



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23.07.2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1194

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την Α. 1122/29.05.2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία αποφασίστηκε η παράταση της προθεσμίας του δεύτερου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.
5. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατά του υπ' αριθ. οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν.

4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008), της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 και του υπ' αριθ. οριστικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τον υπ' αριθ. οριστικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008), την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 και τον υπ' αριθ. οριστικό προσδιορισμό προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 τον υπ' αριθ. οριστικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 31.800,00 €, λόγω λήψης οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 79.500,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 15.105,00 € εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ και ειδικότερα των εξής:

A/A	Αριθ. / Ημερομηνία	Αντισυμβαλλόμενος	ΑΦΜ	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συνολική Αξία
1	ΤΔΑ Α			12.000,00 €	2.280,00 €	14.280,00 €
2	ΤΔΑ			12.500,00 €	2.375,00 €	14.875,00 €
3	ΤΔΑ			8.000,00 €	1.520,00 €	9.520,00 €
4	ΤΔΑ Α			8.000,00 €	1.520,00 €	9.520,00 €
5	ΤΔΑ Α			8.000,00 €	1.520,00 €	9.520,00 €
6	ΤΔΑ Α			8.000,00 €	1.520,00 €	9.520,00 €
7	ΤΔΑ Α			15.000,00 €	2.850,00 €	17.850,00 €
8	ΤΔΑ			8.000,00 €	1.520,00 €	9.520,00 €
ΣΥΝΟΛΟ				79.500,00 €	15.105,00 €	94.605,00 €

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 31.729,70 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) 30.920,59 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 62.650,29 €, κατόπιν προσθήκης ως λογιστικής

διαφοράς της αξίας των προαναφερθέντων ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 79.500,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 15.105,00 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με τον υπ' αριθ. οριστικό προσδιορισμό προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 7.552,48 €, διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων και το πρόστιμο προσδιορίζεται στο 50% του φόρου που εξέπεσε, ήτοι $79.500,00 \text{ €} * 19\% = 15.105,00 \text{ €} * 50\% = 7.552,50 \text{ €}$.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) - Ν. 4337/2015, φορολογίας εισοδήματος (ν. 2238/1994), Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν. 4472/2017) της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων. Δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία. Η κοινοποίηση των πράξεων έγινε στις αρχές του ημερολογιακού έτους 2020.
- 2) Νομικά πλημμελείς οι πράξεις λόγω μη συνδρομής της υποχρέωσης τεκμηρίωσης και απόδειξης της εικονικότητας άλλως νομικά πλημμελείς λόγω ελλείψεως αιτιολογίας άλλως λόγω μη συνδρομής του στοιχείου της ανύπαρκτης συναλλαγής. Καλόπιστη η δική της συμπεριφορά. Η ίδια η φορολογική αρχή δέχτηκε ότι πέντε εκ των δεκατριών τιμολογίων με την επιχείρηση «.....» είναι πραγματικά. Το μοναδικό επιπλέον στοιχείο το οποίο προσθέτει η φορολογική αρχή προκειμένου να προβεί σε κρίση περί εικονικότητας είναι η επιτόπια εξέταση την οποία επεδίωξε να κάνει, προκειμένου να ταυτίσει τα πάγια που βρίσκονται στις εγκαταστάσεις της εταιρίας με τα τιμολόγια. Συνεπώς από όλη την έκθεση ελέγχου το πλέον κρίσιμο στοιχείο αποτελεί η επιβεβαίωση των καταχωρισθέντων στο μητρώο παγίων της εταιρίας. Το μητρώο παγίων της εν λόγω χρήσης περιλαμβάνει, σχετικά με τα πάγια που αποκτήθηκαν στην εν λόγω χρήση, αποκλειστικά τις ανωτέρω αγορές εκ μέρους της εταιρείας «.....», ήτοι 10 καζάνια ασβέστη, μια γεννήτρια μεταχειρισμένη, μια ανατρεπόμενη χωματουργική καρότσα και ένα γερανό 2,5 μ. Με εξαίρεση τα τρία καζάνια ασβέστη, για τα οποία υπάρχει πρωτόκολλο καταστροφής (νομίμως προσαχθέν στη φορολογική αρχή), το οποίο επιδείχθηκε στον έλεγχο αλλά δεν έγινε δεκτό, το σύνολο των υπολοίπων παγίων

επιδείχθηκε στον έλεγχο. Προσκομίζεται δε μητρώο παγίων μετά την καταστροφή των εν λόγω τριών καζανιών.

