



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα,

25.05.2015

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:

2159

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9587340

ΦΑΞ : 210 9531321

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.

Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με δ/ση επαγγελματικής έδρας οδός κατά των των υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ και της πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002 του Προϊσταμένου Ζ' ΔΟΥ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

3. Τις υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, την πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ και την πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002 του Προϊσταμένου Ζ' ΔΟΥ Θεσσαλονίκης των οποίων ζητείται η ακύρωση τροποποίηση , καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου.
4. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
5. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

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

➤ Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης οικονομικού έτους 2003 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό κυρίου φόρου ύψους 10.169,55 €, πλέον προσαυξήσεων και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών ύψους 12.203,46 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 22.373,00€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν διενέργειας επανελέγχου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθ. 68§2 του Ν.2238/94 από τη Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης βάσει της με αριθμ.(αρχικής)και (τελικής λόγω μετακίνησης του αρχικού ελεγκτή) εντολής επανελέγχου η οποία εκδόθηκε κατόπιν της από Έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα ζήτησε και έλαβε το υπό κρίση έτος τρία (3)μερικώς εικονικά ως προς την αξία φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «.....» ως κατωθι :

1. Το υπ' αριθμ. φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 10.000,00€ πλέον ΦΠΑ 1.800,00€
2. Το υπ' αριθμ. φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 10.000,00€ πλέον ΦΠΑ 1.800,00€
3. Το υπ' αριθμ. φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 10.000,00€ πλέον ΦΠΑ 1.800,00€

και τα οποία κρίθηκαν από τον έλεγχο μερικώς εικονικά ως προς την αξία λαμβάνοντας υπόψη την από Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών η οποία συνετάχθη κατόπιν διενέργειας τακτικού ελέγχου στον εκδότη των ως άνω στοιχείων ,

Στα πλαίσια του επανελέγχου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είχε λάβει και καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία της ως δαπάνη τα επίδικα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «.....» και ως εκ τούτου δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας το ποσό των 30.000,00€, που αντιστοιχεί στα

ανωτέρω μερικώς εικονικά ως προς την αξία φορολογικών στοιχείων, κρίνοντας τα βιβλία και τα στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή για την χρήση 2002 και επαναπροσδιορίζοντας τελικώς τα καθαρά κέρδη του υπό κρίση έτους με βάση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό στο ποσό ύψους των 356.558,31 €.

- Με την υπ' αρ. **οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2002-31/12/2002 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό φόρου ύψους 5.400,00 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 6.480,00€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 11.880,00€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το συνολικό φόρο εκρών της χρήσης 2002 του αναλογούντα ΦΠΑ ύψους 5.400,00€ των τριών (3) επίδικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως «.....» τα οποία κρίθηκαν μερικώς εικονικά ως προς την αξία (χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας), λαμβάνοντας υπόψη την από Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου συνεπεία της οποίας διενεργήθηκε ο επανέλεγχος και συντάχθηκε η από έκθεση επανελέγχου ΦΠΑ με βάση συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις τω άρθρ. 48 & 49 του ν. 2859/2000.

- Με την αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου **Φ.Π.Α** σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.6 του Ν. 2523/97 κ. Προϊσταμένου της **ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης** με την οποία καταλογίστηκε εις βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 2002 πρόστιμο **16.200,00 ευρώ (5.400,00x3)**, ποσού ίσου με το τριπλάσιο της αξίας του φόρου που εξέπεσε από την λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, αξίας 30.000,00 ευρώ κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρ. 6 του ν. 2523/97.
- Με την αριθμό απόφαση επιβολής **προστίμου ΚΒΣ** του κ. Προϊσταμένου της **ΔΟΥ Ζ' Θεσσαλονίκης** με την οποία καταλογίστηκε εις βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 2002 η παράβαση της λήψης τριών(3) μερικώς εικονικών ως προς την αξία φορολογικών στοιχείου αξίας 30.000,00 ευρώ (άνω των 1.200 ευρώ) εκδόσεως «.....» κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1,5,9,11 και 18§2 §2,9 και 36 παρ.1 του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.) και επιβλήθηκε ως εκ τούτου πρόστιμο σύμφωνα με τα άρθρα 5§10 β' του ν. 2523/1997 ύψους **30.000,00 ευρώ**, ήτοι ίσο με το διπλάσιο της αξίας των μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων μειωμένο κατά 50% επειδή δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας αυτών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρ. 5 § 10 β του ν. 2523/97 και με την επιφύλαξη των διατάξεων του αρθ.66παρ.32 του Ν.4174/2013

