής αξίας παράβαση και ουδόλως μεγάλης έκτασης σε σχέση με τζίρο ελεγχόμενης χρήσης**
 - Η απόρριψη των βιβλίων χρήζει ειδικής διασύνδεσης με τα δεδομένα βιβλίων και αιτιολογημένης κρίσης για την έκταση των οικονομικών αποτελεσμάτων που την επηρεάζει (ΣΤΕ 2456/2003) και δεν αρκεί μία αόριστη και γενικόλογη αναφορά περί κλονισμού του κύρους των βιβλίων.
- **Αόριστη και ανεπαρκής η αιτιολογία για τη διάπραξη της αποδιδόμενης παράβασης**
 - Το αιτιολογικό υπόβαθρο βασίζεται αποκλειστικά στην έκθεση ελέγχου για τον, δη τον εκδότη των στοιχείων.
 - Τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα διέλαβαν υποκειμενική κρίση για τη δόκιμη πρακτική εξόφλησης των τιμολογίων, συνάγοντας εικονικότητα της συναλλαγής από την τμηματική και όχι εφάπαξ εξόφληση διά μετρητών του τιμολογίου, που όπως υποστηρίζει η προσφεύγουσα έγινε για την οικονομική διευκόλυνσή της.
 - Εξαγωγή επισφαλών συμπερασμάτων σχετικά με το ύψος των τιμολογήσεων διαφημίσεων διά πινακίδων σε γήπεδα, με συγκριτικά στοιχεία άλλων αθλητικών ομάδων.

4. Μη νόμιμος ο τεκμαρτός προσδιορισμός της βάσης επιβολής του Φ.Π.Α

- **Προσδιορισμός του Φ.Π.Α. βάσει των τεκμαρτών βεβαιωθέντων ακαθάριστων εσόδων και όχι των πραγματικών, δηλαδή των δηλωθέντων, με το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν.2859/2000**
 - Σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2859/2000, σε περίπτωση ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. προβαίνει σε προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας βάσει ακαθάριστων εσόδων δυνάμει του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος και των εκπτώσεων του φόρου δυνάμει των αγορών και δαπανών.
- **Μη εφαρμοστέα η ρύθμιση του άρθρου 30 παρ. 4 του Κ.Β.Σ., λόγω ασυμβατότητας με τη διάταξη της έκτης οδηγίας για το Φ.Π.Α., που ορίζει ως φορολογητέα αξία την αντιπαροχή που καταβάλλει ο αποκτών ή ο λήπτης παροχής**
 - Σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 1 του Ν. 1642/86, που μετέφερε στο εθνικό δίκαιο τη ρύθμιση του άρθρου 11^Α της έκτης οδηγίας για το Φ.Π.Α., βάση επιβολής του φόρου (φορολογητέα αξία) είναι η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής αγαθών ή ο παρέχων των υπηρεσιών.

➤ Το ΔΕΚ με την από 10.4.1984 απόφασή του δέχθηκε ότι φορολογητέα αξία αποτελεί το πραγματικώς καταβληθέν τίμημα και όχι εκείνο που προσδιορίζεται τεκμαρτά, χωρίς να παραβλέπεται η πιθανότητα έκδοσης ψευδών τιμολογίων, με στόχο τη φοροδιαφυγή.

- **Παράνομη και ακυρωτέα η προσβαλλόμενη πράξη λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού του Φ.Π.Α., σύμφωνα με τη νομολογία του ΔΕΚ (υπόθεση Direct Cosmetics Ltd/Commissioners of Customs and Excise).**

5. Μη νόμιμος (κατά παράβαση του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000) ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων στις πράξεις του Φ.Π.Α. και άκυρη η προσβαλλόμενη πράξη Φ.Π.Α.

