



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη: 15/06/2018
Αριθ. Απόφασης: 1230

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4.Τη με ημερομηνία κατάθεσης .../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ....., που εδρεύει στην πόλη τηςεπί της οδού ..., Τ.Κ... κατά της με αριθμ... /2017 οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος, υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου 11/2/2005-31/12/2006 (οικ. έτος 2007), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5.Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση

6.Τη με ημερομηνία ../2018 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7.Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1.Με την με αριθμό ../2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος, υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου 11/2/2005-31/12/2006 (οικ. έτος 2007), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., προσδιορίστηκαν τα φορολογητέα κέρδη στο ποσό των 145.395,40€ από το ποσό των 30.395,40€ βάσει δήλωσης.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από ../12-2017 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος, κατόπιν επανελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ....., προσδιορίστηκαν τα φορολογητέα κέρδη στο ποσό των 145.395,40€ από το ποσό των 30.395,40€ βάσει δήλωσης.

Αιτία του επανελέγχου αποτέλεσαν τα νέα (συμπληρωματικά) στοιχεία, σύμφωνα με την από ../2013 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/1992) της Επιχ/κης Δ/σης Ειδικών Υποθέσεων ..(Ε.Δ.Ε.Υ...) για την προσφεύγουσα, η οποία διαβιβάστηκε με το υπ' αριθ. πρωτ. ../2013 διαβιβαστικό έγγραφο στη Δ.Ο.Υκαι από την οποία προέκυπτε ότι: κατά την υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο 11/02/2005-31/12/2006, αποδέχτηκε από το «...», δέκα (10) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 115.000,00 ευρώ, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, όπως αυτά απεικονίζονται παρακάτω:

A/A	Τ.Π.Υ.	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1.		/2005	10.000,00	1.800,00	11.800,00
2.		/2005	10.000,00	1.900,00	11.900,00
3.		/2005	10.000,00	1.900,00	11.900,00

4.		/2005	12.500,00	2.375,00	14.875,00
5.		/2005	12.500,00	2.375,00	14.875,00
6.		/2005	12.500,00	21375,00	14.875,00
7.		/2006	10.000,00	1.900,00	11.900,00
8.	.	/2006	12.500,00	2.375,00	14.875,00
9.		10/11/2006	12.500,00	2.375,00	14.875,00
10.		15/12/2006	12.500,00	2.375,00	14.875,00
			115.000,00	21.750,00	136.750,00

Σε βάρος της προσφεύγουσας, ως λήπτης των ανωτέρω μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, απροσδιορίστου αξίας, εκδόσεως ..«.....», εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. ../2013 και ../2013 - Αποφάσεις Επιβολής Προστίμων από τη Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης. Επιπλέον η προσφεύγουσα έχει περαιώσει τη διαχειριστική περίοδο 11/02/2005 - 31/12/2006, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3697/2008, αποδεχόμενη το με αριθμό ../19-11-2008 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης, ποσού **38.942,18€**, το οποίο έχει εξοφλήσει ολοσχερώς, όπως προκύπτει από το σχετικό φάκελο. Συνεπώς τα νέα στοιχεία (συμπληρωματικά), δεν συμπεριλήφθησαν στην εν λόγω περαίωση, καθότι περιήλθαν σε γνώση της Φορολογικής Αρχής μετά την έκδοση του υπ' αριθμ../19-11-2008 Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαιώσης.

Επειδή αντικείμενο του επανελέγχου ήταν αποκλειστικά η αξιοποίηση μόνο των νέων στοιχείων, σύμφωνα με τα ορισθέντα του άρθρου **68 παρ 2 του ν. 2238/1994**, η φορολογική αρχή περιορίστηκε αποκλειστικά στα νέα στοιχεία, και δεν διενήργησε άλλες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ../2018 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1.Μη τήρηση του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακρόασης.
- 2.Η αρμόδια Δ.Ο.Υ φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας, όταν αυτή συντρέχει, και επ' ουδενί ο ελεγχόμενος. Προϋπόθεση χαρακτηρισμού μιας εικονικής συναλλαγής είναι η υποκειμενική κάλυψη της εικονικότητας.
3. Κακή ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 19 & 4 και 5 του Ν.2523/1997 (όπως αυτό διαμορφώθηκε μετά τον Ν.4174/2013 και τον Ν.4337/2015).
4. Οι αξιώσεις ως εισάγονται είναι παραγεγραμμένες για τη χρήση από 11/02/2005-31/12/2006 (οικ.έτος 2007).

