



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**A5 ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 213 1604554  
**ΦΑΞ** : 213 1604566-7

Καλλιθέα 01-09-2016

Αριθμός απόφασης: 2799

## **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 ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της «.....», με ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., κατά της υπ' αριθμ.: ..... Πράξης Επιβολής Ειδικής Κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990, διαχ/κής περιόδου 01/01-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ..... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990 της οποίας ζητείται η ακύρωση μετά της από ..... οικείας έκθεσης ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 Επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με την υπ' αριθ. .... Πράξης Επιβολής Ειδικής Κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 Ν. 1882/1990, διαχ/κής περιόδου 01/01-31/12/2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Ειδική Κύρωση, συνολικού ποσού 22.617,60€.

Σύμφωνα με την από ..... έκθεση ελέγχου- επεξεργασίας του ΣΔΟΕ Περ/κη Δ/ση Αττικής, η ....., με ΑΦΜ 0....., Βιοτεχνία ενδυμάτων, ....., ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε από την ατομική επιχείρηση «....., με Α.Φ.Μ.: ....., χονδρικό εμπόριο δερματίνων ειδών, ηλεκτρολογικών υλικών και καλωδίων με τον διακριτικό τίτλο «.....», ....., την χρήση 2007 έντεκα(11) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 119.040,50 € πλέον Φ.Π.Α. 22.617,60 €, ήτοι συνολικής αξίας 141.658,10 € και την χρήση 2008 έξι (6) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 51.990,00 € πλέον Φ.Π.Α. 9.878,10 €, ήτοι συνολικής αξίας 61.868,10 €, τα οποία είναι Πλαστά και Εικονικά και εκδόθηκαν για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές.

Εν συνεχεία, με βάση το πόρισμα της από ..... έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ Αττικής, ο Προϊστάμενος της ..... ΔΟΥ Αθηνών εξέδωσε σε βάρος της προσφεύγουσας τις με αριθ. .... και ..... αποφάσεις επιβολής προστίμων ΚΒΣ, για τις χρήσεις 2007 και 2008 αντίστοιχα, κατά των οποίων ασκήθηκαν από την προσφεύγουσα οι με αρ. πρωτ. .... και ..... ενδικοφανείς προσφυγές, αντίστοιχα, ενώπιον της Δ/σης Επίλυσης Διαφορών.

Επί των ενδικοφανών προσφυγών εκδόθηκαν οι υπ' αριθ. .... και ..... σχετικές αποφάσεις, με τις οποίες ακυρώθηκαν οι ως άνω αποφάσεις επιβολής προστίμων, για λόγους τυπικής πλημμέλειας και προκειμένου να τηρηθεί η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ 4 του Ν 3888/2010 και της ΑΥΟ ΠΟΛ 1019/2011, καθώς η προσφεύγουσα περαίωσε τα οικονομικά έτη 2008, 2009 και 2010 με το υπ' αρ. .... εκκαθαριστικό σημείωμα του Ν. 3888/2010, εξοφλώντας την προκύπτουσα οφειλή.

Επειδή, τα ανωτέρω εικονικά ως προς την συναλλαγή στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ..... μετά την αποδοχή του ως άνω εκκαθαριστικού σημειώματος, αυτά αποτελούν νέα στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ.2 του ν. 2238/94 και του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000, βάσει των οποίων εκδίδεται συμπληρωματική πράξη.

Συνεπεία των ανωτέρω και κατόπιν της υπ' αρ. .... εντολής του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ..... εκδόθηκε το υπ' αρ. .... συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης Ν 3888/2010 για τα οικονομικά έτη 2008 και 2009, το οποίο η ΔΟΥ ..... Αθηνών μετά των υπ' αρ. .... και ..... (επανεκδοση των ΑΕΠ ..... ΚΑΙ .....) αποφάσεων επιβολής προστίμων ΚΒΣ, επέδωσε στην προσφεύγουσα μέσω του πληρεξούσιου δικηγόρου της, στις 4-5-2015. Η προσφεύγουσα δεν απεδέχθη το ως άνω εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης και ως εκ τούτου τα καταλογισθέντα πρόστιμα Κ.Β.Σ. ποσού 238.081,00 € και 103.980,00 € βεβαιώθηκαν οριστικά στις 23-6-2015, λόγω μη άσκησης προσφυγής.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ ..... η υπ' αρ. .... εντολή για την διενέργεια επανελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Ε (Ν. 2238/1994) και του Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) στα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, για τις χρήσεις 2007 και 2008 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 5 του Ν 4174/2013 και την ΑΥΟ ΠΟΛ 1037/2005.