- 3) Μη νόμιμη απόρριψη των βιβλίων λόγω μη συνδρομής ουσιαστικής προϋπόθεσης του ανέφικτου του λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων.
- 4) Μη νόμιμος ο προσδιορισμός του λογιστικού αποτελέσματος διά της προσθήκης ως λογιστικών διαφορών του συνόλου της καθαρής αξίας των κρινόμενων ως εικονικών δαπανών παρά το γεγονός ότι αφορούν πάγια.
- 5) Μη νόμιμος ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών του εξωλογιστικού προσδιορισμού διά της χρήσης εσφαλμένων Μ.Σ.Κ.Κ., άλλως διά του εσφαλμένου επιμερισμού των ακαθαρίστων εσόδων.
- 6) Μη νόμιμη η απόρριψη εκ μέρους της φορολογικής αρχής του φόρου εισροών (στην φορολογία του Φ.Π.Α.).

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται 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, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 είχε παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 και 4 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. ... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για 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 παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, 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, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 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) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή..... 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...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 και 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται 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 ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος

που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται 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, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η

προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, **τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθρ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία.** Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.».

Επειδή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 9 § 4 του ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1147/27-10-2010 «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος.».

Επειδή, στις παρ. 1 και 2 της ΠΟΛ.1019/2011 ορίζεται: «**1.** Το Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα που εκδίδεται κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010 περιέχει για κάθε υπόθεση που έχει υπαχθεί στην οικεία ρύθμιση του Κεφαλαίου Α΄ του νόμου αυτού τα εξής στοιχεία: α.β.γ).....δ).....ε) ... στ. Την τυχόν αποκρυσταλλωμένη φορολογητέα ύλη ή την παράβαση του Κ.Β.Σ. ή το δελτίο πληροφοριών ή τα λοιπά επιβαρυντικά στοιχεία ή έγγραφα, κατά τα οριζόμενα στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του Ν. 3888/2010, που περιλήφθηκαν στο αρχικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα που έγινε αποδεκτό, καθώς και την αποκρυσταλλωμένη φορολογητέα ύλη ή την παράβαση του Κ.Β.Σ. κατά τις ίδιες ως άνω παραγράφους που προέκυψαν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του ίδιου ως άνω νόμου. **2.** Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010, συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Με την αποδοχή του παραπάνω Σημειώματος ο επιτηδευματίας δύναται κατόπιν σχετικής αίτησής του να ζητήσει την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 11 του Ν. 3888/2010, καθώς και του δεύτερου εδαφίου των παραγράφων 5 και 6 της απόφασης ΠΟΛ. 1138/2010. Η επίλυση της διαφοράς κατά τα οριζόμενα

στο προηγούμενο εδάφιο διενεργείται ταυτόχρονα με την αποδοχή του πιο πάνω Σημειώματος ή το αργότερο εντός πέντε (5) ημερών από την αποδοχή του.»

Επειδή, η προσφεύγουσα έχει περαιώσει οριστικά βάσει του ν. 3888/2010 τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 αποδεχόμενη το με αρ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης και εξοφλώντας το.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. πληροφοριακό δελτίο μετά της από και με αριθ. έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ – ΚΦΑΣ - ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ είναι εκδότης φορολογικών στοιχείων με πλήθος ληπτών, μεταξύ των οποίων και την προσφεύγουσα κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008.