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα εταιρεία περαίωσε τις χρήσεις 2001-2002-2003 αποδεχόμενη το υπ' αριθμ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης Ν. 3259/2004 καταβάλλοντας φόρο περαίωσης ύψους 2.761,00 €.

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

1. Δεν θεμελιώνεται ο χαρακτηρισμός της εικονικότητας στα επίδικα τιμολόγια. Ελλιπής αιτιολογία
2. Δεν αναφέρεται σε τι συνίσταται η εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων.
3. Ο επιβληθείς πρόσθετος φόρος καθώς και τα πρόστιμα προσκρούουν στις αρχές της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας. Αδυναμία της φορολογικής αρχής να επανέλθει προς έλεγχο.
4. Η επίδοση της εντολής ελέγχου είναι άκυρα πρωτίστως διότι δεν τηρήθηκε ο νόμιμος τύπος και δευτερευόντως διότι δεν επιδόθηκε στον εκπρόσωπο της εταιρίας αλλά σε απλό εταίρο.
5. Δεν κοινοποιήθηκε σχετική έγγραφη πρόσκληση και ως εκ τούτου ουδέποτε δόθηκε η δυνατότητα να υποβάλει αρχικές ή συμπληρωματικές δηλώσεις με αποτέλεσμα να μειώνονται στο μισό οι πρόσθετοι φόροι επί των εκπρόθεσμων δηλώσεων
6. Το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλα ελέγχου σύμφωνα με το άρθ. 84 του ν. 2238/94 έχει υποπέσει σε παραγραφή.
7. Επιβλήθηκαν υπέρογκα ποσά ως φόροι και πρόστιμα τα οποία έχουν την νομική φύση της διοικητικής κύρωσης που επιβάλλεται λόγω δήθεν ανακρίβειας της φορολογικής δήλωσης. Η διοικητική αυτή κύρωση αντίκειται ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας, η οποία πλέον προβλέπεται ρητά από το Σύνταγμα στο άρθρο 28 παρ. 1 εδ. δ'.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

Επειδή τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενεργήθηκε στον εκδότη των επίμαχων τιμολογίων «.....» αποτυπώνονται στην από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του Υπ. Οικ., όπου διαπιστώθηκε η παράβαση της λήψης τριών (3) φορολογικών στοιχείων τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς την αξία, με εικονική αξία που δεν μπορεί να προσδιοριστεί αναφερόμενη επακριβώς στους λόγους για τους οποίους δεν κατέστη δυνατός ο προσδιορισμός του ύψους της εικονικής αξίας, απόσπασμα του περιεχομένου της οποίας κατά το μέρος που αφορά την προσφεύγουσα εταιρεία, αναφέρεται στις από οικίες εκθέσεις επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος ΦΠΑ και ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα σύμφωνα με την από έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος η οποία συνετάχθη κατόπιν της από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του Υπ. Οικ., κρίθηκε ότι έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της το υπό κρίση έτος τρία (3) Τ.Π.Υ εκδόσεως «.....» καθαρής αξίας 30.000,00 € πλέον ΦΠΑ ύψους 5.400,00€ ενώ η εικονικότητα του εν λόγω φορολογικού στοιχείου συνίσταται αποκλειστικά και μόνο στο ύψος της τιμολογηθείσας αξίας με εικονική αξία που δεν μπορεί να προσδιοριστεί.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 64 του ν. 4174/2013 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.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιάζουσα παράβαση της έκδοσης ή λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ.10 περ. β' του ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της εκδόσεως ή λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς του μόνο στο μισό, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικώς στο πρόσωπο του εκδότη, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ.Γ-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ.1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣτΕ 2402/2010).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 σε συνδυασμό με την 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή και κοινοποιήθηκε με την εγκ. ΠΟΛ 1100/10-04-2001, έγιναν δεκτά τα εξής:

α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγρ. 2 του Ν. 2238/1994 και 39 παράγρ. 3 του Ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγρ. 3 του Ν. 2859/2000, ΤΑ ΠΟΡΙΣΜΑΤΑ και οι ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ που έγιναν ΣΕ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΟ ΣΤΑΔΙΟ σε ΤΡΙΤΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ,

ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΡΙΕΣ επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στη ΛΗΠΤΡΙΑ επιχείρηση τιμολόγια 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' ύπαρξης το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων.

Επειδή ο προσφεύγων έχει περαιώσει την χρήση 2002 με το Ν. 3259/2004 αποδεχόμενος το εκκαθαριστικό σημείωμα βάσει του οποίου καταβλήθηκε φόρος περαίωσης ποσού 2.761,00€ και ο έλεγχος, σύμφωνα με την οικείες εκθέσεις επανελέγχου, δέχτηκε τα οικονομικά δεδομένα της περαίωσης χωρίς να διενεργήσει περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθ. 9 του ν. 3259/2004 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 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.» .

Επειδή τα δεδομένα της από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του Υπ. Οικ. αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και δεδομένου ότι αποκλείεται κάθε περαιτέρω αμφισβήτηση της διαπιστωθείσας παράβασης (Βλ. ΣΤΕ 1392/1993) η αρμόδια φορολογική αρχή ορθά προχώρησε στον έλεγχο των συμπληρωματικών στοιχείων και στην έκδοση της υπό κρίση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος .

Ως προς τον τέταρτο και πέμπτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το σύστημα ΤΑΧΙΣ και το υποσύστημα του ΜΗΤΡΩΟΥ της ΔΟΥ Ζ΄ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ η προσφεύγουσα είναι ενεργή με έδρα, δεν έχει διενεργήσει παύση των εργασιών της και δεν έχει κοινοποιηθεί στην φορολογική Αρχή κάποιο καταστατικό που να περιορίζει την εκπροσώπηση της εταιρίας στον Το μοναδικό καταστατικό που κατατέθηκε ποτέ ήταν το υπ' αριθμ. βάσει του οποίου έγινε έναρξη εργασιών της εταιρίας στην Υπηρεσία μας και βάσει του οποίου εκπρόσωποι της εταιρίας ορίζονταν τα δύο μέλη της και

Επειδή οι κοινοποιήσεις των προσκλήσεων και των πράξεων έγιναν στον(Θανόντος του) καθώς αυτός σύμφωνα με τα παραπάνω είναι ένα

από τα μέλη και εκπρόσωπος της ενεργής φορολογικά εταιρίας και δική του ευθύνη καθίσταται να ενεργήσει για την φορολογική παύση της εταιρίας αν αυτή είναι όντως ανενεργή .

Επειδή επιπροσθέτως έλαβε αυτοπροσώπως το υπ' αριθμ. αίτημα παροχής πληροφοριών και τις μετέπειτα διαπιστώσεις και πράξεις και μάλιστα κατέθεσε στην ΔΟΥ Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ υπόμνημα προβάλλοντας τις απόψεις του οπότε ικανοποιήθηκε το αίτημα για προηγούμενη ακρόαση.

Ως προς τον έκτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 68 του ν. 2238/94 φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα και οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 84 §4 του ν. 2238/94 , το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής και την επιβολή φόρων , για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον η μη ενάσκησή του οφείλεται σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθ. 68, ανεξάρτητα από το αν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου, που εν προκειμένω ο χρόνος παραγραφής συμπίπτει με την 31/12/2012. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτός παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθ. 2 του ν. 4098/2012 η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31/12/2012, παρατείνεται μέχρι 31/12/2013.