- **Σύνταξη αυτοτελούς έκθεσης για το Φ.Π.Α., βασιζόμενης αμιγώς στα δεδομένα του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, χωρίς αυτοτελή και ιδιάζουσα κρίση για τον προσδιορισμό των εκροών**

➤ Σύμφωνα με τη νομολογία (Δ.Εφ.Αθ. 1707/2013) για τον προσδιορισμό ακαθαρίστων εσόδων Φ.Π.Α. απαιτείται ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου, με αυτοτελή και ιδιάζουσα κρίση των ελεγκτικών οργάνων για τον προσδιορισμό των εκροών, και όχι απλώς υιοθέτηση των διαπιστώσεων του ελέγχου για το εισόδημα.

1. Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για τη χρήση 2005

Επειδή, το άρθρο 66 παρ. 11 του Ν.4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζει ότι : «*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... Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους.....*».

Επειδή, το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/97 «Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων» ορίζει ότι : «*Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος*».

Επειδή, το άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» ορίζει ότι : *«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, το άρθρο 84 παρ. 4 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : *«Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».*

Επειδή, το άρθρο 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» ορίζει ότι : *«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή...».*

Επειδή, το άρθρο 66 παρ. 6 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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, η ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α. και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, ορίζει ότι : *«...συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη*

διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣΤΕ 588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣΤΕ 2985-88/1981). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν. 1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣΤΕ 2397/90). Ιδιαίτερα δε 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, γενόμενη 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, το άρθρο 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 «Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» ορίζει 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 Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή».

Επειδή, το άρθρο 57 παρ. 1 και 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει 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... 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: ... γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Σύμφωνα με την από-2015 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., η προσφεύγουσα περαίωσε την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005 (οικονομικό έτος 2006), αποδεχόμενη το υπ' αρ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης υπόθεσης βάσει του Ν. 3697/2008 χρήσεων 2004, 2005 και 2006, καταβάλλοντας συνολικά

13.844,38 € (με αναλογούντα φόρο εισοδήματος για τη χρήση 2005 το ποσό των 5.327,19 €).

➤ Η από/2012 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. του και η από/2012 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της , με τις οποίες καταλογίσθηκαν σε βάρος του παραβάσεις για έκδοση εικονικών τιμολογίων, με λήπτρια επιχείρηση ενός εξ αυτών, συγκεκριμένα του υπ' αρ.-2005 Τ.Π.Υ., καθαρής αξίας 50.000 € πλέον Φ.Π.Α. 9.500 €, την προσφεύγουσα, είναι συμπληρωματικό στοιχείο, υπό την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 περ. α του Ν.2238/1994, του άρθρου 66 παρ. 6 του Ν. 4174/2013, του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000, καθώς και της ΠΟΛ. 1100/2001.

➤ Από τη Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η υπ' αρ.-2014 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου της προσφεύγουσας επιχείρησης.

➤ Το δικαίωμα του Δημοσίου για έλεγχο, κοινοποίηση πράξεων και επιβολή φόρων και προστίμων (Κ.Β.Σ., Εισοδήματος, Φ.Π.Α.) για τη χρήση 2005 δεν έχει παραγραφεί σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του Δικαιώματος του Δημοσίου για έλεγχο της χρήσης 2005 και επιβολή φόρων δεν τυγχάνει εφαρμογής και απορρίπτεται ως αίολος και ουσιαστικά αβάσιμος.

2. Ως προς τον ισχυρισμό περί υπαρκτού συναλλαγής

Επειδή, το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζει ότι : «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσόμενων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει*».

Επειδή, το άρθρο 31 παρ. 1, που αναφέρεται στα αδικήματα φοροδιαφυγής, του Ν. 1591/86 «Φορολογία, φοροδιαφυγή, δημόσια κτήματα κτλ» ορίζει ότι : «*Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει: ...η) Όποιος ... γνωρίζει ότι τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά και ...αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης*».

Επειδή, το άρθρο 19 παρ. 1 του Ν. 2523/97 «Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων» - νεότερου νόμου από τον προηγούμενο – ορίζει ότι : «*Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ..., ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών*».

