



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 07/03/2016

Αριθμός απόφασης: 726

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β'/17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κατοίκου Αθηνών, οδός, κατά της υπ' αριθ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 23/10/2015 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 28/01/2016 εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ., 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. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 2.816,89 €, πλέον 3.380,27 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η ανωτέρω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., βάσει της από εκθέσεως ελέγχου κατόπιν επανάληψης διαδικασίας, σύμφωνα με την με αρ. Απόφαση του 4^{ου} Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, των ελεγκτών και, σε συνδυασμό με την από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., που αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της πρώτης, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων α) **ζήτησε, και έλαβε ένα (1) εικονικό στοιχείο για ανύπαρκτη συναλλαγή και πλαστό**, εκδόσεως του «.....», καθαρής αξίας 27.142.000 δρχ πλέον Φ.Π.Α. 4.885.560 δρχ., β) εξέδωσε τρία (3) **εικονικά φορολογικά στοιχεία** προς την επιχείρηση «.....» καθαρής αξίας 5.111.800 δρχ πλέον Φ.Π.Α. 920.124 δρχ και γ) εξέδωσε ένα (1) **εικονικό φορολογικό στοιχείο** προς την επιχείρηση «.....» καθαρής αξίας 1.499.400 δρχ πλέον Φ.Π.Α. 269.892 δρχ, τα οποία **κρίθηκαν εικονικά, όπως αναλύονται στις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97** και για το λόγο αυτό ο έλεγχος χαρακτήρισε τα βιβλία της επιχείρησης για τη χρήση ως ανακριβή και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα εξωλογιστικά, καθώς και τον αναλογούντα ΦΠΑ που εξέπεσε χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 1 περ. β του Ν 2859/2000 και για το λόγο αυτό επιβλήθηκε σε βάρος της, ΦΠΑ ποσού 2.816,89 €, πλέον 3.380,27 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 & 49 ν 2859/2000.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

α) Η φορολογική αρχή αυθαίρετα αναιτιολόγητα και μη νόμιμα θεώρησε ότι **ζήτησε, και έλαβε ένα (1) εικονικό στοιχείο για ανύπαρκτη συναλλαγή και πλαστό**, εκδόσεως του «.....», και συγκεκριμένα το με αρ. ΤΠ-ΔΑ.

β) Η φορολογική αρχή αυθαίρετα αναιτιολόγητα και μη νόμιμα θεώρησε ότι εξέδωσε τρία (3) **εικονικά φορολογικά στοιχεία** προς την επιχείρηση «.....» και συγκεκριμένα τα με αρ., και ΤΠ/ΔΑ.

γ) Η φορολογική αρχή αυθαίρετα αναιτιολόγητα και μη νόμιμα θεώρησε ότι εξέδωσε ένα (1) **εικονικό φορολογικό στοιχείο** προς την επιχείρηση «.....» και συγκεκριμένα το με αρΤΠ/ΔΑ.

δ) Εσφαλμένα η φορολογική αρχή έκρινε τα βιβλία ανακριβή διότι τα στοιχεία που έλαβε και εξέδωσε ο προσφεύγων δεν είναι εικονικά.

ε) Ο προσβαλλόμενος διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος είναι ακυρωτέος γιατί μου κοινοποιήθηκε την, ήτοι μετά την λήξη του δικαιώματος του Δημοσίου να βεβαιώσει φόρο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2, 4, 7, 8 του άρθ. 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι:« **2.** Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξω-

λογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7.

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,

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) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,

ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,

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 οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,

η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων - εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών,

θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του γενικού – αναλυτικών καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.

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.

Δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια: α) η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά, β) οι πράξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου αυτής, όταν από αυτές δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα, γ) η αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του παρόντος Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις.

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.

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:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

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, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: « γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή **ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά**, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς

και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ».