Επειδή, το με αρ. πρωτ. πληροφοριακό δελτίο της ίδιας Δ.Ο.Υ. με το οποίο απεστάλη στην εν λόγω Δ.Ο.Υ. η από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ – ΚΦΑΣ- ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ μετά τον αρχικό πενταετή χρόνο παραγραφής, αλλά και την περαίωση (εισόδημα και Φ.Π.Α.) της επίμαχης χρήσης (2008) και κατά συνέπεια αποτελεί νέο - συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994, του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013. Ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής για το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλει πρόστιμο του Κ.Β.Σ., φόρο εισοδήματος, Φ.Π.Α. και πρόστιμο Φ.Π.Α. στην διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 κατέστη δεκαετής βάσει των διατάξεων των άρθρων 84 παρ. 4β του Ν.2238/1994 και 57 παρ. 2 του Ν. 2859/2000 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/1997.

Επειδή, κατά τον χρόνο έκδοσης στις **31/12/2019** των προσβαλλόμενων πράξεων για τη διαχειριστική περίοδο **1/1-31/12/2008**, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ., φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. δεν είχε παραγραφεί.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία

αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστatzμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 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, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από

φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) 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.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων και ο προσδιορισμός του προστίμου Κ.Β.Σ. αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα στην από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) - Ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, ερειδόμενη στις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της από και με αριθ. έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ - ΚΦΑΣ – ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για την επιχείρηση «.....». Ενδεικτικά αναφέρονται τα εξής για την ανωτέρω εταιρεία:

- δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων,
- δεν πραγματοποίησε τόσες αγορές α΄ και β΄ υλών, όσες δήλωσε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις του αρθ. 20 ΠΔ 186/92, (οι αγορές που ελέγχθηκαν κρίθηκαν εικονικές σε ποσοστό 98% και πλέον). Ειδικότερα για την επίμαχη διαχειριστική περίοδο διαπιστώθηκαν τα εξής:

ΧΡΗΣΗ (1)	ΑΓΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ ΣΥΓΚΕΝΤΡ. ΚΑΤ/ΣΕΩΝ (2)	ΚΡΙΘΗΚΑΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙ ΚΕΣ (3)	ΚΡΙΘΗΚΑΝ ΕΙΚΟΝΙΚΕΣ (4)	ΣΥΝΟΛΟ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΕ (3)+(4) (5)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗ ΚΕ (5):(2) (6)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΑΝ (4):(5) (7)
2008	26.498.969,10	447,00	25.499.133,64	25.499.578,64	96,23	100

- καταχώρησε στις παραπάνω συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ανύπαρκτες δαπάνες χωρίς παραστατικά,
- σε πολλές περιπτώσεις εξέδιδε τιμολόγια σε πελάτες της με συνολική αξία επιμελώς μικρότερη των 15.000,00€ ή των 3.000,00€ (ανάλογα με το όριο ανά χρήση) μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. για υποχρέωση τμηματικής ή ολικής εξόφλησης συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, και τα εν λόγω τιμολόγια εξοφλούνταν με μετρητά,
- από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών βάσει εισαγγελικής εντολής, διαπιστώθηκε ότι και στις περιπτώσεις που η εξόφληση των συναλλαγών γινόταν

μέσω τραπέζης, οι τραπεζικές κινήσεις είχαν ως σκοπό να δώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, ενώ γινόταν ανακύκλωση χρημάτων,

- στις χρήσεις 2003 - 2011 φαίνεται ότι απασχολούσε προσωπικό σύμφωνα με τις καταστάσεις ΙΚΑ και τις δηλώσεις ΦΜΥ, το οποίο όμως από χρήση σε χρήση μειωνόταν. Από τις καταστάσεις του ΙΚΑ ΕΥΟΣΜΟΥ (Αρ. πρωτ.) προκύπτει ο αριθμός των εργαζομένων ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
ΑΡ.ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ	45	46	36	23	23	19	5	3	2

- σε όλες τις χρήσεις παρότι ο αριθμός των απασχολούμενων μειώνεται, τα ακαθάριστα έσοδα αυξάνονται, ειδικά στις χρήσεις 2006, 2007 και 2008,

ΧΡΗΣΗ	2005	2006	2007	2008
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	16.404.567,16€	20.593.766,01€	29.421.752,60€	27.120.359,68€