Επειδή, το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν. 2523/97 ορίζει ότι : *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ... Τα φορολογικά στοιχεία, στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».*

Επειδή, με την απόφαση 2330/2002 του Αρείου Πάγου προσδιορίζεται η αλλαγή που επήλθε με τις νεότερες ως άνω διατάξεις του Ν. 2523/97, σε σχέση με τις παλιότερες του Ν. 1591/1086, ως προς την στοιχειοθέτηση του αδικήματος της λήψης εικονικών στοιχείων. Συγκεκριμένα, όπως επισημαίνεται στην απόφαση, από τις (παλιότερες) διατάξεις του άρθρου 31 § 1 περ. η του Ν. 1591/1986 προκύπτει ότι για την υποκειμενική θεμελίωση του αδικήματος της λήψης εικονικών στοιχείων απαιτείται, ο δράστης να γνωρίζει ότι το τιμολόγιο αυτό είναι εικονικό με την ως άνω έννοια και με την αποδοχή του να αποσκοπεί στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης, δηλαδή στη μείωση ή την αποφυγή της φορολογικής του επιβάρυνσης. Με τη νεότερη, όμως, διάταξη του άρθρου 19 παρ. 1 εδαφ. Α' του Ν. 2523/97, τιμωρείται και όποιος αποδέχεται εικονικά στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Η νεότερη αυτή διάταξη, η οποία ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 38 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 για αδικήματα που διαπράττονται από 1 Ιανουαρίου 1998 και μετά, είναι δυσμενέστερη της προηγούμενης, γιατί δεν απαιτεί ως πρόσθετο αναγκαίο στοιχείο για τη θεμελίωση του ανωτέρω αδικήματος τη γνώση από τον υπαίτιο ότι το φορολογικό στοιχείο είναι εικονικό και τον σκοπό τούτου για την απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί ότι πλέον για τη στοιχειοθέτηση του ανωτέρω εγκλήματος φοροδιαφυγής (δη της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων) δεν απαιτείται πλέον σκοπός (πρόθεση) του δράστη να αποκρύψει φορολογητέα ύλη, αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι λαμβάνει εικονικά τιμολόγια. Συγκεκριμένα, όπως επισημαίνεται στην υπ'αρ. 285/2012 απόφαση του ΣΤ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, *«για τη στοιχειοθέτηση του ανωτέρω εγκλήματος της φοροδιαφυγής απαιτείται αντικειμενικώς η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων..., υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, ...της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων, και ... τη θέληση ή αποδοχή του δράστη ... να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία. Σκοπός του δράστη για την απόκρυψη φορολογητέας ύλης δεν απαιτείται πλέον, ως πρόσθετο στοιχείο για τη θεμελίωση της υποκειμενικής υπόστασης του εν λόγω εγκλήματος, σε αντίθεση προς το άρθρο 31 παρ. 1 περ. η του Ν. 1591/1986, που απαιτούσε για την υποκειμενική θεμελίωσή του, πλην του βασικού δόλου, αναφορικά με τα στοιχεία της αντικειμενικής του υποστάσεως, και σκοπό του δράστη να αποκρύψει τη φορολογητέα ύλη».*

Επειδή, το άρθρο 5 παρ. 1 εδ. α' του Ν. 2523/97 ορίζει ότι : *«Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο».*

Επειδή, το άρθρο 5 παρ. 10 περ. β του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «...και η λήψη εικονικών, ..., καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιάζουσα 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 οχτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. ... Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%)».

Επειδή, το άρθρο 28 παρ. 1 και 2 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος 2. ... 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, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σελ. 900) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Σύμφωνα δε με την υπ' αρ. 41/2002 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, «στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως του ως άνω ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση».

