



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα 14 / 07 / 2015

Αριθμός Απόφασης 3047

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604564
Fax : 213 1604566

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 υπ' αριθμ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθμ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-13 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' 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 **03/04/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή της επιχείρησης, με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο, με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στον του νομού, τ.Κ, κατά των υπ' αριθμ.:
 -/04-03-2015 Οριστικής Πράξης διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος
 -/04-03-2015 Οριστικής Πράξης διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α
 -/04-03-2015 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου Φ.Π.Α και
 -/04-03-2015 Οριστικής Πράξης ειδικής κύρωσης άρθρου 18 § 12 Ν. 1882/90 διαχειριστικής περιόδου 18/05/2005 – 31/12/2006, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις, καθώς και τις από **04/03/2015 εκθέσεις επανελέγχου** των φορολογικών αντικειμένων: 1) Φορολογίας **εισοδήματος**, 2) Φορολογίας **ΦΠΑ**, 3) **Προστίμων ΦΠΑ** βάσει άρθρου **6 Ν. 2523/97** και 4) **Ειδικής κύρωσης** άρθρου **8 § 12** του **Ν. 1882/1990**, της προϊσταμένης της ΔΟΥ ΦΑΕ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 09/07/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από **03/04/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης, με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο, με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στον του νομού, Τ.Κ, **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:

Η προσφεύγουσα, **είχε περαιώσει** την υπόθεση του οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 18/05/2005 – 31/12/2006), με τις διατάξεις του **Ν. 3697/2008**, αποδεχόμενη στις 23/12/2008, το υπ' αριθμ. /26-11-08 σημείωμα περαίωσης που εκδόθηκε από τη ΔΟΥ ΦΑΕ

Μετά την περαίωση της υπόθεσης, προέκυψαν **νέα στοιχεία** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **68 § 2** του **Ν. 2238/1994**, τα οποία διαβιβάστηκαν στην αρμόδια ΔΟΥ με το υπ' αριθμ. /10-12-2013 έγγραφο της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων του Σ.Δ.Ο.Ε. με τη συνημμένη σε έκθεση ελέγχου ΚΒΣ. Συγκεκριμένα:

- Α.** Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε, η Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων (.....) του Σ.Δ.Ο.Ε., διαπιστώθηκε ότι ο **Γυμναστικός Σύλλογος «.....»** με ΑΦΜ: ήταν **εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων**, με σημαντικές αξίες για υποτιθέμενη παροχή διαφημίσεων, κυρίως μέσω της τοποθέτησης διαφημιστικών πινακίδων στα γήπεδα όπου αγωνιζόταν οι ομάδες βόλεϊ του εν λόγω σωματείου.

Με την από **28/11/2013 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ** της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων του Σ.Δ.Ο.Ε., διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα **ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία** της, από τον **Γυμναστικό Σύλλογο «.....»** με ΑΦΜ:, τέσσερα (4) Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 400.000 € πλέον ΦΠΑ 76.000 €, τα οποία **είναι εικονικά, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας τους**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 §§ 2 και 9 του Π.Δ 186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/1997, που είναι τα ακόλουθα:

α/α	Φορολογικό Στοιχείο	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α	Συνολική Αξία
	Είδος - Αριθμ. -ημερομηνία			
1	Τ.Π.Υ - 29/09/2006	100.000,00 €	19.000,00 €	119.000,00 €
2	Τ.Π.Υ - 13/10/2006	100.000,00 €	19.000,00 €	119.000,00 €
3	Τ.Π.Υ - 20/11/2006	100.000,00 €	19.000,00 €	119.000,00 €
4	Τ.Π.Υ - 18/12/2006	100.000,00 €	19.000,00 €	119.000,00 €
Γενικό Σύνολο		400.000,00 €	76.000,00 €	476.000,00 €

Ακολούθως με βάση την από 28/11/2013 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων του Σ.Δ.Ο.Ε., εκδόθηκε από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ ΦΑΕ σε βάρος της προσφεύγουσας μεταξύ των άλλων και η υπ' αριθμ. .../**07-04-2014** Απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ χρήσης 18/05/2005 – 31/12/2006, με την οποία επεβλήθη στην προσφεύγουσα βάσει των διατάξεων του άρθρου **5 § 10** του **Ν. 2523/1997** πρόστιμο συνολικού ποσού **400.000 €**, ($400.000 \times 2 \times 50\%$), το οποίο βεβαιώθηκε στις 29/05/2014 (ΑΧΚ). Κατά της ανωτέρω Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, η προσφεύγουσα άσκησε στην υπ' αριθμ. /**29-05-2014 ενδικοφανή προσφυγή**, η οποία εξετάστηκε από την υπηρεσία μας και εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /**23-07-2014 Απορριπτική Απόφαση**.