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί της μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. **Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου** ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, **πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου**, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε την ανωτέρω προβλεπόμενη διαδικασία και συγκεκριμένα κοινοποίησε στις .../2017, το υπ' αριθμ... /04-12-2017 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν. 4174/2013, και συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό Προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 11/02/2005-31/12/2006, στον κ....., Προέδρο του Δ.Σ., και Διευθύνοντα Σύμβουλο, όπως προκύπτει από την από.. /12/2017 έκθεση επίδοσης του αρμόδιου υπάλληλου, της Δ.Ο.Υ, η οποία φέρει την υπογραφή του παραλαβόντος. Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα υπέβαλε τις απόψεις της, με το υπ' αριθ. .../20-12-2017 υπόμνημα της, οι οποίες δεν κρίθηκαν επαρκείς από την αρμόδια φορολογική αρχή και δεν μετέβαλαν το αποτέλεσμα του ελέγχου. Στη συνέχεια, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 Ν. 4174/2013, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις προσδιορισμού του φόρου και προστίμου.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί του βάρους της απόδειξης της εικονικότητας, το οποίο φέρει μόνο η φορολογική αρχή και περαιτέρω της κακής ερμηνείας και εφαρμογής των άρθρων 19 παρ. 4 και 5 του ν. 2523/1997.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 «*Εικονικά είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.*»

Επειδή για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **18 παρ.9 του Π.Δ.186/92** «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει*».

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **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*».

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

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

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **171 παρ. 4 του ΚΔΔ**, οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον σχετικό έλεγχο αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και ΔιΔικ 1995,1027).

Επίσης, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου

υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση. (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319).

Επειδή εν προκειμένω η φορολογική αρχή δεν οδηγήθηκε σε αυθαίρετο συμπέρασμα, αλλά απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων της προσφεύγουσας, την οποία αιτιολόγησε πλήρως αφού έλαβε υπόψη της και τα πορίσματα εκθέσεων ελέγχων άλλων υπηρεσιών (Σ.Δ.Ο.Ε.- Επιχ/κη Δ/ση Ειδικών Υποθέσεων (Ε.Δ.Ε.Υ...)), που αφορούν τόσο την εκδότρια επιχείρηση όσο και την λήπτρια επιχείρηση, οι οποίες περιέχουν πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο, στην οικεία, από ..07/2013 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ(ΠΔ 186/92) του Σ.Δ.Ο.Ε. Επιχ/κης Δ/σης Ειδικών Υποθέσεων (Ε.Δ.Ε.Υ...) ...

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 117/2013 απόφαση του ΣτΕ (Τμήμα Β') ορίζεται ότι: «Επειδή, όπως έχει κριθεί, κατά την έννοια των περί δεδικασμένου διατάξεων του άρθρου 197 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999, Α' 97, πρβλ. και τις αντιστοίχου περιεχομένου διατάξεις του άρθρου 119 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας), το δικαστήριο που δικάζει υπόθεση σχετική με φορολογία εισοδήματος κρίνει, κατ' αρχήν, παρεμπιπτόντως το ζήτημα αν υπάρχει ή όχι παράβαση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), εξαιτίας της οποίας τα βιβλία και στοιχεία ορισμένης επιχείρησης κρίνονται ως ανακριβή ή ανεπαρκή, με περαιτέρω συνέπεια να προσδιορίζονται εξωλογιστικώς τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της οικείας επιχείρησης. Στην περίπτωση, όμως, που για την ίδια 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 τελεσιδίκη απόφαση, από την οποία παράγεται δεδικασμένο ως προς την ύπαρξη ή ανυπαρξία της αποδιδόμενης παράβασης, το δεδικασμένο αυτό δεσμεύει το δικαστήριο που κρίνει την υπόθεση της φορολογίας εισοδήματος για την ίδια διαχειριστική χρήση. 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. ... Στην περίπτωση, ωστόσο, που για την αποδιδόμενη στον επιτηδεύματία 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 δεδικασμένο ως προς την ύπαρξη ή ανυπαρξία της αποδιδόμενης παράβασής του, το δεδικασμένο αυτό δεσμεύει το δικαστήριο που κρίνει την υπόθεση επιβολής του αντίστοιχου φόρου προστιθέμενης αξίας για την ίδια διαχειριστική χρήση. ...»

Επειδή, με την υπ' αριθ...../2013 απόφαση επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε πρόστιμο για τη λήψη έξι (6) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, απροσδιορίστου αξίας, με καθαρή αξία συναλλαγής 67.500,00€, για τη χρήση 11/02/2005-31/12/2005 και με την υπ' αριθ. .../2013 απόφαση επιβολής προστίμου της ίδιας Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε πρόστιμο για τη λήψη τεσσάρων (4) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, απροσδιορίστου αξίας, με καθαρή αξία συναλλαγής 47.500,00€, από τον «.....» με Α.Φ.Μ., και αφορούν τα ως άνω επίδικα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών.