Εντός της ταχθείσης προθεσμίας η προσφεύγουσα έθεσε στην διάθεση του ελέγχου μόνο τις ΑΠΔ και τα παραστατικά καταβολής των ασφαλιστικών εισφορών στο ΙΚΑ κατά τα έτη 2007 και 2008 και ενημέρωσε τον έλεγχο ότι όλα τα στοιχεία που αφορούν τις συγκεκριμένες συναλλαγές είχαν τεθεί στην διάθεση του ελέγχου που διενεργήθηκε από το ΣΔΟΕ Αττικής. Επειδή δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ ..... τα βιβλία και τα στοιχεία της προσφεύγουσας, αυτά κρίθηκαν ανακριβή και τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά βάσει των διατάξεων της παρ. 2γ' του αρ. 30 του Ν. 2238/1994 και το καθαρό εισόδημα βάσει των διατάξεων παρ. 2 του αρθ. 32 του Ν. 2238/1994).

Επίσης καταλογίστηκε ο αναλογούν Φ.Π.Α για τις ως άνω χρήσεις και επιβλήθηκαν τα αντίστοιχα πρόστιμα του άρθ. 6 του Ν. 2523/1997 και του Ν. 1882/1990.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να επανεξεταστεί η ορθότητα και η νομιμότητα της καταλογιστικής πράξης και να ακυρωθεί ή εξαφανιστεί αυτή, ισχυριζόμενη τα εξής:

**1)** Παράνομος ο φορολογικός έλεγχος σε χρήσεις περαιωθείσες δυνάμει των διατάξεων του Ν. 3888/2010.

**2)** Ο έλεγχος που διενεργήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε στον εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων ήταν ήδη γνωστός στη φορολογική αρχή κατά τον χρόνο υπαγωγής της στην περαίωση βάσει των διατάξεων του Ν. 3888/2010 και παρά ταύτα δεν παρεκώλυσε την υπαγωγή της σε αυτήν. Συνεπώς η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εκδώσει συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου ή συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαιώσεως με βάση στοιχεία, που ήταν ήδη γνωστά στον έλεγχο κατά την έκδοση του ειδικού εκκαθαριστικού σημειώματος.

**3)** Λόγω ανωτέρας βίας δεν προσήλθε στην Δ.Ο.Υ. προκειμένου να αποδεχθεί το εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης και να συμβιβαστεί στα επιβαλλόμενα πρόστιμα.

**4)** Παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. – Αοριστία και παντελής έλλειψη αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου και της ατομικής διοικητικής πράξης κατά παράβαση του άρθρου 17 του Κ.Δ.Δ.

**5)** Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας που κατοχυρώνεται στο άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος.

**6)** Αναιτιολόγητη η κρίση περί εικονικότητας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων

**7)** Δεν διαπιστώθηκε η ύπαρξη δόλου και γνώσης της προσφεύγουσας της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων.

**8)** Το βάρος της απόδειξης της ανυπαρξίας της συναλλαγής και της συναλλαγής με πρόσωπο διάφορο του εκδότη των στοιχείων καθώς και της κακής πίστης του λήπτη φέρει στο ακέραιο η φορολογική αρχή(ΣΤΕ 494/2009, 466/2008 κ.α.)

**9)** Η ασυνεπής φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των φορολογικών στοιχείων, ο οποίος είναι υπαρκτό φορολογικά πρόσωπο, δεν αποτελούν αποδείξεις ανυπαρξίας της συναλλαγής (ΣΤΕ 556/2010).

**10)** Δεν υπήρχε όφελος για την επιχείρησή της. Το ποσό των φερόμενων ως πλαστών και εικονικών τιμολογίων ανήρχετο σε ποσοστό κάτω του 5% για την χρήση 2007 και του 3% για την χρήση 2008.

**11)** Μη νόμιμη η συγκρότηση της προσβαλλόμενης πράξης. – Δεν αναφέρονται οι εφαρμοζόμενες διατάξεις - η περιγραφή της παράβασης – το επιβαλλόμενο πρόστιμο διακριτά για κάθε μία παράβαση εφόσον στην πράξη έχουν περιληφθεί περισσότερες παραβάσεις – σε τι αφορά η εικονικότητα (συναλλαγή ή στο πρόσωπο του εκδότη).