- Β.** Με την υπ' αριθμ. /**09-10-2014 εντολή μερικού ελέγχου (επανελέγχου)** της προϊσταμένης της **ΔΟΥ ΦΑΕ**, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, **επανελέγχος** φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, από τον υπάλληλο της ίδιας υπηρεσίας, ο οποίος συνέταξε τις από **04/03/2015 εκθέσεις επανελέγχου** των φορολογικών αντικειμένων: 1) Φορολογίας εισοδήματος, 2) Φορολογίας ΦΠΑ, 3) Προστίμων ΦΠΑ βάσει άρθρου **6 Ν. 2523/97** και 4) Ειδικής κύρωσης άρθρου **8 § 12** του **Ν. 1882/1990**, από τις οποίες προκύπτουν τα ακόλουθα:

Φορολογία Εισοδήματος

Ο επανέλεγχος λαμβάνοντας υπόψη:

- Την υπ' αριθμ./07-04-2014 Απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ χρήσης 18/05/2005 – 31/12/2006 της προϊσταμένης της ΔΟΥ ΦΑΕ, καθώς από 28/11/2013 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων του Σ.Δ.Ο.Ε διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα **ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε** τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία, από τον Γ.Σ «.....», τα οποία είναι **μερικώς εικονικά χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της εικονικής αξίας**.
- Τις διατάξεις του άρθρου 30 §§ 4, 6 και 7 του Π.Δ 186/1992,
- Τις διατάξεις των άρθρων 30, 31 και 32 του Ν. 2238/1994
- Το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης που είναι το χονδρικό εμπόριο, για το οποίο προβλέπονται Σ.Κ.Κ από τους πίνακες του Υπουργείου Οικονομικών:

κωδικός	Επάγγελμα	Σ.Κ.Κ
2326	Εμπορος υλικών ηλεκτρικών εγκαταστάσεων και λοιπών φωτιστικών χονδρικώς	11%
2327	Εμπορος υλικών ηλεκτρικών εγκαταστάσεων και λοιπών φωτιστικών λιανικώς	14%

Έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου **18/05/2005 – 31/12/2006** ως **ανακριβή** και **προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994, προσαυξάνοντας τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα κατά **8%** (δεδομένου ότι η απόκρυψη φορολογητέας ύλης υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας και σε ποσό τις 5.000 €), με αποτέλεσμα τα ακαθάριστα έσοδα του επανελέγχου να διαμορφωθούν ως ακολούθως:

Διαχειριστική Περίοδος	Μ.Σ.Κ.Κ	Μερικά ποσά	Ποσοστό (%)	Ακαθάριστα έσοδα
Ακαθάριστα έσοδα χονδρικώς	2326	5.586.615,90	98,68%	5.661.475,15
Ακαθάριστα έσοδα λιανικώς	2327	74.859,25	1,32%	
Προσαύξηση εσόδων 8%	2326	446.929,27		452.918,01
	2327	5.988,74		
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	2326	6.033.545,17		6.114.393,16
	2327	80.847,99		

Στη συνέχεια τα καθαρά κέρδη του εξωλογιστικού προσδιορισμού, προέκυψαν από το γινόμενο των προσδιορισθέντων από τον έλεγχο ακαθαρίστων εσόδων, με τον Σ.Κ.Κ βάσει πινάκων, προσαυξη-μένο κατά **80%** (Άρθρο 10 § 3 Ν. 3296/2004 [ΦΕΚ Α' 253/14-12-2004]) και προέκυψαν τα εξωλογιστικά καθαρά κέρδη του ελέγχου, **τα οποία ήταν και τα τελικά καθαρά κέρδη ελέγχου, δεδομένου ότι ο Σ.Κ.Κ με βάση τον λογιστικό προσδιορισμό ήταν μικρότερος από τον διπλάσιο των οικείων συντελεστών των πινάκων** και συγκεκριμένα:

Προσαυξημένος Σ.Κ.Κ: 2326: $[11\% + (11\% \times 80\%)] = 19,80\%$ και

Προσαυξημένος Σ.Κ.Κ: 2327: $[14\% + (14\% \times 80\%)] = 25,20\%$

και τα **εξωλογιστικά κέρδη επανελέγχου** προσδιορίστηκαν στο ποσό των **1.215.015,64 €**

ήτοι $(6.033.545,17 \text{ €} \times 19,80\% = 1.194.641,94 \text{ €}) + (8.847,99 \text{ €} \times 25,20\% = 20.373,69 \text{ €})$

Ακολούθως έγινε λογιστικός προσδιορισμός των κερδών, με την προσθήκη στα κέρδη των λογιστικών διαφορών επανελέγχου ποσού 400.000 € (αξία ληφθέντων εικονικών στοιχείων), και προέκυψαν **καθαρά κέρδη επανελέγχου με βάση το λογιστικό προσδιορισμό ποσού 839.129,07 €** (ήτοι κέρδη ισολογισμού 439.129,07 € + Λογ.Διαφ. επανελέγχου 400.000 €), καθώς και ο Σ.Κ.Κ με βάση το λογιστικό προσδιορισμό, ο οποίος ανήλθε σε **14,82%** (ήτοι 839.129,07 € / 5.661.475,15 €).

Με βάση τα ανωτέρω, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./04-03-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορι-σμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 ποσού **225.007,11 €**, πλέον προσαυξήσεων 120% ποσού **270.008,53 €** και συνολικά **495.015,64 €**, το οποίο βεβαιώθηκε στις 27/03/2015 (Α.Τ.Β, Α.Χ.Κ).

Φορολογία Φ.Π.Α

Εκδόθηκαν:

- Η υπ' αριθμ./04-03-2015 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 18/05/2005 – 31/12/2006, ποσού **76.000,00 €**, πλέον προσαυξήσεων 120% ποσού **91.200,00 €** και συνολικά **167.200,00 €**, το οποίο βεβαιώθηκε στις 19/03/2015 (Α.Τ.Β, Α.Χ.Κ).
- Η υπ' αριθμ./04-03-2015 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, με την οποία επεβλήθη πρόστιμο ποσού **228.000,00 €**, το οποίο βεβαιώθηκε στις 19/03/2015 (Α.Τ.Β, Α.Χ.Κ).
- Η υπ' αριθμ./04-03-2015 πράξη επιβολής προστίμου ειδικής κύρωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 § 12 του Ν. 1882/1990, με την οποία επεβλήθη πρόστιμο ποσού **76.000,00 €**, το οποίο βεβαιώθηκε στις 19/03/2015 (Α.Τ.Β ..., Α.Χ.Κ).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση και επανεξέταση** των ανωτέρω Πράξεων, διαφορετικά να διενεργηθεί λογιστικός προσδιορισμός των κερδών, με αφαίρεση των επίμαχων τιμολογίων κατά 50%, για τους κατωτέρω λόγους:

- i. Ότι η κρίση περί εικονικότητας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων είναι αναπόδεδεικτη και μη νόμιμη, καθόσον η φορολογική αρχή η οποία έχει το βάρος της απόδειξης, **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των φορολογικών στοιχείων
Ότι τελούσε σε καλή πίστη,
Ότι η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων προέκυψε από έκθεση ελέγχου άλλης υπηρεσίας στον εκδότη αυτών,
 - ii. Ότι τα βιβλία της κρίθηκαν **ανακριβή**, ενώ **υπήρχε η δυνατότητα ελεγκτικών επαληθεύσεων** και λογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων, καθώς επίσης και ότι **το ύψος της εικονικής αξίας των στοιχείων είναι απροσδιόριστο**, ενώ θα μπορούσε αυτό να προσδιοριστεί συγκεκριμένα προκειμένου να προσδιοριστεί η κύρωση του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων,
 - iii. Ότι στην υπ' αριθμ./2015 προσβαλλόμενη πράξη εισοδήματος, **δεν αφαιρέθηκε ο φόρος που καταβλήθηκε με την περαίωση** με βάση τις διατάξεις του άρθρου 9 § 5 του ν.3259/2004
 - iv. Ότι στην υπ' αριθμ./2015 προσβαλλόμενη **πράξη ειδικής κύρωσης άρθρου 8 § 12 του Ν. 1882/1990**, δεν γίνεται μνεία ότι το ΦΠΑ των επίδικων τιμολογίων έχει καταλογιστεί στον εκδότη, ότι δεν γίνεται ιδιαίτερη αναφορά αν αυτά καταχωρήθηκαν στα βιβλία της και εκτέλεσε ο αναλογών ΦΠΑ και τέλος γίνεται επίκληση του υπ' αριθμ./07-03-2013 εγγράφου του ΣΔΟΕ από το οποίο προκύπτει ότι ο εκδότης δεν απέδωσε το ΦΠΑ αυτών, το οποίο δεν της κοινοποιήθηκε, ούτε έχει επισυναφθεί στην έκθεση ελέγχου.
- i. **Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου **68 § 2** του **Ν.2238/1994** [ΦΕΚ Α' 151/16-09-94], ορίζεται 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 φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ... γ) ... δ) Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70»,
Με τις διατάξεις του άρθρου **9 § 5** του **Ν. 3259/2004** [ΦΕΚ Α' 149/04-08-2004], ορίζεται ότι: «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 επιτηδευμα-

