



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9586156

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 06-04-2015

Αριθμός απόφασης:1332

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 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».

γ. 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».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των:

Α. υπ' αριθ./2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2004 (διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2003), με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 105.243,90€, πλέον

126.292,68€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών),

Β. υπ' αριθ./2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2003, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 10.326,58€, πλέον 12.391,90€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών),

Γ. υπ' αριθ./17-12-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2004, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 3.940,45€, πλέον 4.728,54€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών),

Δ. υπ' αριθ./2014 πράξης προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2003, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του ν.2523/1997 ποσού 30.979,74€.

Ε. υπ' αριθ./2014 πράξης προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2004, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του ν.2523/1997 ποσού 11.821,35€,

ΣΤ. υπ' αριθ./2014 απόφασης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2003, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο Κ.Β.Σ. βάσει του άρθρου 5 παρ.10 του ν.2523/1997 ποσού 114.739,80€ και την

Ζ. υπ' αριθ./2014 απόφασης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2004, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο Κ.Β.Σ. βάσει του άρθρου 5 παρ.10 του ν.2523/1997 ποσού 43.782,00€, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

4. Τις παραπάνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από εκθέσεις ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., τις από εκθέσεις επανελέγχου Φόρου

Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του ίδιου Προϊσταμένου, καθώς και από την από έκθεση του του Σ.Δ.Ο.Ε.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2004 (διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2003) επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 105.243,90€, πλέον 126.292,68€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

Με την υπ' αριθ./2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2003 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 10.326,58€, πλέον 12.391,90€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

Με την υπ' αριθ./2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2004 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 3.940,45€, πλέον 4.728,54€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

Με την υπ' αριθ./2014 πράξη προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2003 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του ν.2523/1997 ποσού 30.979,74€.

Με την υπ' αριθ./2014 πράξη προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2004 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του ν.2523/1997 ποσού 11.821,35€.

Με την υπ' αριθ./2014 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2003 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο Κ.Β.Σ. βάσει του άρθρου 5 παρ.10 του ν.2523/1997 ποσού 114.739,80€.

Με την υπ' αριθ./2014 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2004 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο Κ.Β.Σ. βάσει του άρθρου 5 παρ.10 του ν.2523/1997 ποσού 43.782,00€.

Τα πρόστιμα προέκυψαν στην συνέχεια των από εκθέσεων ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. από τις οποίες, καθώς και από την από έκθεση τουτου Σ.Δ.Ο.Ε. στην οποία βασίστηκαν, προκύπτει ότι, ο επιτηδευματίας εξέδωσε εικονικά στοιχεία προς τον προσφεύγοντα, και συγκεκριμένα δέκα στοιχεία καθαρής αξίας 57.369,90€ στην χρήση 2003, πέντε στοιχεία στην χρήση 2004 καθαρής αξίας 21.891,40€ και τέσσερα στοιχεία στην χρήση 2005 καθαρής αξίας 21.724,15€.

Ακόμα με βάση τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των από εκθέσεων επανελέγχου Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του ιδίου προϊσταμένου καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος στην διαχειριστική περίοδο 2003 κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος βάσει των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 του ν.2238/1994, συνεπεία χαρακτηρισμού των βιβλίων του ως «ανακριβών» βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 4 και 7 του Κ.Β.Σ. λόγω της λήψης των παραπάνω εικονικών στοιχείων. Επιπλέον τα εικονικά στοιχεία αυτά δεν αναγνωρίστηκαν φορολογικά ως εκπιπτόμενες δαπάνες (αγορές) στη Φορολογία Εισοδήματος, ούτε ο Φ.Π.Α. τους προς έκπτωση, και καταλογίστηκαν Φόρος Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και πρόσθετοι φόροι λόγω ανακρίβειας των δηλώσεων για τις χρήσεις αυτές.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το με Α.Π./2015 έγγραφο εν μέρει παραίτησης που κατατέθηκε στην Δ.Ο.Υ. και μας διαβιβάστηκε, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1^{ος} λόγος: Ο προσφεύγων ισχυρίζεται «Ένσταση παραγραφής» του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης να του επιδώσει πράξεις προσδιορισμού προστίμων του άρθρου 5 και 6 του ν.2523/1997 για τις χρήσεις 2003 και 2004. Ο προσφεύγων παραιτήθηκε από τον λόγο αυτόν με το με Α.Π./2015 έγγραφο.