Επειδή, η προσφεύγουσα όσον αφορά τις ως άνω προαναφερόμενες αποφάσεις επιβολής προστίμων, άσκησε την με αριθμό ΠΡ.../2013 προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου και εκδόθηκε η υπ' αριθ. .../2017 απορριπτική απόφαση, του Μον/λούς Διοικητικού Πρωτοδικείου(τμήμα ..), αφού σε προηγούμενο χρόνο απερρίφθησαν αμφότερες από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γ.Γ.Δ.Ε.

Επειδή, η λήψη των ως άνω μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων έχει διαπιστωθεί και κριθεί με τις υπ' αριθ. .../2013 και .../2013 αποφάσεις επιβολής προστίμων, για τις οποίες απεφάνθη το αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο με την υπ' αριθ./2017 απορριπτική απόφαση.

Επειδή, το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ, εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση των εξόδων από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 31 του Ν2238/1994. Η επιχειρηματική δαπάνη για να αναγνωριστεί πρέπει να είναι πραγματική (όχι εικονική ή πλασματική ή διπλά καταχωρημένη), παραγωγική, να προβλέπεται από διάταξη του νόμου(άρθρο 31 Ν.2238/94 ΚΦΕ), βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, να έχει ως σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και δη φορολογητέου εισοδήματος(όχι απαλλασσόμενου), να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά και να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, άλλως προστίθεται ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη.(Δαπάνες επιχειρήσεων -Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη).

Επειδή, σύμφωνα με διατάξεις του άρθρου 31 παρ.1 του Ν.2238/94, ορίζεται ότι το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης

κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των εξόδων που ρητά αναγράφονται σ' αυτό.

Επειδή, σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις, οι προϋποθέσεις για την αναγνώριση μιας επιχειρηματικής δαπάνης είναι οι παρακάτω, που πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά:

α) να είναι πραγματική (όχι εικονική ή πλασματική ή διπλά καταχωρημένη) β) η δαπάνη να είναι παραγωγική, δηλ. να αφορά την επιχείρηση και όχι τον επιχειρηματία, να συμβάλει στην απόκτηση φορολογούμενου εισοδήματος, χωρίς να εξετάζεται εάν κατά τη χρήση που πραγματοποιήθηκε συνέβαλε ή όχι στην απόκτηση τέτοιου εισοδήματος π.χ, έξοδα διαφήμισης που θα αποδώσουν μελλοντικά, έξοδα ταξιδίου επιχειρηματία για αγορές από το εξωτερικό που τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν, γιατί κρίθηκαν ασύμφορες, γ) η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη του νόμου. Οι διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.2238/1994 και άλλων νομοθετημάτων κατονομάζουν τις κατηγορίες των δαπανών που αναγνωρίζονται και αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα που υπόκεινται σε φορολογία, δ) η δαπάνη να είναι, βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, δηλαδή να μην είναι αμφισβητούμενη, να αναφέρεται στα χρονικά όρια της διαχειριστικής περιόδου και να είναι ποσοτικά καθορισμένη, ε) να έχει ως σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και όχι την απόκτηση κεφαλαίου, στ) η δαπάνη να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος και όχι απαλλασσόμενου, ή εισοδήματος που φορολογείται με ειδικό τρόπο, ζ) η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά_(π.χ τιμολόγιο, αποδείξεις κλπ), η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία με βάση τα αποδεικτικά στοιχεία ή υπολογιστικά(π.χ αποσβέσεις), (Δαπάνες επιχειρήσεων -Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη, έκδοση 2006, σελ.123).

Επειδή, τα ποσά που αντιστοιχούν στα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία τα οποία έχουν κριθεί από τη Δ.Ο.Υ.μερικώς εικονικά, και σε ανώτατο επίπεδο από το αρμόδιο δικαστήριο, η προσφεύγουσα τα είχε εκπέσει μη νόμιμα από τα ακαθάριστα έσοδα της επίδικης χρήσης καθότι αφορούν δαπάνες μερικώς εικονικές.

Επειδή, στην από... /2017 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ.κρίνεται μόνο η αναγνώριση έκπτωσης των εν λόγω δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα της επίδικης χρήσης και όχι η εικονικότητα των συναλλαγών η οποία όπως αναλυτικά αναφέρεται ανωτέρω έχει διαπιστωθεί με τις υπ' αριθ. .../2013 και .../2013 αποφάσεις επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ.....

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως παρελκυστικά προβαλλόμενοι και νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής της επίδικης διαχειριστικής περιόδου.