**12) Μη νόμιμος ο χαρακτηρισμός των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών.**

**Επειδή** με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν. 2238/94, ορίζεται ότι: «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).....».

**Επειδή** με την 1020145/5731/ΔΕ-Β/[ΠΟΛ.1100/10.4.2001](#) του Υπ. Οικ. με οποία έγινε δεκτή από τον Υπουργό των Οικονομικών η υπ' αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του ΝΣΚ, προβλέπεται μεταξύ των άλλων: «.....Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣτΕ.2397/1990).

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο οικονομικό έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικονομικής εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα, **όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στη διάθεση του οικονομικού εφόρου, καθόσον γι' αυτά δεν είχε ενεργηθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά τη συμβιβαστική επίλυση**, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο και "τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία", αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ.1426/2000 αδημ.), τοσούτον μάλλον και καθόσον κατ' άρθρο 4 της κατ' εξουσιοδότηση του νόμου (άρθρο 14) εκδοθείσας υπ' αριθ. 1049691/[ΠΟΛ.1099/27.4.1994](#) υπουργικής απόφασης, η ανάθεση σε ειδικό συνεργείο ελέγχου άρθρου 39 του Ν.1914/1990, καθώς και η έκδοση εικονικών τιμολογίων κ.λπ. αποτελεί και λόγο εξαίρεσης από την περαιωτική διαδικασία άρθρου 14 του Ν.[2198/1994](#).

Β) Ωσαύτως, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων (ομοίων κατά βάση με τις προϊσχύουσες του άρθρου 51, παρ. 4 του Ν.3323/1955), το εισόδημα που προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία προσδιορίζεται καταρχήν ιδιαιτέρως με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και προστίθεται στο εισόδημα που προσδιορίσθηκε με την αρχική φορολογική εγγραφή.

Όταν όμως από τα νέα συμπληρωματικά στοιχεία διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων του υποχρεού(ΣτΕ 4843/-5/88) και εικονικότης των καταχωρηθέντων στοιχείων και απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος ή εκπτώσεις κ.λ.π. ως προς τον Φ.Π.Α., η οποία επιβάλλει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος ορισμένης πηγής, δεν αποκλείεται να προσδιορισθεί πλέον με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα από την πηγή αυτή εξωλογιστικά και ενιαία κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων (ΣτΕ 4843/-5/88, 1425, 1426/2000).

III. Εν όψει των ανωτέρω προσήκει η απάντηση ότι κατά την έννοια των άρθρων 68 παρ. 2 ν. 2238/94 και 39 παρ. 3 ν. 1642/86 τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου ειδικού συνεργείου του άρθρου 39 ν. 1914/90 που έγιναν σε μεταγενέστερο στάδιο (υποθέσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό) σε τρίτες επιχειρήσεις προμηθεύτριες της εξεταζόμενης, από τα οποία προέκυψε ότι

τα εκδοθέντα και τα καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών πράξεων....».

**Επειδή**, από έλεγχο που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε Περιφερειακής Δ/σης Αττικής σε στοιχεία τρίτης επιχείρησης, ανακαλύφθηκε και στοιχειοθετήθηκε η εικονικότητα των τιμολογίων που έλαβε η προσφεύγουσα κατά τις διαχειριστικές περιόδους 01-01/31-12-2007 και 01-01/31-12-2008 από την εκδότηρια των φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «....., με Α.Φ.Μ. ....», αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία. Η δε περιέλευση αυτών στον αρμόδιο οικονομικό έφορο έγινε μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής βάσει του με αρ. .... εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του ν. 3888/2010, με την από ..... έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε Περιφερειακής Δ/σης Αττικής. Συνεπώς είναι νόμιμος ο φορολογικός έλεγχος (επανέλεγχος) σε χρήσεις περαιωθείσες βάσει των διατάξεων του Ν. 3888/2010, όταν συντρέχουν οι οριζόμενοι από τις διατάξεις του άρθρ. 68 παρ. 2 του Ν. 2238/94 και την ΠΟΛ.1100/10-4-2001, λόγοι που στην προκειμένη περίπτωση οι λόγοι αυτοί αφορούν σε διαπιστωθείσες παραβάσεις λήψης εικονικών στοιχείων που αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία βάσει των οποίων είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών πράξεων, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας.