2^{ος} λόγος: Ο προσφεύγων ισχυρίζεται «Με το άρθρο 66 παρ. 30 ν.4174/201³ καταργήθηκε το άρθρο 6 παρ. 1 του ν.2523/1997 με νομική βάση το οποίο εκδόθηκαν η τέταρτη και πέμπτη προσβαλλόμενες πράξεις (πρόστιμα Φ.Π.Α.). Ως εκ τούτου στερούνται νομίμου βάσεων και δέον να ακυρωθούν ολοσχερώς. Ο προσφεύγων παραιτήθηκε από τον λόγο αυτόν με το με Α.Π./2015 έγγραφο.

3^{ος} λόγος: Ο προσφεύγων ισχυρίζεται «Μη νόμιμες όλες οι προσβαλλόμενες πράξεις λόγω ελλείψεως των προϋποθέσεων επανελέγχου μετά από οριστική περαίωση». Ο προσφεύγων παραιτήθηκε για τα πρόστιμα Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ. από τον λόγο αυτόν με το με Α.Π./2015 έγγραφο.

4^{ος} λόγος: Ο προσφεύγων ισχυρίζεται «Μη νόμιμη η πρώτη προσβαλλόμενη πράξη διότι προσδιόρισε εξωλογιστικά τα καθαρά κέρδη μου για την χρήση 2003 χωρίς να συντρέχουν οι σχετικές προϋποθέσεις».

5^{ος} λόγος: Ο προσφεύγων ισχυρίζεται «Ακυρωτέες οι προσβαλλόμενες πράξεις διότι τα φερόμενα ως εικονικά τιμολόγια είναι γνήσια». Ο προσφεύγων παραιτήθηκε για τα πρόστιμα Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ. από τον λόγο αυτόν με το με Α.Π./2015 έγγραφο.

Για τον Πρώτο λόγο.

Ο προσφεύγων παραιτήθηκε με το με Α.Π./2015 έγγραφο εν μέρει παραίτησης που κατατέθηκε στην Δ.Ο.Υ. και μας διαβιβάστηκε.

Για τον Δεύτερο λόγο.

Ο προσφεύγων παραιτήθηκε με το με Α.Π./2015 έγγραφο εν μέρει παραίτησης που κατατέθηκε στην Δ.Ο.Υ. και μας διαβιβάστηκε.

Για τον Τρίτο λόγο.

Επειδή όπως παρακάτω αναφέρεται επί εικονικών στοιχείων σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010) και ο εν προκειμένω ισχυρισμός είναι τελείως αστήρικτος και αναπόδεικτος.

Επειδή σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 της παρ. 11 εδαφ.1 του ν.4174/2013 ορίζεται: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχυουσες του άρθρου 36 του Κώδικα

Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν. 2238/94 ορίζονται τα εξής:

Παραγρ. 4. 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 ενάσκηση 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 (προσετέθη με το ν.3522/2006)) .

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.

Σύμφωνα με το άρθρο 68 «Έκδοση φύλλων ελέγχου» παρ. 2. 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) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της [παραγράφου 9 του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008](#) (Α'258).

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.

Ο ορισμός των «συμπληρωματικών στοιχείων» βάσει των οποίων δύναται να διενεργηθεί φορολογική εγγραφή και συνεπώς καταλογισμός παράβασης σε περαιωμένη χρήση έχει διεξοδικά αναλυθεί και αποσαφηνιστεί στην νομοθεσία και νομολογία βλ. την με αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Ν.Σ.Κ. εγκ. ΠΟΛ.1100/2001, την αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. ΠΟΛ 1125/2004 και επί του θέματος των εικονικών στοιχείων έχει γίνει δεκτό ότι (βλ την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.) «Κατά την έννοια των διατάξεων