- ορισμένοι λήπτες φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης «.....», προσήλθαν οικειοθελώς στις αρμόδιες ΔΟΥ και υπέβαλαν δήλωση αποδοχής εικονικότητας των συναλλαγών του άρθρου 12 Ν.3888/2010, όπως και η προσφεύγουσα που δήλωσε με το με αριθ. πρωτ. ειδικό σημείωμα δήλωσης τιμολογίων του άρθρου 12 παρ. 6 του ν. 3888/2010 την λήψη μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «.....» συνολικής αξίας 578.000,00 € κατά τις χρήσεις 2007 και 2008,
- Στην προκειμένη περίπτωση:
 - κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 η προσφεύγουσα φέρεται να προμηθεύτηκε δομικά μηχανήματα από την επιχείρηση «.....» λαμβάνοντας τα ΤΔΑ Α, ΤΔΑ και ΤΔΑ Α,
 - σε αυτοψία που πραγματοποίησε ελεγκτής της φορολογικής αρχής στον χώρο της προσφεύγουσας στις, του επιδείχθηκαν μόνο πέντε (5) καζάνια ασβέστη εκτός χρήσης και μία γεννήτρια για την οποία δεν κατέστη δυνατό να αποδειχθεί ότι αποτελεί την μεταχειρισμένη γεννήτρια ισχύος 40 ΚVA με πετρελαιοκινητήρα που φέρεται να αγοράστηκε με το υπ' αριθ. ΤΔΑ Α Από τον έλεγχο βάσει των ανωτέρω, έγιναν δεκτές ως πραγματικές συναλλαγές τα πέντε (5) τιμολόγια εκ των δεκατριών τιμολογίων εκδόσεως «.....» της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, ενώ τα υπόλοιπα οκτώ κρίθηκαν εικονικά.

Επειδή, στην ερμηνευτική εγκύκλιο του Κ.Β.Σ. (3/1992) στο άρθρο 18.1 ορίζεται ότι: «18.1. Οι εγγραφές στα βιβλία του Κώδικα πρέπει να στηρίζονται σε:

α) στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του, όπως π.χ. τιμολόγια, αποδείξεις λιανικής πώλησης, αποδείξεις δαπανών, φορτωτικές κ.λπ., ή

β) δημόσια έγγραφα. Δημόσια έγγραφα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 438 της Πολιτικής Δικονομίας είναι τα έγγραφα εκείνα που συντάσσονται, κατά τους νομίμους τύπους, από δημοσίους υπαλλήλους ή λειτουργούς ή πρόσωπα που ασκούν δημόσια υπηρεσία ή λειτουργία. Σημειώνεται ότι τα έγγραφα αυτά, σύμφωνα με το ίδιο άρθρο (438), έχουν πλήρη αποδεικτική ισχύ έναντι όλων, ή

γ) άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, όπως π.χ. πρωτόκολλα καταστροφής, εκθέσεις που συντάσσονται σε λόγους ανωτέρας βίας (εκθέσεις πυροσβεστικής υπηρεσίας σε περίπτωση πυρκαϊάς κ.λπ.). Διευκρινίζεται ότι τα πρόσφορα αυτά στοιχεία, αναφερόμενα σε πραγματικά γεγονότα, εξετάζονται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τα Διοικητικά Δικαστήρια. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. 1091898/608/0015/11.10.2007 έγγραφο της ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 15ης ΒΙΒΛΙΩΝ & ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ - ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α' του ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ με θέμα: «Υποβολή ή μη γνωστοποίησης στη Δ.Ο.Υ. περί καταστροφής αγαθών ή παγίων επιτηδευματία»: «1. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) ορίζεται 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.