Επειδή, το άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/92 ορίζει ότι : «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά

αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Μετά την έκδοση της υπ' αρ.-2014 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα από τη Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκαν οι από-2015 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α., φέρουσες ίδιες διασταυρώσεις και ελεγκτικές επαληθεύσεις αλλά πρωτίστως υιοθετώντας τις διαπιστώσεις ελέγχου που παρατίθενται στις από-2012 και-2012 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. του και της Κατόπιν αυτών, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. κρίνει ότι το υπό κρίση φορολογικό στοιχείο Τ.Π.Υ.-2005, καθαρής αξίας 50.000 € πλέον Φ.Π.Α. 9.500 €, που έλαβε η προσφεύγουσα από τον κατά τη χρήση 2005, έχει υπερτιμολογηθεί, είναι δηλαδή μερικώς εικονικό ως προς την αξία του, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί με ακρίβεια από τον έλεγχο το ποσό της υπερτιμολογημένης αξίας.

➤ Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής (Δ.Ο.Υ.) περί μερικής εικονικότητας του κρίσιμου φορολογικού στοιχείου ουδόλως είναι αυθαίρετος, ερειδόμενος στις εκθέσεις ελέγχου των και, που περιέχουν πληροφορίες και διαπιστώσεις για τη δράση του εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, για την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων, συγκριτικά στοιχεία τιμών παροχής ανάλογων υπηρεσιών, διέπονται από ακρίβεια, πληρότητα και διατυπώνουν το πόρισμα του ελέγχου με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

➤ Επειδή η μερική εικονικότητα του υπό κρίση Τ.Π.Υ. στοιχειοθετείται και αποδεικνύεται, σύμφωνα με την από-2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της ανωτέρω φορολογικής αρχής, από τους παρακάτω λόγους:

Γενικά:

- Ο φέρεται να έχει εκδώσει συνολικά 4.502 Τ.Π.Υ. – που κρίθηκαν ως εικονικά από τον έλεγχο του και της – για παρασχεθείσες υπηρεσίες (διαφημίσεις μέσω πινακίδων) σε πλήθος επιχειρήσεων, συνολικής καθαρής αξίας εκ 125.301.413,34 €, συγκεκριμένα εκ 62.619.563,34 € στις χρήσεις 2001 έως και 2005 και 62.681.850,00 € στις χρήσεις 2006 έως και 2011.
- Επιχειρήσεις, λήπτριες Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών διαφήμισης από τον, δήλωσαν αυτοβούλως ως εικονικά τα τιμολόγια που έλαβαν υποβάλλοντας στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. το ειδικό σημείωμα του άρθρου 12 παρ. 6 του Ν. 3888/2010.
- Ο πραγματοποίησε εικονικές αγορές (συγκεκριμένα κατά τη χρήση 2005 ύψους 4.602.160,30 €, παράβαση για την οποία εκδόθηκε σχετική Α.Ε.Π.), καταχώρησε στα βιβλία του δαπάνες ανύπαρκτες χωρίς παραστατικά, και υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. (στις οποίες συμπεριέλαβε μεγαλύτερα των πραγματικών ποσά δαπανών), προκειμένου να μην αποδώσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α., που προήλθε από τα εκδοθέντα εικονικά (υπερτιμολογημένα)

στοιχεία.