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπíπτουν 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 έκδοση 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, με τις διατάξεις των παραγράφων **1 και 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: 1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, στο άρθρο **68 παρ 2 του Ν.2238/1994**, ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής

συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά, «σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β) του άρθρου 84 του ΚΦΕ, που εφαρμόζονται στις επίδικες χρήσεις (ενόψει και της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 72 παρ. 11 εδαφ. α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος καθώς και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν διενέργειας ελέγχου, παραγράφεται, κατ' αρχήν, με την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης (η εν λόγω προθεσμία καθορίζεται στο άρθρο 62 του ΚΦΕ), αλλά, κατά παρέκκλιση του κανόνα αυτού, **η παραγραφή καθίσταται δεκαετής**, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση στην οποία η διαπίστωση της ανακρίβειας της δήλωσης και η επιβολή του διαφυγόντος φόρου και της χρηματικής κύρωσης **στηρίζονται σε στοιχεία («συμπληρωματικά»)** που περιήλθαν στην αρμόδια για τον καταλογισμό φορολογική αρχή μετά την ως άνω πενταετία» (ΣΤΕ 2934/2017).

Επειδή ιδιαιτέρως δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. 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 Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000).

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από το Υφυπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1100/10-4-2001, «συμπληρωματικά» στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣΤΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη

διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣΤΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος, κατά την αρχική φορολογική εγγραφή, ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣΤΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣΤΕ.2985-88/1981). 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).

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που για μια ελεγμένη ή περαιωμένη με οποιονδήποτε τρόπο υπόθεση, περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής νέα συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία δεν έχουν ληφθεί υπόψη κατά τη διενέργεια του αρχικού ελέγχου, επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος, με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή, ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο, το οποίο, σε κάθε περίπτωση, αποτελεί θέμα πραγματικό και υπόκειται στην κρίση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

Επειδή σύμφωνα με την από/2017 έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η προσφεύγουσα περαίωσε την υπό κρίση χρήση, με την αποδοχή και εξόφληση του υπ' αρ. .../2008 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του Ν.3697/2008.

Επειδή, η από/2013 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/1992) της Επιχ/κης Δ/νσης Ειδικών Υποθέσεων .. (Ε.Δ.Ε.Υ...), η οποία διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ ..με το υπ' αριθ. .../2013 διαβιβαστικό έγγραφο, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα αποδέχτηκε τα προαναφερόμενα εικονικά φορολογικά στοιχεία από το ..«.....», κατά την διαχειριστική περίοδο 11/02/2005-31/12/2006, **περιήλθε σε γνώση της**, μετά την παρέλευση του χρόνου της κανονικής πενταετούς παραγραφής και **μετά την περαίωση της επίδικης χρήσης, που συντελέστηκε με την αποδοχή και την ολοσχερή εξόφληση του υπ' αριθ. .../-2008 Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαιώσης του Ν.3697/2008, και συνεπώς αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο** κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 84 παρ.4 και άρθρο 68 παρ.2 περ,α' του Ν.2238/1994, **ικανό να επεκτείνει το χρόνο παραγραφής στη δεκαετία και ως εκ τούτου είναι νόμιμη η έκδοση συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, κατά τα οριζόμενα στις οικείες διατάξεις του άρθρου 84 παρ.4 του Ν.2238/94, ήτοι μέχρι την 31/12/2017**

Επειδή, ο φόρος περαίωσης για την επίδικη χρήση που προέκυψε από το υπ' αριθ. .../2008 εκκαθαριστικό σημείωμα του Ν.3697/2008, ύψους **38.942,18€**, **συμψηφίζεται** με τον αναλογούντα φόρο βάσει επανελέγχου, ύψους **36.800€**, δυνάμει του άρθρου 9 παρ.5 Ν.3259/2004 και **ο τυχόν επιπλέον καταβληθείς φόρος δεν αναζητείται.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης .../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με **Α.Φ.Μ.**, και την **επικύρωση** της με αριθμό .../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος, υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου 11/2/2005-31/12/2006 (οικ. έτος 2007), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

	Βάσει Αρχικού ελέγχου(€)	Βάσει επανελέγχου(€)	Βάσει απόφασης(€)	Διαφορά αρχικού ελέγχου- απόφασης(€)
Φορολογητέα κέρδη	30.395,40	145.395,40	145.395,40	115.000,00
Φόρος που αναλογεί (32%)	9.726,53	46.526,53	46.526,53	36.800,00
Φόρος που καταβλήθηκε βάσει περαίωσης Ν.3697/2008	38.942,18	38.942,18	38.942,18	0,00
Υπόλοιπο φόρου για καταβολή	0,00	0,00	0,00	0,00

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.