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από εκθέσεως ελέγχου κατόπιν επανάληψης διαδικασίας, σύμφωνα με την με αρ. Απόφαση του 4^{ου} Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, των ελεγκτών και, σε συνδυασμό με την από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., προκύπτουν τα εξής: Κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, έπειτα από την εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μεταξύ άλλων και για τη χρήση διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων διατηρούσε ατομική επιχείρηση, με αντικείμενο εργασιών τη χονδρική κυρίως πώληση ειδών οικιακής χρήσης και έδρα ισόγειο κατάστημα επί της οδού, στην Αθήνα, κατά την ίδια δε χρήση χρησιμοποίησε και αποθηκευτικούς χώρους, στις οδούς και στην Αθήνα, ενώ κατείχε το Φ.Ι.Χ. αυτοκίνητο, ωφέλιμου φορτίου 585 κιλών, με αριθμό κυκλοφορίας Για την παρακολούθηση των εργασιών του, τηρούσε βιβλία και στοιχεία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.. Εξάλλου, από τη χρήση .. (οικ.) έως (οικ. έτος), όπως προκύπτει τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος που υποβλήθηκαν στην ίδια Δ.Ο.Υ., η πιο πάνω επιχείρηση δεν πραγματοποίησε καμία εμπορική δραστηριότητα (αδράνεια), ενώ, στις, δηλώθηκε στη Δ.Ο.Υ. διακοπή των εργασιών της, από Ο έλεγχος αυτός διεξάχθηκε με αφορμή τα παραληφθέντα και κατασχεθέντα βιβλία και στοιχεία που διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ..... από την ΥΠΕΔΑ Αθηνών, με το έγγραφο αυτής. Ειδικότερα, στις, υπάλληλοι της πρώην ΥΠΕΔΑ Αθηνών διενέργησαν έλεγχο στο λογιστικό γραφείο του κ., στην οδό στην Αθήνα, όπου βρέθηκαν και παραλήφθηκαν βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος, συντάσσοντας προς τούτο την απόδειξη παραλαβής, ενώ, στις, η σύζυγος του προσφεύγοντος, ύστερα από σχετικές προσκλήσεις της ίδιας υπηρεσίας, προσκόμισε διάφορα στοιχεία, τα οποία και κατασχέθηκαν με την έκθεση κατάσχεσης. Ακόμη, με το μνημονευόμενο έγγραφο διαβιβάστηκαν και πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία, που εκδόθηκαν από τον προσφεύγοντα και παραλήφθηκαν από πελάτες του, με τις, .., και αποδείξεις παραλαβής, καθώς και ακριβή φωτοαντίγραφα φορολογικών στοιχείων έκδοσης του ιδίου, που παραλήφθηκαν, επίσης, από πελάτες του. Ακολούθως, από τον

έλεγχο στα προαναφερόμενα βιβλία και στοιχεία, καθόσον ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία των αγορών - δαπανών, χρήσεων που του ζητήθηκαν με την πρόσκληση, η οποία θυροκολλήθηκε στην κατοικία του (οδός Αθήνα), παρουσία του μάρτυρα, στις, προέκυψε ότι τη χρήση εμφάνισε αγορές εμπορευμάτων, συνολικού ποσού 64.907.868 δραχμών και αντίστοιχα πωλήσεις, συνολικού ύψους 67.811.995 δραχμών. Μεταξύ των αγορών περιλαμβάνεται και εκείνη με το τιμολόγιο νο από τον, συνολικής καθαρής αξίας, ποσού 27.142.000 δραχμών, η οποία καταχωρήθηκε στη σελίδα 11 του τηρούμενου βιβλίου Εσόδων - Εξόδων ως εξής: «..... 27.142.000 δρχ. Φ.Π.Α. 4.885.560 δρχ.», χωρίς όμως να υπάρχει στη διάθεση του ελέγχου και το σώμα του φορολογικού αυτού στοιχείου. Επίσης, στη συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών, έτους, που έχει υποβληθεί και με α/α 23 εμφανίζεται ως προμηθευτής ο - είδη οικ χρήσης -ΔΟΞΑΤΟ -, με ΑΦΜ, από τον οποίο ο προσφεύγων φέρεται να έχει λάβει ένα (1) φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας 27.142.000 δραχμών, ισόποσο δηλαδή με την καθαρή αξία της εγγραφής στην σελίδα 11 του βιβλίου των Εσόδων - Εξόδων του. Όμως, από την έρευνα που διενεργήθηκε στο αρχείο του ΚΕΠΥΟ, διαπιστώθηκε ότι φορολογούμενος με τα στοιχεία που προαναφέρθηκαν δεν υφίσταται, ο δε ΑΦΜ δεν αντιστοιχεί σε κανένα φορολογούμενο. Κατόπιν αυτών, ο έλεγχος θεώρησε ότι το πιο πάνω τιμολόγιο, που ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, είναι πλαστό και εικονικό.