Επειδή σύμφωνα με άρθρου 22 του ν.4203/2013 οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων που λήγουν στις 31.12.2013 παρατείνονται κατά δύο έτη από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί εντολές ελέγχου μέχρι τις 31.12.2013.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.66 παρ.3 Ν.4174/2013** ορίζεται ότι «για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία.

Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1260/2013 (που τροποποιεί την παράγρ. 2 του Κεφαλαίου Ε' της ΠΟΛ.1232/15.10.2013) «Μετά την έκδοση της εντολής και για τη διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου θα αποστέλλεται συστημένη επιστολή προς τον φορολογούμενο με την οποία θα του γνωστοποιείται η έκδοση εντολής ελέγχου με τον αριθμό της εντολής και την ημερομηνία έκδοσής της». Η επιστολή θα συντάσσεται ως συνημμένο υπόδειγμα.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2002 δεδομένου ότι η με αριθμ. εντολή επανελέγχου εκδόθηκε την και γνωστοποιήθηκε με θυροκόλληση αυτή στην ελεγχόμενη με την υπ' αριθμ. πρόσκληση στις ,και εξ αυτού του λόγου ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου τυγχάνει αβάσιμος εν προκειμένω.

Ως προς τον έβδομο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 30 παρ.4 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) όπως ίσχυαν κατά το κρίσιμο έτος ήτοι την διαχειριστική περίοδο από 01/01/2002 έως 31/12/2002 και μέχρι 31.12.2002 πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του άρθ.7 του ν. 3052/2002, ορίζονται οι πράξεις ή παραλήψεις οι οποίες επιδρούν στο κύρος και στην αποδεικτική δύναμη των βιβλίων και στοιχείων ως εξής:

« Τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά : α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς β) δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριβώς 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 τέτοια στοιχεία δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο εντός τακτού εύλογου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. , τα ημερολόγια.....**Οι πράξεις ή οι παραλήψεις 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 ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.»**

Επειδή με το άρθ. 32 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι στις επιχειρήσεις που τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, ανεξάρτητα από την κατηγορίας τους, το καθαρό εισόδημά τους εξευρίσκεται εξωλογιστικώς εφόσον η ανακρίβεια ή ανεπάρκεια

καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

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 παραλήψεις 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). Περαιτέρω η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων πρέπει να στηρίζεται σε συγκεκριμένα στοιχεία και όχι σε συμπερασματικούς συλλογισμούς (Σχετ. ΣΤΕ 3557/2000).

Επειδή από τον έλεγχο που πραγματοποίησε το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου του Υπ.Οικ προέκυψε ότι ο εξέδωσε σημαντικό αριθμό εικονικών τιμολογίων προς πλήθος επιχειρήσεων .

Επειδή από τα στοιχεία που διαθέτει η ΓΓΠΣ προκύπτει ότι δηλώθηκε η προσφεύγουσα ως πελάτης από την εκδότρια για τις ως άνω συναλλαγές ενώ ταυτόχρονα η προσφεύγουσα έχει υποβάλει Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών - Προμηθευτών από τις οποίες προκύπτει ότι έλαβε στην επανελεγχόμενη χρήση τα επίδικα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, υπάρχει πραγματική διαπίστωση της πλήρους ανυπαρξίας της συναλλαγής, όπως καταγράφεται στην από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του Υπ.Οικ., (απόσπασμα του περιεχομένου της οποίας κατά το μέρος που αφορά την προσφεύγουσα εταιρεία, αναφέρεται στις από οικίες εκθέσεις επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος ΦΠΑ και ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης) με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία η οποία καταδεικνύει την αδυναμία εκπλήρωσης της επίμαχης παροχής από πλευράς του εκδότη, καθόσον η φορολογική αρχή χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτει σ' αυτή τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά. Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι στοιχειοθετείται η αποδιδόμενη παράβαση της λήψης τριών (3) φορολογικών στοιχείων, λόγω ανυπαρξίας της απεικονιζόμενης σε αυτό συναλλαγής και ,ως εκ τούτου η περί του αντιθέτου προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή η αξία των ανωτέρω μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων αντιπροσωπεύει ποσοστό 8,41% επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης 2002 (30.000,00/356.558,31) είναι μεγάλης έκτασης ώστε να επηρεάζονται σημαντικά τα αποτελέσματα της εν λόγω χρήσης , ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία του προσφεύγοντος ανακριβή για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2002, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§§4 ,7και 8 του ΠΔ 186/92.