2. Περαιτέρω στην παράγραφο 18.1 του άρθρου 18 της 3/1992 εγκυκλίου του Κ.Β.Σ., με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων αυτού, αναφέρεται ότι οι εγγραφές στα βιβλία του Κώδικα αυτού πρέπει να στηρίζονται : α) σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του, όπως π.χ. σε τιμολόγια πώλησης, αποδείξεις λιανικής πώλησης κ.λ.π., β) σε δημόσια έγγραφα, δηλαδή σε έγγραφα τα οποία συντάσσονται κατά τους νόμιμους τύπους από δημόσιους υπαλλήλους ή λειτουργούς ή πρόσωπα που ασκούν δημόσια υπηρεσία ή λειτουργία και γ) σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, όπως π.χ. σε πρωτόκολλα καταστροφής, εκθέσεις που συντάσσονται σε λόγους ανώτερης βίας (π.χ. εκθέσεις πυροσβεστικής υπηρεσίας σε περίπτωση πυρκαϊγιάς) κ.λ.π., τα οποία, ως αναφερόμενα σε πραγματικά γεγονότα, εξετάζονται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τα διοικητικά δικαστήρια.

3. Με βάση τα όσα προαναφέρονται συνάγεται ότι τα πρωτόκολλα καταστροφής που καταρτίζουν οι επιτηδευματίες στην περίπτωση της καταστροφής αγαθών (εμπορευμάτων α' & β' υλών, παγίων κ.λ.π.) συνιστούν νόμιμα δικαιολογητικά εγγραφής στα βιβλία του Κ.Β.Σ. επίσης, συνάγεται ότι η ζημία που προκύπτει από την καταστροφή των αγαθών, ως πραγματικό γεγονός, υπάγεται στην ελεγκτική εξουσία του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και σε περίπτωση αμφισβήτησης των διοικητικών δικαστηρίων. Τέλος και όσον αφορά τη διαδικασία κατάρτισης των εν λόγω πρωτοκόλλων, σας γνωρίζουμε ότι οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων δεν ορίζουν κάτι σχετικό, ούτε προβλέπουν τη συμμετοχή υπαλλήλου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. κατά την κατάρτισή τους ή την υποχρέωση γνωστοποίησης της κατάρτισής τους στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1005/2005 ορίζεται ότι: «1. Η ζημία που προκύπτει από τη διαγραφή άχρηστων αποθεμάτων, αναγνωρίζεται προς έκπτωση, εφόσον η διαγραφή στηρίζεται σε σύνταξη πρωτοκόλλου καταστροφής του οποίου δεν αμφισβητείται η ακρίβεια. (Σ.τ.Ε. 3455-6/1995).»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα προσκόμισε πρωτόκολλο καταστροφής παγίων, με ημερομηνία για καταστροφή αγαθών τριών καζανιών ασβεστίου.

Δεν προσκομίστηκαν όμως δελτία αποστολής με τα οποία να αποδεικνύεται η διακίνηση για καταστροφή των εν λόγω παγίων.

Κατά συνέπεια, ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η καταστροφή των παγίων αποδεικνύεται κατά τρόπο αδιαμφισβήτητο απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, προϋπόθεση απαραίτητη για να εξεταστεί περαιτέρω ενδεχόμενη καλοπιστία της ως λήπτριας των εικονικών στοιχείων (που εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί πραγματικών συναλλαγών και ανατιολόγητης εικονικότητας απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Ως προς τον τρίτο, τέταρτο, πέμπτο και έκτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 4, 7 και 8 του Π.Δ. 186/1992 ως ίσχυε κατά τις υπό κρίση περιόδους οριζόταν ότι: «4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και 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, 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, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής. ...

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: ...

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

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. ...

8. 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, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι για να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας ως ανακριβή και να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων θα πρέπει να συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 30 του ΚΒΣ. Δηλαδή οι πράξεις ή οι παραλείψεις να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αδύνατο το λογιστικό έλεγχο (Σχετ. 1076242/ΠΟΛ 1163/30.06.1994 – Παράγραφος 24).

Επειδή, εν προκειμένω, η αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 79.500,00 € είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της προσφεύγουσας καθώς αντιπροσωπεύουν ποσοστό 20,75 % επί των ακαθάριστων εσόδων ύψους 383.076,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008, και συνεπώς τα βιβλία ορθώς κρίθηκαν ανακριβή και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν και εξωλογιστικά, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 1 και 2 του ν. 2238/1994 ως ίσχυε για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους οριζόταν ότι: «**1.** 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. ... **2.** Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις

επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα. ...