**Επειδή** με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 9 του ν.3888/2010, «Διαδικασία περαίωσης» ορίστηκε ότι: «**παρ. 4.** 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 Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.»

Στην συνέχεια εκδόθηκε η ΠΟΛ. 1019/28-1-2011 με την οποία καθορίστηκε ότι: « .....

**8.** Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παραγραφο 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.** Σε περίπτωση που τα ως άνω επιβαρυντικά στοιχεία αφορούν οικονομικό έτος αρμοδιότητας άλλης Δ.Ο.Υ., η Δ.Ο.Υ. αυτή διαβιβάζει τα εν λόγω επιβαρυντικά στοιχεία μαζί με την τυχόν συνταχθείσα από άλλη υπηρεσία σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. στη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, η οποία εφόσον δεν υφίσταται σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. συντάσσει την έκθεση αυτή στο πλαίσιο διενεργούμενου σχετικού ελέγχου Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις για τις προκύπτουσες παραβάσεις και εκδίδει τις οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, για τις οποίες περαιτέρω έχουν επίσης εφαρμογή τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια. Τα ανωτέρω οριζόμενα ως προς την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, έχουν εφαρμογή και για τις τυχόν παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα αναφερόμενα στα προηγούμενα εδάφια επιβαρυντικά στοιχεία και δεν περιλαμβάνονται σε αυτές που αναφέρονται στις [παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του Ν. 3888/2010](#). Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον από τα ανωτέρω επιβαρυντικά στοιχεία δεν προκύπτουν άλλες παραβάσεις από αυτές που αναφέρονται στις ως άνω παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του Ν. 3888/2010 ή άλλοι επιβαρυντικοί λόγοι ώστε να εκδοθεί Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα, η επίλυση της διαφοράς διενεργείται το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής απόφασης επιβολής προστίμου μαζί με την οικεία έκθεση ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, διαφορετικά έχουν πλέον εφαρμογή οι ισχύουσες διατάξεις...

9.....

**10. Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζόμενων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Επί αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος για ορισμένα μόνο από τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα προαναφερόμενα επιβαρυντικά στοιχεία, με τους όρους και τους περιορισμούς των [παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 5 του Ν. 3888/2010](#), τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν ανάλογη εφαρμογή για τα οικονομικά έτη για τα οποία το παραπάνω Σημείωμα δεν γίνεται αποδεκτό. Στις περιπτώσεις των προηγούμενων εδαφίων, σε ότι αφορά τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. που εκδίδονται και κοινοποιούνται κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 της παρούσας, έχουν επίσης εφαρμογή ως προς τις περαιτέρω διαδικασίες οι ισχύουσες διατάξεις.**

11. Εφόσον επί περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου προκύψουν για τα ίδια οικονομικά έτη επί πλέον επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία από αυτά που ορίζονται στην [παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010](#), έχουν πλέον υποχρεωτικά εφαρμογή για τα έτη και τα στοιχεία αυτά οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, εκδιδόμενων στο πλαίσιο αυτό σε κάθε περίπτωση και των αποφάσεων επιβολής προστίμου που αφορούν τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα εν λόγω επιβαρυντικά στοιχεία.....».

**Επειδή, με την ΠΟΛ 1035/21-2-2011 ορίζεται ότι :**

«1. Εφόσον σε Εκκαθαριστικό Σημείωμα που έχει γίνει αποδεκτό περιλαμβάνονται χρήσεις ήδη ελεγχθείσες ή περαιωθείσες με οποιοδήποτε τρόπο, της π.χ. με τακτικό έλεγχο, με της Ν. 3259/2004 και Ν. 3697/2008, με το Ν. 3296/2004 περί αυτοελέγχου (με την επιφύλαξη των διατ. των παρ. 1 και 2 του άρθρου 12 του Ν.3888/2010, σχετ. και η εγκ. ΠΟΛ. 1147/2010), με την παράγραφο 2 του άρθρου 6 του Ν. 2753/1999 περί συνάφειας, κλπ., με την προϋπόθεση ότι πληρούνται όλοι οι κατά περίπτωση όροι και προϋποθέσεις περαίωσης κλπ., το ποσό που έχει



προκύψει για τις ελεγχθείσες ή περαιωθείσες χρήσεις με βάση το παραπάνω Σημείωμα συμψηφίζεται ή επιστρέφεται, εφόσον δεν είναι δυνατός ο συμψηφισμός, κατόπιν έκδοσης σχετικού ΑΦΕΚ, ύστερα από αίτηση του ενδιαφερόμενου επιτηδευματία στην αρμόδια κατά το χρόνο έκδοσης του Σημειώματος Δ.Ο.Υ.