- Τα μεγάλα χρεωστικά λογιστικά υπόλοιπα εκατομμυρίων ευρώ του λογαριασμού Ταμείου του δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα και προκύπτουν από την καταχώρηση στα βιβλία των μεγάλων υποτιθέμενων εισπράξεων από τις διαφημιζόμενες επιχειρήσεις, προκειμένου να εμφανίζονται ως εξοφλημένα τα τιμολόγια με τις εικονικές αξίες, που εξέδιδε.
- Ο προέβη σε διαγραφές χρεωστικών υπολοίπων διαφημιζόμενων πελατών του, χρησιμοποιώντας ως παραστατικά λογιστικά σημειώματα, διέγραψε δηλαδή απαιτήσεις προς πελάτες του, χωρίς να εισπράξει τα αντίστοιχα χρηματικά ποσά που εμφανίζονταν στα βιβλία του, ενέργεια που καταδεικνύει εικονικότητα των εκδοθέντων υπερτιμολογημένων παραστατικών.
- Κυρίως μέχρι τα μέσα του έτους 2002, αλλά και στις επόμενες χρήσεις, πολλοί πελάτες του εμφανίζονται να εξοφλούν με μετρητά μεγάλα χρηματικά ποσά την ίδια ημέρα που εκδίδεται το τιμολόγιο ή λίγες μέρες αργότερα, πρακτική που εφαρμόζεται στις εικονικές συναλλαγές, διότι στερεί από τον έλεγχο τη δυνατότητα περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων και παράλληλα εξασφαλίζει το λήπτη από τυχόν μεταγενέστερη απαίτηση του εκδότη.
- Ο δεν τηρούσε τον υποχρεωτικό με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. λογαριασμό καταθέσεων όψεως στα βιβλία του, παρότι τηρούσε τραπεζικούς λογαριασμούς όψεως, στους οποίους μάλιστα πραγματοποιούνταν καταθέσεις και αναλήψεις ιδιαίτερα μεγάλων ποσών.
- Στη συντριπτική τους πλειοψηφία, οι εξοφλήσεις στα εκδοθέντα Τ.Π.Υ. του που έχουν γίνει με τραπεζικές καταθέσεις, δε διενεργήθηκαν από τις επιχειρήσεις που έλαβαν τα τιμολόγια, αλλά πραγματοποιήθηκαν από πρόσωπα που ανήκαν στη διοίκηση ή στο λογιστήριο του, τα οποία μεριμνούσαν ώστε να διενεργούνται καταθέσεις μετρητών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του, με τις οποίες εξοφλούνταν τα τιμολόγια διαφημίσεων που εκδίδονταν.
- Από τις καταθέσεις υπαλλήλων των τραπεζών επιβεβαιώνεται η εμπλοκή των μελών του στην εικονική εξόφληση των τιμολογίων και περιγράφεται επακριβώς ο τρόπος με τον οποίο τα πρόσωπα αυτά έδρασαν.
- Τα Τ.Π.Υ. των χρήσεων 2003, 2004 και 2005 δεν φέρουν υπογραφές, γεγονός που αποδεικνύει ότι δεν είχαν καμία σημασία για τους αντισυμβαλλομένους οι τυπικοί τρόποι έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τα άρθρα του Κ.Β.Σ., αφού γνώριζαν ότι εκδόθηκαν για εικονικές συναλλαγές.
- Διαπιστώθηκαν αποκλίσεις μεταξύ των ιδιωτικών συμφωνητικών που συντάχθηκαν και των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών που καταδεικνύει την προχειρότητα με την οποία εκδίδονταν από τον τα τιμολόγια προς τους πελάτες του και ότι το περιεχόμενό τους δεν ανταποκρίνονταν στην πραγματικότητα, αλλά εκδίδονταν με σκοπό να αποτελέσουν για τις λήπτριες επιχειρήσεις δικαιολογητικό εξόδων-δαπανών στις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α.
- Οι εμφανιζόμενες ως τιμές διαφήμισης στα τιμολόγια που εξέδωσε ο για διαφημίσεις

με πινακίδες στα γήπεδά του δεν έχουν συνάφεια και είναι πολλαπλάσιες από τις αντίστοιχες ενδεικτικές τιμές που ίσχυαν για παρόμοιο τρόπο διαφήμισης σε γήπεδα πολύ μεγαλύτερης χωρητικότητας, επαγγελματικών ομάδων ανώτερων κατηγοριών με περισσότερους φιλάθλους, με μεγαλύτερη πανελλαδική προβολή μέσω της τηλεόρασης.

- Ο εμφανίζει ακαθάριστα έσοδα, που προέρχονται κατά κύριο λόγο από διαφημίσεις, μεγαλύτερα από επαγγελματικές ποδοσφαιρικές και καλαθοσφαιρικές ομάδες, κυρίαρχες στην κατάκτηση τίτλων, με γήπεδα μεγαλύτερης χωρητικότητας και ευρύτατη τηλεοπτική κάλυψη.
- Οι λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων επιτυγχάνουν: α) ως προς τους άμεσους φόρους να μειώνουν τα κέρδη τους ή να αυξάνουν τις ζημίες προς μεταφορά και συμψηφισμό σε επόμενη χρήση, εμφανίζοντας διογκωμένες δαπάνες β) ως προς τους έμμεσους φόρους και ειδικότερα τον Φ.Π.Α., να μειώνουν τον προς απόδοση φόρο ή να αυξάνουν το πιστωτικό υπόλοιπο του φόρου, συμψηφίζοντας τον Φ.Π.Α. των εικονικών τιμολογίων με τον Φ.Π.Α. των εκροών τους.