τία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά **συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου** και **συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.**»,

Με τις διατάξεις του άρθρου **28** του **Ν. 3697/2008** [ΦΕΚ Α' 194/25-09-2008] τροποποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 1 έως 11 του Ν. 3259/2004 και επεκτάθηκε η περαίωση και στις εκκρεμείς υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι και τις 31.12.2006,

Επιπλέον, με την υπ' αριθμ. **102/2001 γνωμοδότηση** του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. **1020145/ΠΟΛ 1100 /10-04-2001**, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων»,

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως **ΣτΕ 2397/1990** και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία **ΣτΕ 1426/2000**,

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, 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 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/00) Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχωρίζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος **ΣτΕ 2122/2012**,

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της προϊσταμένης της ΔΟΥ ΦΑΕ στις **04/12/2013** με το υπ' αριθμ. έγγραφο της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων του ΣΔΟΕ, ημερομηνία κατά την οποία η χρήση 18/05/2005-31/12/2006 **είχε ήδη περαιωθεί** (ημερομηνία περαίωσης **23/12/2008**) με βάση το υπ' αριθμ. /26-11-2008 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του **Ν. 3697/2008**, τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου **68 § 2** του **Ν. 2238/1994** και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 3259/2004, **εκδίδεται συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου.**

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή, η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης, δεν απέδειξε την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων, πλην όμως η ελεγκτική αρχή σε καμία περίπτωση δεν προέβη σε αυθαίρετες εκτιμήσεις, αλλά βασίστηκε στα πορίσματα εκθέσεων ελέγχων άλλων υπηρεσιών (ΣΔΟΕ & Δ.Ο.Υ.) που αφορούν την εκδότη επιχείρηση, από την οποία η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα εικονικά τιμολόγια.

Επειδή τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία έκτος από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δίκαιου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχερείας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης η επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της μερικής εικονικότητας της αξίας των συναλλαγών, που περιγράφονται στα ληφθέντα Τιμολόγια παροχής Υπηρεσιών, η φορολογική αρχή, όπως καταγράφεται στην από 28/11/2013 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ, με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, αφού εκθέτει σ' αυτήν, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία και συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του συμπεράσματος περί λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **19 § 4 του Ν. 2523/1997** [ΦΕΚ 179 Α'/11-09-97] ορίζεται ότι *«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 φορολογικώς 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 όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012).

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 επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση απόδειξης ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010)

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση προκύπτει ότι: 1) Η αποδοχή και καταχώρηση των εικονικών στοιχείων στα βιβλία της προσφεύγουσας, δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη αλ-

λά πράξη επαναλαμβανόμενη που απαιτεί κοινή βούληση μεταξύ του εκδότη και του παραλήπτη, 2) Σκοπός της λήψης των εικονικών στοιχείων, ήταν η μείωση των φορολογητέων κερδών και η μείωση του προς απόδοση ΦΠΑ, 3) Πέραν των εν λόγω εικονικών φορολογικών στοιχείων, η προσφεύγουσα έχει λάβει και άλλα φορολογικά στοιχεία από αθλητικά σωματεία ποσού 400.000 €, για τα οποία διερευνάται η εικονικότητα αυτών, 4) Κατά τις επόμενες χρήσεις **2007, 2008 και 2009** η προσφεύγουσα έλαβε από τον Γ.Σ **μερικώς εικονικά στοιχεία** ποσού **300.000 €, 400.000 € και 200.000 €** αντίστοιχα, των οποίων **αποδέχθηκε την εικονικότητα**, και συμβιβάστηκε βάσει των διατάξεων του Ν. 3888/2010, γεγονός τα οποία αποδεικνύουν ότι η προσφεύγουσα κατά την λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον Γ.Σ, **δεν είχε καλή πίστη**.