άρθρων 68 παρ. 2 Ν. [2238/1994](#) και 49 παρ. 3 Ν. [2859/2000](#) αναφερομένων σε οριστικά φύλλα ελέγχου, χωρίς διάκριση ως προς τον τρόπο οριστικοποίησής τους, (ΣτΕ 2703/97) δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και επί οριστικοποίησης του αρχικού φύλλου ελέγχου δια διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς "συμβιβασμού"), (ΣτΕ 356/90), καθ' όσον ο συμβιβασμός αποτελεί καταλογιστική πράξη φόρου, μεταρρυθμίζουσα το φύλλο ελέγχου (ΣτΕ 2024/91, 2802/99) **είτε επί οριστικοποίησης με φύλλο ελέγχου ειλικρινούς δηλώσεως (ΣτΕ 856-7/91), ακόμη δε και επί περιπτώσεων άρθρου 14, 1198/94 (περί περαιώσεως εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων)** τόσον επί του εισοδήματος όσον και επί πράξεων φόρου προστιθεμένης αξίας και επί πράξεων επιβολής προστίμου κατά την ρητή διάταξη παρ. 4 εδ. β' άρθρου 10 Ν. 2753/99 (ΣτΕ 1426/2000, γνωμ. ΝΣΚ 102/2001) **και επί ομοίων υποθέσεων περαιώσεων** όπου προβλέπεται επίλυση της διαφοράς διά συμβιβασμού, συντρεχουσών των προϋποθέσεων εκδόσεως συμπληρωματικών φύλλων, που ορίζουν οι ως άνω διατάξεις.

Όσαύτως κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων "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, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδημάτων ΣτΕ 279/92, 14/94, 1425-26/2000, 2448/50/87, 2677/86.

Επί εικονικών τιμολογίων, 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 εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων **η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).**

Επειδή από την παρ. 5 του άρθρου 9 του ν.3259/2004 όπως τροποποιήθηκε από τις διατάξεις του ν.3697/2008 «Διαδικασία περαίωσης» προβλέπεται 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 Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της [παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994](#), εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμπληφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.»

Κατά συνέπεια των ανωτέρω, επειδή η προσφεύγουσα για τις διαχειριστικές περιόδους 1-1/31-12-2003, 1-1/31-12-2004 απεδέχθη το υπ' αριθμ./..... εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης ν.3697/2008 της Δ.Ο.Υ. το οποίο σύμφωνα με τα ανωτέρω συνιστά φύλλο ελέγχου για το οποίο έχει επέλθει συμβιβαστική επίλυση της διαφοράς, νομίμως κρίθηκαν ως συμπληρωματικά στοιχεία για τις χρήσεις αυτές τα εκδοθέντα εικονικά δέκα στοιχεία καθαρής αξίας 57.369,90€ στην χρήση 2003 και τα πέντε στοιχεία στην χρήση 2004 καθαρής αξίας 21.891,40€ εκδότη «.....» τα οποία προέκυψαν από την από έκθεση του του Σ.Δ.Ο.Ε.

Για τον Τέταρτο και Πέμπτο λόγο.

Τα συμπεράσματα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. περί της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών με την επιχείρηση «.....» βασίστηκαν στην από έκθεση του του Σ.Δ.Ο.Ε. από την οποία προκύπτει ότι ο επιτηδευματίας του «εκδότης» των εικονικών στοιχείων προς την προσφεύγουσα, δέκα στοιχείων καθαρής αξίας 57.369,90€ στην χρήση 2003, πέντε στοιχείων στην χρήση 2004 καθαρής αξίας 21.891,40€ και τεσσάρων στοιχείων στην χρήση 2005 καθαρής αξίας 21.724,15€ ήταν στις χρήσεις αυτές πρόσωπο φορολογικά μεν υπαρκτό, **συναλλακτικά όμως ανύπαρκτο** καθώς όπως προκύπτει από τα παρατιθέμενα πραγματικά περιστατικά εμφανίζεται να μην έχει αγορές εμπορευμάτων - πρώτων υλών, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και εισαγωγές από τρίτες χώρες, δεν απασχολούσε προσωπικό, να μην έχει πραγματική εγκατάσταση άσκησης δραστηριότητας έχοντας εγκαταλείψει την δηλωθείσα έδρα του από το 1990.