Επειδή στην παρούσα υπόθεση η λήψη των προαναφερόμενων φορολογικών στοιχείων αφορά μερικώς εικονική συναλλαγή μεγάλου μεγέθους και θίγεται το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων καθότι καθίσταται αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων και αλλοιώνονται σημαντικά τα οικονομικά

αποτελέσματα που προκύπτουν, λόγω των ανωτέρω τα βιβλία κρίθηκαν ανακριβή και τα αποτελέσματά της προσδιορίζονται Εξωλογιστικά (ΠΟΛ 1100/2001).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 49 του άρθρου παρ. 2 και 3 του Ν. 2859/00 "αν ο προσδιορισμός του φόρου είναι δυσχερής εκδίδεται μερική πράξη στην οποία περιλαμβάνεται η φορολογητέα ύλη για την οποία ο έφορος διαθέτει τα απαιτούμενα στοιχεία..... η πράξη προσδιορισμού 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 εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος από αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που την συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή." Βάσει των ανωτέρω πρέπει να καταλογιστούν στην ελεγχόμενη ποσά από πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ τα οποία αντιστοιχούν στο ΦΠΑ των εικονικών τιμολογίων τον οποίο η ελεγχόμενη συμψήφισε χωρίς να δικαιούται κάτι τέτοιο. Οπότε ορθά και σύννομα εκδόθηκε η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2523/1997" στο ΦΠΑ όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε". Οπότε ορθά και σύννομα εκδόθηκε η πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν. 2523/97.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 49 του άρθρου παρ. 2 και 3 του Ν. 2859/00 "αν ο προσδιορισμός του φόρου είναι δυσχερής εκδίδεται μερική πράξη στην οποία περιλαμβάνεται η φορολογητέα ύλη για την οποία ο έφορος διαθέτει τα απαιτούμενα στοιχεία..... η πράξη προσδιορισμού 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 εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος από αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που την συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή." Βάσει των ανωτέρω πρέπει να καταλογιστούν στην ελεγχόμενη ποσά από πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ τα οποία αντιστοιχούν στο ΦΠΑ των εικονικών τιμολογίων τον οποίο η ελεγχόμενη συμψήφισε χωρίς να δικαιούται κάτι τέτοιο. Οπότε ορθά και σύννομα εκδόθηκε η οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2523/1997" στο ΦΠΑ όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε". Οπότε ορθά και σύννομα εκδόθηκε η πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν. 2523/97.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της «.....» κατά των υπ' αριθμ. οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, της πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ και της πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ του Προϊσταμένου Ζ' ΔΟΥ Θεσσαλονίκης.

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

ΧΡΗΣΗ 2004

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Ε	Κύριος Φόρος	8.093,69 ευρώ
	Πρόσθ. φόρος	12.203,46
ευρώ		

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α	Κύριος Φόρος	5.400,00 ευρώ
	Πρόσθ. φόρος	6.480,00 ευρώ

- Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α του αρθ.6 του Ν. 2523/97 $5.400,00 \times 3 = 16.200,00$ ευρώ
- Πρόστιμο αρθ. 5 10β Ν.2523/97 $30.000,00 \times 2 \times 50\% = 30.000,00$ ευρώ

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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).