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 τον συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94 ορίζονται οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης και την έκπτωση της από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επιπρόσθετα, στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1029/17-02-2006 η οποία εκδόθηκε κατ'εφαρμογή των διατάξεων της παραγρ. 20 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη είναι εικονική, αυτή δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα (ΣτΕ 1823/1994, ΣτΕ 141/1993).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ., 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. Η κατάργηση της διάταξης του άρθρου 43 παρ. 3 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Σ., σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται, εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ' ουσία αντικατάστασή της από τη διάταξη του άρθρου 18 παρ. 2 του ισχύοντος Κ.Β.Σ., δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μιας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίησή της, καθόσον δεν προσιδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μια συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία, (σχετ. η γνωμ. ΝΣΚ 572/2011).

Επειδή, κατ' εφαρμογή των ανωτέρω από τη φορολογική αρχή δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 η αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων 79.500,00 € κατόπιν

λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων (καθώς τα λογιστικά κέρδη ήταν μεγαλύτερα από τα εξωλογιστικώς υπολογισθέντα).

Επειδή, η προσκόμιση του μητρώου παγίων αποσπασματικά δεν αποδεικνύει από μόνο του οτιδήποτε, καθόσον δεν προσκομίστηκαν οι εγγραφές στο βιβλίο εσόδων εξόδων της προσφεύγουσας, για την απόδειξη ότι καταχωρήθηκαν ως πάγια και πραγματοποιήθηκαν οι αποσβέσεις που επικαλείται στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 και η μεταφορά τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ενώ περαιτέρω η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η καθαρή αξία και ο Φ.Π.Α. των τιμολογίων συμπεριλήφθηκε στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. που αφορούν τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008.

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο...».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν.2859/2000 ορίζεται: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,... δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 79 παρ. 1 του ν. 4472/2017 ορίζεται ότι: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997

(Α'179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α'170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος (σ.σ. 13.5.2017) δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ εφάρμοσε το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008, μη αναγνωρίζοντας προς έκπτωση από τον φόρο εκρών τον Φ.Π.Α. των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, συμφώνως προς το άρθρο 30 του Ν. 2859/2000, καθότι δεν πληρούνται οι οριζόμενες από το άρθρο 32 προϋποθέσεις περί νόμιμου τιμολογίου, για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης και συνεπακόλουθα το πρόστιμο του Φ.Π.Α. προσδιορίστηκε ορθώς στο 50 % του Φ.Π.Α. που εξέπεσε βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων της και εσφαλμένου εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι και κυρίως ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι, αφού έστω και αν εφαρμόσθηκε εξωλογιστικός προσδιορισμός, το αποτέλεσμα της χρήσης στη φορολογία εισοδήματος προσδιορίσθηκε λογιστικά και περαιτέρω δεν προσαυξήθηκαν οι φορολογητέες εκροές στην φορολογία Φ.Π.Α..

Ο δε επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα ακαθάριστα έσοδα ανά δραστηριότητα δεν διαχωρίστηκαν ορθά ανά Μ.Σ.Κ.Κ. απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος και αβάσιμος καθόσον η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη της τα ακαθάριστα έσοδα όπως τα υπέβαλε η προσφεύγουσα στην υπ' αριθ. δήλωση της φορολογίας εισοδήματος και το συνυποβληθέν έντυπο Ε3.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστικός προσδιορισμός προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008

Πρόστιμο	31.800,00€
----------	------------

**Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008)**

Διαφορά φόρου	31.729,70€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	30.920,59€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	62.650,29€

**Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής
περιόδου 01/01-31/12/2008**

Μείωση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	15.105,00€
------------------------------------	------------

**Υπ' αριθ. οριστικός προσδιορισμός προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν. 4472/2017)
διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008**

Πρόστιμο	7.552,48€
----------	-----------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.