Με βάση τα παρατιθέμενα στην παραπάνω έκθεση στοιχεία η φορολογική αρχή προέβη στον καταλογισμό παραβάσεων στον εκδότη «.....» για την έκδοση εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, ενώ βάσει των διατάξεων του άρθρου 19 του ν.2523/97 (σχετική η απόφαση του Σ.τ.Ε. με αριθμό 116/2013) τα παρατιθέμενα στοιχεία κρίθηκαν επαρκή από την φορολογική αρχή προκειμένου **και ο λήπτης προσφεύγων να χαρακτηριστεί ως κακόπιστος, καθώς** 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, να 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή ο ν.2523/1997 θεσπίζει για τις περιπτώσεις αυτές διοικητικές (πρόστιμα) και ποινικές κυρώσεις. «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 επιτηδεύματος του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία ...Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρησης ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή...». Σύμφωνα δε με το άρθρο 5 παρ.10 περ. β ν.2523/1997 «η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και λήψη εικονικών καθώς και η νόθευση αυτών θεωρείται ιδιάζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου μη συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ, εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων δραχμών, σε αντίθετη δε περίπτωση ίσο με το διπλάσιο της ΒΑΣ.ΥΠ.1. 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. Η ίδια μείωση ισχύει και για τον λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος νομίμως βασίστηκε στα συμπεράσματα της από έκθεσης του του Σ.Δ.Ο.Ε. και προέβη στην τεκμηρίωση της εικονικότητας των συναλλαγών αναφέροντας στην οικεία έκθεση όλα τα στοιχεία εκείνα που στοιχειοθετούν την φορολογική ανυπαρξία του. Ακόμα ο προσφεύγων ούτε με την προσφυγή του προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι πρόκειται περί νομίμων, μη εικονικών, εμπορικών συναλλαγών με τον εκδότη των στοιχείων «.....». Κατά συνέπεια διαπιστώνεται ΠΛΗΡΗΣ ΑΔΥΝΑΜΙΑ απόδειξης της πραγματοποίησης των συναλλαγών με τον από την λήπτρια επιχείρηση η οποία δεδομένης της φορολογικής ανυπαρξίας του εκδότη φέρει εκείνη πλέον το βάρος της απόδειξης (νόμιμη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης) προκειμένου να χαρακτηριστεί ως καλόπιστη. Κατά συνέπεια των

ανωτέρω και δεδομένου ότι η εικονικότητα των επίμαχων στοιχείων διαπιστώθηκε στην από έκθεση του του Σ.Δ.Ο.Ε. νομίμως διετάχθη επανέλεγχος των διαχειριστικών περιόδων 2003-2004 ο οποίος βάσει των διατάξεων που παρατίθενται αναλυτικά κατά την εξέταση του τρίτου λόγου είναι νόμιμος και εντός του νομίμου χρόνου παραγραφής.

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994, Α' 151) ορίζει στο άρθρο 31, το οποίο εφαρμόζεται και για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών, κατ' άρθρα 101 και 105 του ίδιου Κώδικα, ότι από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης εκπίπτουν τα γενικά έξοδα διαχείρισης, δηλαδή οι παραγωγικές δαπάνες της επιχείρησης (παρ. 1, εδ. α), υπό την προϋπόθεση ότι το ποσό των εξόδων αυτών έχει αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης. Εξάλλου, ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ., Π.Δ. 186/1992, Α' 84) προβλέπει στο άρθρο 12 τα εξής: "1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο. 2.... 9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής που εκδόθηκαν κατά τη διακίνηση των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο. 10.... 11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό προστίθενται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο... Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση. 12....".

Επειδή, όταν δικαιολογητικό για την έκπτωση παραγωγικής δαπάνης της επιχείρησης είναι τιμολόγιο που έχει εκδοθεί από άλλον επιτηδευματία, **επειδή ως εικονικές δαπάνες** ορθά η φορολογική αρχή δεν τις αναγνώρισε προς έκπτωση (εισόδημα και Φ.Π.Α.), **εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία (τα οποία αναλυτικά εν προκειμένω παρατίθενται στην από έκθεση του του Σ.Δ.Ο.Ε.) μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα, ότι η δαπάνη είναι εικονική.** (Σ.τ.Ε. 1823/1994, Σ.τ.Ε. 141/1993). Άλλωστε

προϋπόθεση για την έκπτωση του Φ.Π.Α. είναι, βάσει του άρθρου 32 παρ. 1 β του κώδικα Φ.Π.Α., ο υποκείμενος να κατέχει νόμιμο τιμολόγιο και καθώς τα επίμαχα εικονικά τιμολόγια είναι μη νόμιμα , συνεπώς δεν παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης για τα στοιχεία αυτά (ΠΟΛ 1225/2001 & ΝΣΚ 685/2000).