Ειδικά, για τη συγκεκριμένη περίπτωση:

- Το Τ.Π.Υ.-2005 (χειρόγραφο), καθαρής αξίας 50.000 € πλέον Φ.Π.Α. 9.500 €, καταχωρήθηκε στη χρήση 2005 στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) τόσο της λήπτριας προσφεύγουσας όσο και του εκδότη, γεγονός που αποδεικνύει ότι η εταιρία «.....» έχει λάβει και έχει καταχωρήσει στα βιβλία της το παραπάνω εικονικό φορολογικό στοιχείο. Επιπλέον, το συμπεριέλαβε στις δαπάνες της τόσο στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος οικ. έτους 2006 όσο και στην περιοδική δήλωση 12^{ου} μήνα 2005 και ακολούθως στην εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. 2005, εκπίπτοντας τον αναλογούντα φόρο.
- Το ανωτέρω τιμολόγιο εκδόθηκε από το στις-2005 (επί πιστώσει). Η λήψη και η καταχώρηση μεγάλων τιμολογίων στο τέλος της χρήσης συνιστά ένδειξη εικονικότητας της συναλλαγής, δεδομένου ότι αποτελεί συνήθη τακτική επιχειρήσεων να λαμβάνουν εικονικά τιμολόγια στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, αφού προσδιορίσουν πρώτα τα οικονομικά αποτελέσματα, προκειμένου να μειώσουν τον προς απόδοση Φ.Π.Α. και τα φορολογικά κέρδη.
- Το εν λόγω τιμολόγιο εξοφλήθηκε τμηματικά, σε διάστημα περίπου ενός έτους από την έκδοσή του (συγκεκριμένα σε τρεις φάσεις: κατάθεση ποσού εκ 30.000 € στις-2006 στηνΤράπεζα, 20.000€ στις-2006 στη Τράπεζα και 20.000€ στις-2006 στην Τράπεζα, και μάλιστα με συνολική καταβολή ποσού κατά πολύ μεγαλύτερου από τη συνολική αξία του τιμολογίου, γεγονός που δημιουργεί σοβαρά ερωτηματικά για την εγκυρότητα της συναλλαγής. Επιπλέον, τα τραπεζικά παραστατικά (σημειώματα ταμειακών δοσοληψιών) της Τράπεζας και της Τράπεζας φέρουν την υπογραφή-μονογραφή του εξουσιοδοτημένου από τον, και όχι κάποιου από τα μέλη-διαχειριστές της προσφεύγουσας.
- Σύμφωνα με συγκριτικά στοιχεία, το συμφωνηθέν για την επίμαχη συναλλαγή τίμημα για την

ανάρτηση μιας (1) διαφημιστικής πινακίδας μικρών διαστάσεων (0,8 m x 2m) σε γήπεδο χωρητικότητας 800 θέσεων (.....) είναι παράλογο και εξωπραγματικό, και δεν είναι αντίστοιχο με τις τιμές που επικρατούσαν στην αγορά για ανάλογες διαφημίσεις, αποτελεί δε στοιχείο που χαρακτηρίζει υπερτιμολογημένη διαφήμιση.

- Με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία, το πραγματικό τίμημα της διαφήμισης δεν είναι δυνατόν να προσδιορισθεί επακριβώς.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί υπαρκτού της συναλλαγής και ανεπίτρεπτης αντιστροφής του βάρους της απόδειξης της εικονικότητας από τη φορολογική αρχή στερείται βασιμότητας και απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

3. Ως προς τον ισχυρισμό περί δυνατότητας προσφυγής στο λογιστικό προσδιορισμό

Επειδή, το άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/94 ορίζει ότι : «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή, όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: ... γ) ... 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, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων...».