Επειδή, ειδικότερα αν το δικαστήριο που έχει δικάσει την υπόθεση του προστίμου έχει δεχθεί τελεσιδικώς την ύπαρξη παράβασης του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), το δικαστήριο που δικάζει την υπόθεση της φορολογίας εισοδήματος δεσμεύεται ως προς την ύπαρξη της παράβασης και δύναται να κρίνει μόνον για την επίδραση της παράβασης στο κύρος των βιβλίων της επιχείρησης και για την προσφυγή ή μη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών της. Εάν, αντιθέτως, το πρώτο από τα ανωτέρω δικαστήρια έχει κρίνει τελεσιδικώς ότι δεν έχει τελεσθεί παράβαση του Κ.Β.Σ., δεν μπορεί να τεθεί θέμα προσφυγής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό εξαιτίας της παράβασης αυτής. Δεν κωλύεται, αντιθέτως, το δικαστήριο, που επιλαμβάνεται της υποθέσεως της φορολογίας εισοδήματος, να εξετάσει παρεμπιπτόντως την ύπαρξη παραβάσεων του Κ.Β.Σ., εάν το δικαστήριο, που εκδίκασε την υπόθεση του αντίστοιχου προστίμου, δεν εξέφερε ίδια κρίση περί της υπάρξεως ή της ανυπαρξίας των παραβάσεων για τις οποίες αυτό επεβλήθη, αλλά περιορίστηκε στην ακύρωση της οικείας καταλογιστικής πράξεως για τυπικούς λόγους (ΣΤΕ 2933/2002 7μ., 2985/2011, 1645/2005, 3941/2004, 2942/2002). Για την ταυτότητα του νομικού λόγου, δεδομένου ότι με τις διατάξεις του ν. 1642/1986 δεν επιχειρείται η μεταβολή των προϋποθέσεων χαρακτηρισμού φορολογικών στοιχείων ως εικονικών, αλλ' αντιθέτως γίνεται παραπομπή στη συνήθη έννοια της εικονικότητας, όπως αυτή καθορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., το δικαστήριο, που εκδικάζει υπόθεση σχετική με φόρο προστιθέμενης αξίας, κρίνει, κατ' αρχήν, παρεμπιπτόντως το ζήτημα αν υπάρχει ή όχι παράβαση του Κ.Β.Σ., εξαιτίας της οποίας ο επιτηδευματίας προέβη σε ισάριθμες καταχωρίσεις ανύπαρκτων εξόδων στα βιβλία του και, κατ' επέκταση, σε αντίστοιχη μείωση των εσόδων του και σε ανάλογη έκπτωση του αναλογούντος φόρου προστιθέμενης αξίας εκροών της επιχειρήσεώς του. Στην περίπτωση, ωστόσο, που για την αποδιδόμενη στον επιτηδευματία παράβαση, η οποία

έχει τελεσθεί κατά την αυτή διαχειριστική περίοδο, έχει επιβληθεί πρόστιμο του Κ.Β.Σ. και κατά της τελευταίας αυτής πράξης έχει δημοσιευθεί άλλη τελεσίδικη απόφαση, από την οποία παράγεται δεδουλευμένο ως προς την ύπαρξη ή ανυπαρξία της αποδιδόμενης παράβασής του, το δεδουλευμένο αυτό δεσμεύει το δικαστήριο που κρίνει την υπόθεση επιβολής του αντίστοιχου φόρου προστιθέμενης αξίας για την ίδια διαχειριστική χρήση. Ειδικότερα, εφόσον, με τελεσίδικη δικαστική απόφαση, κριθεί, επ' ευκαιρία προσβολής πράξεως επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ., η τέλεση ή η ανυπαρξία των αποδιδόμενων παραβάσεων, το δικαστήριο, που επιλαμβάνεται υποθέσεως προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, δεσμεύεται, κατά τούτο, από την εν λόγω δικαστική απόφαση και δεν δύναται να εκφέρει ίδια κρίση επί του ζητήματος αυτού, περιοριζόμενο, κατ' ουσίαν, στην εξέταση των λόγων που αφορούν αποκλειστικώς και μόνον την έκδοση της πράξεως της φορολογικής αρχής συμφώνως προς τις διατάξεις της νομοθεσίας για το φόρο προστιθέμενης αξίας. (ΣΤΕ 117/2013).