Περαιτέρω επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 30 του ΠΔ. 186/1992 κωδικοποιημένο σύμφωνα με τον Ν. 2753/1999 «Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας δεν καταχωρεί σ' αυτά ή καταχωρεί ανακριβώς έσοδα ή έξοδα, εμφανίζει αθροιστικά λάθη, δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία της παρ. 5 του άρθρ. 10 του παρόντος Κώδικα και της [παραγράφου 11 του άρθρου 64 του Ν. 2065/1992](#) (ΦΕΚ 113 Α'), δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία, εφόσον οι πράξεις ή οι παραλείψεις αυτές επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της χρήσης στην οποία αναφέρονται. Οι διατάξεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 4, ισχύουν αναλόγως και για τους υπόχρεους τήρησης βιβλίων δεύτερης κατηγορίας. Ανεπαρκή κρίνονται τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας όταν ο επιτηδευματίας δεν τηρεί ή δε διαφυλάσσει τα βιβλία που προβλέπονται από τον Κώδικα αυτό ή δε διαφυλάσσει τα φορολογικά στοιχεία αγορών, εσόδων και εξόδων, τηρεί τα βιβλία και εκδίδει τα στοιχεία κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού, εφόσον οι παραλείψεις αυτές καθιστούν αδύνατες τις αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Οι διατάξεις των τρίτου και τέταρτου εδαφίων της παρ. 3 του άρθρου 30 ισχύουν αναλόγως και για τους υπόχρεους τήρησης βιβλίων δεύτερης κατηγορίας.» με την παρ. 4 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι «4. Τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, η λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά 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.» . Από τις διαπιστώσεις και το πόρισμα του φορολογικού ελέγχου προκύπτει ότι η κρίση των βιβλίων ως «ανακριβών» που είχε ως συνέπεια το εξωλογιστικό προσδιορισμό για την διαχειριστική 01/01-31/12/2003 κρίθηκε επί τη βάσει δέκα εικονικών ληφθέντων στοιχείων των οποίων το ύψος είναι σε ποσοστό 3,92% επί των ακαθαρίστων εσόδων που επηρεάζουν τα κέρδη σε ποσοστό 38,87%, κατά συνέπεια νόμιμη και απολύτως αιτιολογημένη είναι η κρίση του ελέγχου περί ανακρίβειας των βιβλίων και εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών, διότι οι πράξεις λήψης εικονικών στοιχείων από τον προσφεύγοντα είναι μεγάλης έκτασης και επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματα της χρήσης αυτής.

Κατά συνέπεια η κρίση των βιβλίων ως ανακριβών και ο εξωλογιστικός προσδιορισμός στην διαχειριστική περίοδο 1-1/31-12-2003 πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 30 παρ. 4, 7 του ΠΔ.186/1992 και κατά συνέπεια επικυρώνεται ο κατ' έλεγχο εξωλογιστικός, καθώς και ο λογιστικός προσδιορισμός που έκρινε τα επίμαχα δέκα στοιχεία καθαρής αξίας 57.369,90€ στην χρήση 2003 και τα πέντε στοιχεία στην χρήση 2004 καθαρής αξίας 21.891,40€ εκδότη «.....» ως λογιστικές διαφορές εισοδήματος, εφαρμοζομένου του μεγαλύτερου εξωλογιστικού στην διαχειριστική περίοδο 1-1/31-12-2003, καθώς και μη έκπτωση του Φ.Π.Α. των συγκεκριμένων παραπάνω εικονικών μη νομίμων φορολογικών στοιχείων.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αρ. ενδικοφανούς προσφυγής του στο σύνολό της.

Φορολογία Εισοδήματος

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Για την διαχειριστική περίοδο 1-1/31-12-2003 με βάση την παρούσα εισήγηση διαμορφώνονται ως εξής :

Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης	90.217,27€
Λογιστικές διαφορές βάσει φύλου ελέγχου	57.369,90€
Εξωλογιστικά προσδιορισθέντα αποτελέσματα βάσει ελέγχου	380.520,13€
Φορολογητέα κέρδη βάσει φύλου ελέγχου	380.520,13€
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	380.520,13€

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου για την διαχειριστική περίοδο 1-1/31-12-2003 με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαφορά φόρου	105.243,90€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ανώτατο 120%)	126.292,68€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	231.536,58€

Φορολογία Φ.Π.Α.

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου για την διαχειριστική περίοδο 1-1/31-12-2003 με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαφορά φόρου	10.326,58€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ανώτατο 120%)	12.391,90€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	22.718,48€

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου για την διαχειριστική περίοδο 1-1/31-12-2004 με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαφορά φόρου	3.940,45€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ανώτατο 120%)	4.728,54€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.668,99€

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

ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α.α.
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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).