Επειδή η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής, πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣΤΕ 2223/1995).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **18 § 9** του **Π.Δ. 186/1992**, «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, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε, κατ' αρχήν, την μερικώς εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων, και αιτιολόγησε πλήρως με αδιάσειστα στοιχεία και ελεγκτικές επαληθεύσεις, ως αναλυτικά περιγράφονται στο κεφάλαιο "Αποτελέσματα Ελέγχου" της από **28/11/2013** Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του Π.Δ. 186/1992, τον μη προσδιορισμό της μερικής εικονικότητας της αξίας των συναλλαγών, εν αντιθέσει με την προσφεύγουσα και λήπτρια, η οποία από τα στοιχεία που προσκόμισε και επικαλείται στην ενδικοφανή της προσφυγή δεν αποδεικνύει την ανυπαρξία της εικονικότητας των ληφθέντων Τ.Π.Υ..

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων προέκυψε από έκθεση ελέγχου άλλης υπηρεσίας που έγινε στον εκδότη αυτών, **απορρίπτεται** καθόσον η φορολογική αρχή διενήργησε έλεγχο και στον εκδότη και στον λήπτη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων,

Επειδή, με βάση την από **28/11/2013** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων του Σ.Δ.Ο.Ε, εκδόθηκε από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ ΦΑΕ σε βάρος της προσφεύγουσας η υπ' αριθμ.**/07-04-2014** Απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ χρήσης 18/05/2005 – 31/12/2006, και κατά της ανωτέρω Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, η προσφεύγουσα άσκησε στην υπ' αριθμ.**/29-05-2014 ενδικοφανή προσφυγή**, η οποία εξετάστηκε από την υπηρεσία μας και εκδόθηκε η υπ' αριθμ.**/23-07-2014 Απορριπτική Απόφαση**.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, στην από **28/11/2013** έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων του ΣΔΟΕ, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστικά. Επίσης στις από **04/03/2015 εκθέσεις επανελέγχου** της ΔΟΥ ΦΑΕ για τα φορολογικά αντικείμενα της Φορολογίας **εισοδήματος**, της Φορολογίας **ΦΠΑ**, των **Προστίμων ΦΠΑ** βάσει άρθρου **6 Ν. 2523/97** και της **Ειδικής κύρωσης** άρθρου **8 § 12** του **Ν. 1882/1990**, γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Επομένως σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων δεν είναι αόριστη.

- ii. **Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου **30 § 4** του **Π.Δ 186/1992** (ΦΕΚ Α' 84), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει για την κρινόμενη χρήση με τις διατάξεις του άρθρου **20** του **ν. 3296/2004** (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι «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, ..., Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά»,

Με τις διατάξεις του άρθρου **32 § 1** του Ν. **2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει μετά την 01/01/2004 με τις διατάξεις του άρθρου **20 § 1** του ν. **3220/2004** (ΦΕΚ Α' 15) ορίζεται ότι «*Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή 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 η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα βιβλία της κρίθηκαν ανακριβή, ενώ υπήρχε η δυνατότητα ελεγκτικών επαληθεύσεων και λογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της, **απορρίπτεται** καθόσον με τις διατάξεις του άρθρου **32** του ν. **2238/1994** όπως τροποποιήθηκε και ισχύει μετά την 01/01/2004 με τις διατάξεις του άρθρου **20 § 1** του ν. **3220/2004** (ΦΕΚ Α' 15) προκύπτει ότι για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και την προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της, δεν απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της.

Επειδή ισχυρίζεται επίσης ότι το ύψος της εικονικής αξίας των στοιχείων είναι αππροσδιόριστο, ενώ θα μπορούσε αυτό να προσδιοριστεί συγκεκριμένα προκειμένου να προσδιοριστεί η κύρωση του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, επίσης **απορρίπτεται**, καθόσον ο έλεγχος που διενεργήθηκε στον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, είχε στη διάθεσή του μεγάλο πλήθος πληροφοριών και ύστερα από εκτεταμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, κατέληξε στο συμπέρασμα της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων, χωρίς να μπορέσει να προσδιορίσει επακριβώς την εικονική αξία εκάστου στοιχείου,

iii. **Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου **9 § 5** του Ν. **3259/2004** (ΦΕΚ Α' 149), ορίζεται ότι: «*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 ΔΟΥ νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.*»,