Επειδή, το άρθρο 30 παρ. 7 του ανωτέρω προεδρικού διατάγματος ορίζει 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 3% και για αξία μικρότερη ή ίση των 3.500 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και 150.000 ευρώ. β) Ποσοστό 2% και για αξία μικρότερη ή ίση των 18.000 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα 150.001 ευρώ έως και 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, το άρθρο 30 παρ. 8 του ανωτέρω προεδρικού διατάγματος ορίζει 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, το άρθρο 30 παρ. 2 του Ν. 2238/94 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» ορίζει ότι : «Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως

ακολουθώ: ... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, ... το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή / και μη έκδοση στοιχείων ή / και έκδοση πλαστών – εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει ... προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ».

Επειδή, το άρθρο 32 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που ... τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους».

Επειδή, το άρθρο 32 παρ. 2 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. ... Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή, ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). ... Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στην νόθευση αυτών ... Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα...».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΔΕΦ ΑΘ. 5082/2014, ΔΕΦ ΑΘ. 462/2014), ότι η λήψη και καταχώρηση στα βιβλία επιχείρησης εικονικού τιμολογίου, που αφορά οικονομικά μεγέθη μεγάλης εκτάσεως έχει ως αποτέλεσμα την αλλοίωση των δεδομένων των βιβλίων και τη μη εμφάνιση της

πραγματικής οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης, και καθιστά τα βιβλία και στοιχεία της ανεπαρκή και ανακριβή, συμφώνως με τη διάταξη του αρ. 30 παρ. 3 και 4 του Κ.Β.Σ.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Σύμφωνα με τις από-2015 εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της **ένα μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο** ως προς την αξία της συναλλαγής, χωρίς να είναι δυνατόν να διαπιστωθεί το ύψος της εικονικής συναλλαγής, συγκεκριμένα το **Τ.Π.Υ. Νο-2005, καθαρής αξίας 50.000 € πλέον Φ.Π.Α. 9.500 € από το - Α.Φ.Μ.**

➤ Η ανωτέρω πράξη – διαπιστωθείσα παράβαση (δη των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 12 §§ 1, 9, 10, 11 και 14, 18 § 2 του Π.Δ. 186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/1997, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 5 § 10β, 6, 9 § 1, 19 § 1 και 20 § 1 του Ν. 2523/1997, ως ορίζεται στην από-2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ.) είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη – δεδομένα των βιβλίων της προσφεύγουσας, ειδικότερα, η αξία της ανέρχεται σε ποσοστό **9,39% επί των ακαθαρίστων εσόδων της εκ 532.719,16 € για τη χρήση 2005**, ως αυτά προκύπτουν από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και το εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης Ν.3697/2008. Αυτό συνεπάγεται την αλλοίωση των δεδομένων των βιβλίων της προσφεύγουσας και τη μη εμφάνιση της πραγματικής οικονομικής της κατάστασης.

➤ Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος ορθώς προέβη σε προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας, αποδεχόμενος αυτά (εκ 532.719,16 €), ως προκύπτουν από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και το εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης βάσει του Ν. 3697/2008, ακολουθώντας σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών αυτής με προσαυξημένους (κατά 80%) λόγω λήψης εικονικού στοιχείου ΜΣΚΚ (εκ 369.049,44 €).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί προσφυγής στο λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος απορρίπτεται ως ασύστατος και ουσιαστικά αβάσιμος.

4. Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νομίμου τεκμαρτού προσδιορισμού της βάσης επιβολής του Φ.Π.Α.

Επειδή, το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν.2859/2000 «Κώδικας Φ.Π.Α.» ορίζει 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, το άρθρο 32 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν».