2. Για τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που για οποιοδήποτε λόγο δεν ήταν διαθέσιμα κατά την 13/10/2010 στη Γ.Γ.Π.Σ. (σχετ. η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1137/2010, παρ. 2) και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων από τη Γ.Γ.Π.Σ., αλλά υφίσταντο ήδη της αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και στα Ελεγκτικά Κέντρα κατά την ίδια ημερομηνία, δεν θα εκδίδονται αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. στο πλαίσιο της διαδικασίας έκδοσης του προβλεπόμενου σχετικού Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010 και την απόφαση ΠΟΛ. 1019/28.1.2011, ούτε και σε περίπτωση μη αποδοχής του εν λόγω Σημειώματος, για λόγους ίσης μεταχείρισης με της περιπτώσεις επιβαρυντικών στοιχείων που ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια πιο πάνω ημερομηνία και λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων. Τα προαναφερόμενα επιβαρυντικά στοιχεία λαμβάνονται βεβαίως σε κάθε περίπτωση υπόψη για την έκδοση του ως άνω Συμπληρωματικού Σημειώματος σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση.

**Ευνόητο είναι ότι σε τις λοιπές περιπτώσεις επιβαρυντικών εν γένει συμπληρωματικών στοιχείων κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010, τα οποία περιέρχονται της Δ.Ο.Υ. μετά την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, θα εκδίδονται σε κάθε περίπτωση οι σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων πριν από την έκδοση του οικείου Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος και θα ακολουθείται γενικώς η οριζόμενη από την πιο πάνω απόφαση (σχετ. η παρ. 8 αυτής ) διαδικασία. Τα ίδια ισχύουν και για επιβαρυντικά συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν της Δ.Ο.Υ. από 13 Οκτωβρίου 2010 μέχρι την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, προκειμένου για Εκκαθαριστικά Σημειώματα που εκδόθηκαν από τη Γ.Γ.Π.Σ....»**

**Επειδή**, το με αρ. .... εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3888/2010 για τις διαχειριστικές περιόδους 01-01/31-12-2007, 01-01/31-12-2008 και 01-01/31-12-2009, το οποίο απεδέχθη η προσφεύγουσα, εκδόθηκε στις 26-10-2010 και καθώς στην υπό κρίση υπόθεση, τα νέα συμπληρωματικά στοιχεία περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής με την από ..... έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. – Περιφερειακή Δ/ση Αττικής, νομίμως, βάσει των ως άνω αναφερομένων, εκδόθηκαν οι σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ. και το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα με αρ. ...., το οποίο όμως δεν απεδέχθη η προσφεύγουσα.

**Επειδή**, σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της ΠΟΛ 1019/28-1-2011, έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε, οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 της ίδιας ΠΟΛ., ορθώς διενεργήθη από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. επανέλεγχος για τις διαχ/κές περιόδους 01-01/31-12-2007 και 01-01/31-12-2008.

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97 ... « *Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 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... ».

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται αφενός, ότι ενήργησε με καλή πίστη και αφετέρου ότι δεν διαπιστώθηκε από τον έλεγχο η ύπαρξη δόλου και γνώσης της περί της εικονικότητας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων. Η δε ασυνεπής φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των φορολογικών στοιχείων, ο οποίος είναι υπαρκτό φορολογικά πρόσωπο, δεν αποτελούν αποδείξεις ανυπαρξίας της συναλλαγής.

Επειδή σύμφωνα με τις διευκρινίσεις της ΠΟΛ 1249/2013 για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης γ' (ββ'), της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, προϋπόθεση του τεκμηρίου της καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη αποτελεί η κατάθεση στην Φορολογική αρχή των σχετικών με το εικονικό στοιχείο παραστατικών που αποδεικνύουν ότι η αξία του στοιχείου έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων. Εφόσον ο λήπτης του εικονικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη καταθέσει στη Φορολογική αρχή τα σχετικά παραστατικά τότε μόνο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σ' αυτόν. Η φορολογική αρχή, που έχει το βάρος αποδείξεως της εικονικότητας, βαρύνεται με την απόδειξη της ανυπαρξίας του φερομένου ως εκδότη των τιμολογίων, η δε λήπτρια φέρει το βάρος αποδείξεως της καλής της πίστης ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ΣτΕ 394/2013).