Επειδή, από τον συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου § 2 του Ν...../1994 (ΦΕΚ Α' 151), και των διατάξεων της υπ' αριθμ./..... γνωμοδότησης του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ./ΠΟΛ/10-04-2001 εγκύκλιο, προκύπτει ότι στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της προϊσταμένης της ΔΟΥ ΦΑΕ στις 04/12/2013 με το υπ' αριθμ./..... έγγραφο της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων του ΣΔΟΕ, ημερομηνία κατά την οποία η χρήση 18/05/2005-31/12/2006 είχε ήδη περαιωθεί (ημερομηνία περαίωσης 23/12/2008) με βάση το υπ' αριθμ./26-11-2008 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν. 3697/2008, τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994,

Επειδή εν προκειμένω με το υπ' αριθμ...../23-12-2008 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης Ν. 3697/2008, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει περαιώσει το οικ. έτος 2007, αποδεχόμενη το εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.3697/2008, στις 23/12/2008 και ο φορολογικός έλεγχος επικαλούμενος νέα συμπληρωματικά στοιχεία σχετικά με την λήψη μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/94, διενήργησε επανέλεγχο στην υπόθεση και εξέδωσε προς τούτο την υπ' αριθμ...../4-3-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007, χωρίς όμως να συμψηφίσει το ποσό του φόρου εισοδήματος που καταβλήθηκε με την αποδοχή του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης,

Επειδή από το ανωτέρω εκκαθαριστικό σημείωμα προκύπτει ότι ο φόρος της περαίωσης ανέρχεται στο ποσό των 22.034,71 €, το οποίο βεβαιώθηκε στις 23/12/2008 - ΑΤΒ, ΑΧΚ και καταβλήθηκε σε δόσεις η τελευταία εκ των οποίων καταβλήθηκε στις 26/06/2009, και ο φόρος αυτός δεν συμψηφίστηκε με το καταλογισθέν ποσό με την υπ' αριθμ./4-3-2015 οριστική πράξη διορθω-

τικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007, γίνεται δεκτός ο σχετικός λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής για τον συμψηφισμό του φόρου της περαίωσης ποσού **22.034,71 €**.

iv. Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 8 § 12 του Ν. 1882/1990 [ΦΕΚ Α' 43/23-03-1990] προβλέπεται ότι: «όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφ' όσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων»

και με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. 86/2001 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ, η οποία έγινε δεκτή από τον Υπουργό οικονομικών με την υπ' αριθμ. 1090559/5360/673/A0014/ΠΟΛ. 1226/28-9-2001 εγκύκλιο, διατύπωσε την άποψη, ότι η διάταξη της παρ. 12 του άρθρου 8 του Ν.1882/90, αναφερόμενη σε ειδική κύρωση, χρηματικού μιν περιεχομένου, μη οριζόμενη όμως από το νόμο ως πρόστιμο ή πρόσθετος φόρος, έχουσα δε κυρίως αποζημιωτικό χαρακτήρα, συνεχίζει να ισχύει και μετά την έναρξη ισχύος του Ν.2523/1997 με τις διατάξεις του οποίου καταργείται κάθε άλλη διάταξη που προβλέπει την επιβολή μόνο πρόσθετων φόρων και προστίμων, ενώ δεν τίγονται διατάξεις που προβλέπουν "άλλες συνέπειες για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας"

Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω διάταξη του ν.1882/1990, νομίμως καταλογίζεται σε βάρος εκείνου, ο οποίος αποδέχεται εικονικά τιμολόγια με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται σε αυτά, ο εν λόγω φόρος, εκτός εάν ο φόρος αυτός αποδόθηκε από τον εκδότη των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων σε χρονικό σημείο προγενέστερο του καταλογισμού σε βάρος του λήπτη αυτών (πρβλ.ΣΤΕ 4034/1999). «Απόδοση» δε του φόρου, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, δεν αποτελεί, εν πάση περιπτώσει, η έκδοση σε βάρος του εκδότη πράξεως καταλογισμού του φόρου, για τον οποίο πρόκειται. Μεταξύ των δύο ως άνω υποχρέων, ήτοι εκδότη και λήπτη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, υφίσταται οφειλή εις ολόκληρον, σε τρόπο ώστε «απόδοση» του οικείου φόρου στο Δημόσιο θα χωρήσει άπαξ. Εξάλλου, είναι διαφορετικό το ζήτημα των τυχόν οφειλομένων από καθένα από τα ανωτέρω πρόσωπα, υπό τις οικείες νόμιμες προϋποθέσεις, προσθέτων φόρων και προστίμων **Σ.τ.Ε 3292/2007**