Επειδή, σύμφωνα με την ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1156/1997, η διενέργεια έκπτωσης ή επιστροφής Φ.Π.Α. με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία δεν αναγνωρίζεται για τον αποδέκτη ως νόμιμη άσκηση δικαιώματος, ενώ ο εκδότης των στοιχείων αυτών οφείλει να αποδώσει στο δημόσιο τον αναγραφόμενο σ' αυτά Φ.Π.Α.. (βλ. Φώτιο Αγγ. Τσιατούρα, Φ.Π.Α. Β' Έκδοση Κωδικοποίηση Ερμηνεία και Εφαρμογή, Αττική, 212, σελ. 687).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Σύμφωνα με την από-2015 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος για τον προσδιορισμό των εκροών έλαβε υπόψη του τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2005, όπως αυτά προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος, ενώ δεν αναγνώρισε από τις φορολογητέες εισροές, το ληφθέν εικονικό φορολογικό στοιχείο, δη προς έκπτωση φόρου τον Φ.Π.Α. εκ 9.500 € του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου Τ.Π.Υ. Νο-2005, καθαρής αξίας 50.000€, καθώς αφορά δαπάνη εικονική, με μη νόμιμο φορολογικό στοιχείο.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νομίμου τεκμαρτού προσδιορισμού της βάσης επιβολής του Φ.Π.Α. απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος και ουσιαστικά αβάσιμος.

5. Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νομίμου προσδιορισμού ακαθαρίστων εσόδων στις πράξεις Φ.Π.Α

Επειδή, το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας ορίζει ότι : «... Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 3951/2011, ΔΕΦ ΑΘ 4349/2013), ότι προϋπόθεση έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου αποτελεί η ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων

για το εισόδημα του φορολογούμενου, τα οποία περιήλθαν στον οικονομικό έφορο εκ των υστέρων, ενώ αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του εφόρου ήδη κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου αυτού.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Συντάχθηκε η από-2015 ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., εδραζόμενη στην από-2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., σύμφωνα με την οποία, μετά τη διαπίστωση της παράβασης της λήψης ενός μερικώς εικονικού στοιχείου, δη του Τ.Π.Υ. Νο-2005, αξίας 50.000 € πλέον Φ.Π.Α. 9.500 € από τον, τα βιβλία της προσφεύγουσα κρίθηκαν ανακριβή.
- Ο έλεγχος στη φορολογία Φ.Π.Α. περιορίστηκε στην αξιοποίηση μόνο των νέων στοιχείων που απορρέουν εκ των από/2012 και/2012 Εκθέσεων Ελέγχου Κ.Β.Σ. του και της, και δεν προέβη σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν.2859/2000 αλλά και τη σχετική νομολογία.
- Ο έλεγχος στη φορολογία Φ.Π.Α. αποδέχτηκε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας ως αυτά προέκυψαν από το σημείωμα περαίωσης Ν.3697/2008, όσον αφορά τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών. Κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων εισροών δεν αναγνώρισε την αξία του ληφθέντος εικονικού στοιχείου, κατά συνέπεια ούτε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. προς έκπτωση, καταλογίζοντάς τον μετά των νομίμων προσαυξήσεων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νομίμου προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων στις πράξεις Φ.Π.Α. απορρίπτεται ως αυθαίρετος και ουσιαστικά αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της παραπάνω **ενδικοφανούς προσφυγής** ως προς τις :

- α) υπ' αρ./2015 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.
 - β) υπ' αρ./2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
 - γ) υπ' αρ./2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α.
 - δ) υπ' αρ./2015 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α.
- για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα εισήγηση:

Χρήση : 1/1-31/12/2005

Πρόστιμο Κ.Β.Σ. άρθρου 5§10β' Ν. 2523/97 (βάσει της υπ' αρ./2015 πράξης)	50.000,00 €
--	--------------------

Φόρος Εισοδήματος (βάσει της υπ' αρ./2015 πράξης)	211.707,01 €
Φόρος Φ.Π.Α. (βάσει της υπ' αρ./2015 πράξης)	20.900,00 €
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/97 (βάσει της υπ' αρ./2015 πράξης)	28.500,00 €
ΣΥΝΟΛΟ	311.107,01 €

**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).