**Επειδή** στην ΣτΕ 116/2013, αναφέρονται τα εξής: « Όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο 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** στην ΣτΕ 1404/29-10-2015 αναφέρονται τα εξής: «Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που



*δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.*

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία των αντίστοιχων συναλλαγών και ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστωσης της προσφεύγουσας, ούτε κατ' επέκταση, απαιτείται να αποδειχθεί από τη φορολογική αρχή η κακοπιστία αυτής. Στην μη προσκόμιση εξάλλου από τους αντισυμβαλλόμενους φορολογικών στοιχείων αποδεικνυόντων την πραγματοποίηση των αντίστοιχων συναλλαγών, στηρίχθηκε επίσης η εκτίμηση της φορολογικής διοικήσεως ( ΣΤΕ 116/2013). Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη ύπαρξης δόλου και γνώσης της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων, δεν ευσταθούν.

**Επειδή** υπάρχει πραγματική διαπίστωση της πλήρους ανυπαρξίας των συναλλαγών, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ ..... καθώς οι συναλλαγές, για τις οποίες είχαν εκδοθεί τα κριθέντα ως εικονικά τιμολόγια, ήταν ανύπαρκτες, αφού ο φερόμενος ως εκδότης τους δεν είχε αναπτύξει πραγματική επαγγελματική δραστηριότητα και, ως εκ τούτου, δεν ήταν σε θέση να παρέχει στην προσφεύγουσα οποιουδήποτε είδους υπηρεσίες, δεδομένου, μάλιστα, ότι δεν διέθετε επαγγελματική εγκατάσταση ούτε κατάλληλο εξοπλισμό ούτε αγόρασε ποτέ τις ποσότητες των εμπορευμάτων που φέρεται ότι πούλησε. Η εκδότηρια επιχείρηση ουδέποτε απέκτησε πραγματική υπόσταση και οντότητα και ήταν μεν φορολογικώς υπαρκτή αλλά συναλλακτικά ανύπαρκτη (ΣΤΕ 116/2013). Τα ληφθέντα τιμολόγια χρησιμοποιήθηκαν προκειμένου να διαμορφωθούν τα οικονομικά δεδομένα της επιχείρησης, για την αποφυγή καταβολής φόρων αυξάνοντας τις αγορές και τις δαπάνες της κατά την χρήση αυτή. Επίσης, η Δ.Ο.Υ ..... αναφέρει στην συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, ότι από την προκαταρκτική έρευνα του Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής αποδείχθηκε ότι η εκδότηρια των φορολογικών στοιχείων επιχείρηση « ..... με Α.Φ.Μ. ....» εξέδιδε κατ' εξακολούθηση στις χρήσεις 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 & 2008 εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους.

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές και ότι τελούσε σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη, πλην όμως δεν προσκόμισε στον έλεγχο ούτε κατά την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής, κανένα στοιχείο που να ανατρέπεται τις εις βάρος της διαπιστώσεις και ειδικότερα (σύμφωνα και με την ΠΟΛ 1249/2013) παραστατικά που να αποδεικνύουν ότι η αξία των φορολογικών στοιχείων έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων, προκειμένου ν' αποδείξει τους ισχυρισμούς της, και για τον λόγο αυτό απορρίπτονται.

**Επειδή** η προσφεύγουσα δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου της Δ.Ο.Υ ..... τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησής της για την διενέργεια επανελέγχου στις ως άνω χρήσεις κατόπιν της με αρ πρωτ. .... πρόσκλησης, παρά μόνο τις ΑΠΔ(αναλυτική περιοδική δήλωση) και τα παραστατικά καταβολής των ασφαλιστικών εισφορών στο ΙΚΑ για τα έτη 2007 και 2008, τα βιβλία και στοιχεία αυτής κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων της παρ. 4 του αρθ. 30 του ΠΔ 186/1992.