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, η προσφεύγουσα ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων, αποδέχθηκε και καταχώρησε αυτά στα βιβλία της, και εξέπεσε από τον ΦΠΑ εκρών τον ΦΠΑ εισρών που αναλογεί στα εικονικά αυτά στοιχεία, ποσού **76.000 €**, ενώ αυτός δεν αποδόθηκε από τον εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων,

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν της κοινοποιήθηκε το υπ' αριθμ./07-03-2013 εγγράφου του ΣΔΟΕ, με το οποίο διαβιβάστηκε η από 28/11/2013 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ, της οποίας έχει λάβει γνώση η προσφεύγουσα και ο σχετικός λόγος της παρούσας απορρίπτεται.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από **04/03/2015** εκθέσεις επανελέγχου των φορολογικών αντικειμένων: 1) Φορολογίας εισοδήματος, 2) Φορολογίας ΦΠΑ, 3) Προστίμων ΦΠΑ βάσει άρθρου 6 Ν. 2523/97 και 4) Ειδικής κύρωσης άρθρου 8 § 12 του Ν. 1882/1990, της ΔΟΥ ΦΑΕ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από **03/04/2015** και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο, με ΑΦΜ:, που εδρεύει στον του νομού, και 1) την τροποποίηση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος και 2) την επικύρωση των λοιπών προσβαλλόμενων πράξεων, ως ακολούθως:

1) Ως προς την υπ' αριθμ./04-03-2015 πράξη Φόρου Εισοδήματος

Την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ./03-04-2015 ενδικοφανούς προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την φορολογία εισοδήματος, και την τροποποίηση της υπ' αριθμ. .../ 04-03-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη διαμορφώνονται ως εξής:

Διαχ/κή Περίοδος 18/05/2005 - 31/12/2006	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά Δήλωσης-Ελέγχου	Εισήγησης	Διαφορά Δήλωσης-Εισήγησης
Ποσό φορολογητέου εισοδήματος (κέρδη)	439.129,07 €	1.215.015,64 €	775.886,57 €	1.215.015,64 €	775.886,57 €
Φόρος που αναλογεί με συντελεστή 29%	127.347,43 €	352.354,54 €	225.007,11 €	352.354,54 €	225.007,11 €
Μείον: Φόρος περαίωσης Ν. 3697/2008				22.034,71 €	22.034,71 €
Χρεωστικό Υπόλοιπο Φόρου	127.347,43 €	352.354,54 €	225.007,11 €	330.319,83 €	202.972,40 €
Πλέον: Προκαταβολή Φόρου	26.139,73 €	26.139,73 €		26.139,73 €	
Σύνολο	153.487,16 €	378.494,27 €	225.007,11 €	356.459,56 €	202.972,40 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%		270.008,53 €	270.008,53 €	243.566,88 €	243.566,88 €
Καταλογιζόμενο ποσό	153.487,16 €	648.502,80 €	495.015,64 €	600.026,44 €	446.539,28 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση:

Κύριος Φόρος	ποσού	202.972,40 €
Πρόσθετος φόρος 120%	ποσού	243.566,88 €
Σύνολο	ποσού	446.539,28 €

2) Ως προς τις πράξεις Φ.Π.Α

Εισηγούμαστε την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./03-04-2015 ενδικοφανούς προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την φορολογία ΦΠΑ, και την επικύρωση των υπ' αριθμ:

-/04-03-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α
-/04-03-2015 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α κατ' άρθρο 6 ν.2523/1997
-/04-03-2015 οριστικής πράξης ειδικής κύρωσης άρθρου 8 § 12 Ν. 1882/1990

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση:

Καταλογιζόμενα Ποσά	Φόρος	Προσαύξηση	Πρόστιμο	Σύνολο
1. Πράξης .../2015	76.000 €	91.200 €		167.200 €
2. Πράξης .../2015			228.000 €	228.000 €
3. Πράξης .../2015			76.000 €	76.000 €
Σύνολο Καταλογιζόμενων	76.000 €	91.200 €	304.000 €	471.200 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
α/α

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σημείωση: 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).