Επειδή, για το ανωτέρω φορολογικό στοιχείο εκδόθηκε η με αρ. απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (4^ο Τριμελές) και η οποία επιδόθηκε στη φορολογική διοίκηση την, στην οποία αναφέρεται ότι: «ο προσφεύγων υπέπεσε στην παράβαση της λήψης και εικονικού φορολογικού στοιχείου που του αποδίδεται και επομένως, νόμιμα επιβλήθηκε σε βάρος του, κατ' εφαρμογή των άρθρων 5 και 9 του ν.2523/1997, πρόστιμο διπλάσιο της καθαρής αξίας αυτού, ποσού 159.307,00 ευρώ, όπως νόμιμα και ορθά δέχθηκε και ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών».

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από εκθέσεως ελέγχου κατόπιν επανάληψης διαδικασίας, σύμφωνα με την με αρ. Απόφαση του 4^{ου} Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, των ελεγκτών και, σε συνδυασμό με την από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., προκύπτουν τα εξής: Από τα ΤΠ/ΔΑ που εξέδωσε ο προσφεύγων προκύπτει η ταυτόχρονη μεταφορά εμπορευμάτων μεγάλων ποσοτήτων προς διαφορετικές διευθύνσεις, και δεν ήταν δυνατόν να μεταφερθούν με το Φ.Ι.Χ. ωφέλιμου φορτίου 585 κιλά, της επιχείρησης του προσφεύγοντα.

Δεν υπάρχουν φορτωτικές για τη μεταφορά εμπορευμάτων ιδιαίτερα μεγάλων ποσοτήτων. Η επιχείρηση δεν διέθετε προσωπικό. Έκανε αγορές εμπορευμάτων και τον ίδιο μήνα ή και ταυτοχρόνως πωλήσεις προς την ίδια επιχείρηση. Πωλούσε τα ίδια είδη, για τα οποία διέθετε τιμολόγια αγοράς, πολλές φορές. Στα εκδοθέντα εικονικά τιμολόγια πώλησης υπάρχουν η ένδειξη εξοφλήθη και υπογραφή του εκδότη για συναλλαγές εκατομμυρίων μετρητοίς.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ορθώς η φορολογική διοίκηση έκρινε τα βιβλία ανακριβή και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα εξωλογιστικά και αφαίρεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ που εξέπεσε χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 1 περ. β του Ν 2859/2000.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρ. 72 του ν. 4174/2013 όπως αναριθμήθηκε το άρθρο 66 με το ν. Ν.4337/2015, ΦΕΚ Α 129/17.10.2015 ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», , προϊσχύουσες 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. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρ. 59 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:« 1. Διατάξεις νόμων που αφορούν θέματα διαδικασίας για την επιβολή του φόρου εισοδήματος ισχύουν αναλόγως και για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, εφόσον στις διατάξεις του δεν ορίζεται διαφορετικά.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρ. 84 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:« 6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1)έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.».

Επειδή, η με αρ. Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (4^ο Τριμελές) βάσει της οποίας διενεργήθηκε η επανάληψη διαδικασίας και η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιδόθηκε στη φορολογική διοίκηση την και ο με αρ. επιδόθηκε στον προσφεύγοντα την και ως εκ τούτου το Δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξης δεν έχει παραγραφεί.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ.και την επικύρωση της με αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Διαφορά φόρου	2.816,89 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	3.380,27 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.197,16 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).