**Επειδή** με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθ. 12 του Ν. 3888/2010 ορίζεται ότι: «Αν περαιωθούν όλες οι υπαγόμενες ανέλεγκτες χρήσεις και οι χρήσεις που αφορούν υποθέσεις των παραγράφων 1 και 2, καθώς και όλα τα εκκρεμή προσωρινά φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις ή οι αποφάσεις επιβολής προστίμου και εξοφληθεί η συνολική οφειλή που προκύπτει βάσει του Εκκαθαριστικού Σημειώματος και των οικείων πρακτικών συμβιβασμού, αντίστοιχα, αίρεται η

υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων κατά το άρθρο 21 του Κ.Β.Σ. όσον αφορά τις περαιωθείσες χρήσεις μέχρι τη χρήση 2005, από την ημερομηνία εξόφλησης του συνόλου των σχετικών ποσών.....». Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις η προσφεύγουσα όφειλε να διαφυλάξει και να επιδείξει στον έλεγχο τα ζητηθέντα κατόπιν προσκλήσεως του ελέγχου βιβλία και στοιχεία των χρήσεων 2007 και 2008.

**Επειδή** με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/1992, ορίζεται ότι: «4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α).....,β)....., γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

δ).....,ε)....., στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3.....,

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.». Στην προκειμένη περίπτωση συντρέχουν αθροιστικά και οι δύο ως άνω περιπτώσεις γ' και στ' της παρ. 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/1992 για την κρίση των βιβλίων ως ανακριβών.

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ποσό των φερόμενων ως πλαστών και εικονικών τιμολογίων ανήρχετο σε ποσοστό κάτω του 5% για την χρήση 2007 και του 3% για την χρήση 2008 και ως εκ τούτου δεν τίθεται θέμα ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων της..

**Επειδή** με την παρ. 7 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι: «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) ....., β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (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.». Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας προβάλλονται αλυσιτελώς.

**Επειδή** τα βιβλία και τα στοιχεία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92, τα αποτελέσματα της χρήσης αυτής προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά. Βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 2 περ. γ' υποπερ. α' του Ν. 2238/94, τα ακαθάριστα έσοδα προσαυξήθηκαν κατά 4%. Οι διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 του ίδιου νόμου, ορίζουν ότι για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και τα στοιχεία κρίνονται ανακριβή, ο συντελεστής καθαρού κέρδους προσαυξάνεται κατά 40% και διπλασιάζεται, ήτοι σε 80%, εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους παρακάτω λόγους:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στην νόθευση αυτών.....

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή ο οποίος προσδιορίζεται κατά τα αμέσως προηγούμενα αναφερόμενα 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 75%. Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, ορθώς προσδιορίστηκαν τα αποτελέσματα της χρήσης αυτής εξωλογιστικά, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας.

**Επειδή** με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθ. 48 του Ν. 2859/2000(ΦΠΑ), ορίζονται τα εξής:«**3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:**  
α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,  
β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.».

Καθώς η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος, οι φορολογητέες εκροές στην κρινόμενη διαχειριστική περίοδο, προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης αυτής (παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000) στη φορολογία εισοδήματος και οι φορολογητέες εισροές, μετά την αφαίρεση των αξιών των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων για τα οποία από τον νόμο δεν παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου (άρθ. 32 παρ. 1 Ν. 2859/2000) και καταλογίστηκε ο αναλογούν Φ.Π.Α, του οποίου απέφυγε την πληρωμή λόγω υποβολής ανακριβών δηλώσεων, μετά των νομίμων προσαυξήσεων.

**Επειδή** με τις διατάξεις της παρ. 12 του άρθρου 8 του Ν. 1882/90, ορίζεται ότι: ... «**Όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο**

σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφόσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων.»

Επειδή διαπιστώθηκε από τον έλεγχο η μη απόδοση στο Δημόσιο του οφειλόμενου φόρου προστιθέμενης αξίας από τον εκδότη των τιμολογίων, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις υπόχρεη στην απόδοση και του φόρου αυτού είναι η προσφεύγουσα.

**Επειδή** πέραν των ανωτέρω αναφερομένων, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από ..... έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής κατά της προσβαλλόμενης πράξης:

**Επί της υπ' αριθ. .... Πράξης Επιβολής Ειδικής Κύρωσης αρ. 8 παρ.12 Ν. 1882/1990**

**Οριστική φορολογική υποχρέωση– καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:  
Ειδική κύρωση συνολικού ποσού : 22.617,60 ευρώ.**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με την νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

**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).