



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα

29/05/2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:

2770

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

ΦΑΞ : 2131604-566

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. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960ΕΞ 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017) /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 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 με αρ. πρωτ./26.01.2018 ενδικοφανή προσφυγή της «.....» ΑΦΜ: με έδρα κατά 1) Της απο 21.12.2017 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολ. Εισοδήματος της ΔΟΥ ΙΓ Αθηνών 2) της από 27.10.2016 Έκθεσης Ελέγχου Επιβολής Προστίμου και 3) της υπ' αριθ./2017 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος ύψους 121.348,85 ευρώ για την διαχειριστική περίοδο 2006 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΙΓ Αθηνών των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αρ. πρωτ./26.01.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της «.....» η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ι. Με την υπ' αρ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό κυρίου φόρου ύψους 55.158,57 € πλέον πρόσθετων 66.190,28 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **121.348,85€**.

Αιτία ελέγχου είναι η από 27/10/2016 Έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ της ΔΟΥ ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ από την οποία προκύπτει ότι είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων για τις χρήσεις 2005 (οικον. έτος 2006), 2006 (οικον. έτος 2007), 2008 (οικον. έτος 2009) και 2009 (οικον. έτος 2010), και συνεπεία των ανωτέρω εκδόθηκαν από την εν λόγω Δ.Ο.Υ. οι υπ' αριθ.-...../2016 εντολές μερικού επιτόπιου ελέγχου Εισοδήματος και Φ.Π.Α για τις χρήσεις 2005-2006-2008-2009.

Βασει της ως άνω έκθεσης εκδόθηκε η με αριθ./2016 απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ από Προϊστάμενο της ΔΟΥ ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, με την οποία καταλογίστηκε εις βάρος της προσφεύγουσας για την διαχ/κή περίοδο 2006 πρόστιμο ποσού 61.566,83 ευρώ επειδή σε δέκα επτά (17) περιπτώσεις ζήτησε, έλαβε και συμπεριέλαβε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις ισάριθμα ΕΙΚΟΝΙΚΑ στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 153.917,07 €, έκδοσης της επιχείρησης, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18§ 2 & 9 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2523/97.

Κατά της ως άνω Α.Ε.Π ο προσφεύγων υπέβαλλε την με αριθ./8-12-2016 Ενδικοφανή Προσφυγή προς την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών , που απερρίφθη με την υπ αριθ. 6/4/2017. Απόφαση του Προϊσταμένου της

Συγκεκριμένα - και όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλλου της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής-, με το υπ' αριθμ. πρωτ. του Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΔ Αττικής (πρωτόκολλο υπ' αριθμ./2013 της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών) απεστάλη στην Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών φάκελος με αριθμό υπόθεσης/13 για την επιχείρηση ΑΦΜ Σύμφωνα με το επισυναπτόμενο από 19/11/2013 Δελτίο παροχής Πληροφοριών, πληροφορηθήκαμε ότι η εν λόγω επιχείρηση ήταν λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «.....» - ΑΦΜ

Όπως αναφέρεται και στο εν λόγω Δελτίο η συνταχθείσα έκθεση ελέγχου (08.11.2011 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής) για τον εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων που διαβίβασε ηλεκτρονικά στην Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών. Από την εν λόγω έκθεση, σύμφωνα με την οποία όλα τα τιμολόγια που εξέδωσε η επιχείρηση κρίθηκαν εικονικά, επειδή η επιχείρηση ήταν

ανύπαρκτη επαγγελματικά και σε συνδυασμό με αντιπαραβολικό έλεγχο των Συγκεντρωτικών καταστάσεων Πελατών - Προμηθευτών του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ., ενημερωθήκαμε ότι λήπτης φορολογικών στοιχείων κατά τις χρήσεις 2005 και 2006 από τον εν λόγω εκδότη εικονικών ήταν και η ελεγχόμενη επιχείρηση

Αναφορικά λοιπόν με τα ανωτέρω προκύπτει λήψη νέου/συμπληρωματικού στοιχείου στη γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών στις 25/11/2013 για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2005 και 2006 της ελεγχόμενης επιχείρησης από την επιχείρηση

Σύμφωνα με την από 27/10/2016 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών οι ανωτέρω διαπιστωθείσες παραβάσεις εδράζονται στην από 08.11.2011 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής - Αιγαίου, σύμφωνα με την οποία όλα τα τιμολόγια που εξέδωσε η επιχείρηση κρίθηκαν εικονικά, επειδή η επιχείρηση ήταν ανύπαρκτη επαγγελματικά, καθότι:

- Ο χώρος της παρέμενε σταθερά κλειστός και κενός, σύμφωνα μάλιστα με μαρτυρίες περίοικων δεν παρουσίαζε κανενός είδους δραστηριότητα.
- Παρά τις επανειλημμένες σχετικές προσκλήσεις, ήδη από το 2004, ουδέποτε προσκόμισε βιβλία και στοιχεία.
- Δεν είχε στην ιδιοκτησία της μεταφορικά μέσα ούτε μηχανήματα έργου.
- Δεν απασχόλησε προσωπικό.
- Δεν είχε υποβάλει περιοδικές και οριστικές δηλώσεις ΦΜΥ από την έναρξή της, μολονότι εμφανίζει αμοιβές και έξοδα προσωπικού στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Μάλιστα, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ έγινε κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να προκύπτει ελάχιστο ποσό φόρου για καταβολή στο δημόσιο, με απώτερο σκοπό να αποφύγει να κινεί υποψίες, ενώ παράλληλα να μπορεί να θεωρεί στοιχεία, αποπροσανατολίζοντας τους ελέγχους.
- Στη δήλωση μεταβολής έναρξης που υπέβαλε, συμπεριέλαβε μεγάλη γκάμα επαγγελμάτων στις δραστηριότητές της, προκειμένου να έχει μεγαλύτερο εύρος συναλλασσομένων.
- Ο υπογράφων τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος είναι ανύπαρκτο πρόσωπο.

Ουδέποτε αγόρασε τα απαιτούμενα εμπορεύματα ή πρώτες ύλες, ώστε να έχει τη δυνατότητα να πωλήσει ή να κατασκευάσει τα προϊόντα για τα οποία εξέδωσε τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία Συνεπεία της λήψης εικονικών στοιχείων, η αξία των οποίων υπερβαίνει τα όρια που ορίζονται από το άρθρο 7 του Π.Δ. 186/92, ο έλεγχος κρίνει τα βιβλία της ελεγχόμενης χρήσης 1/1-31/12/2006 **ανακριβή**, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 3 §4γ του Π.Δ.186/92.

Κατά των ανωτέρω πράξεων ο προσφεύγων κατέθεσε την/26.01.2018 ενδικοφανή προσφυγή με την οποία ζητά την ακύρωση τους ολικά, για τους εξής **συνοπτικά** λόγους λόγους:

1. ΠΑΡΑΒΑΣΗ Ν. 4174/2013 (άρθ. 28)

Με την υπ'αρ./2015 απάντηση αρνήθηκαν να χορηγήσουν τα αιτηθέντα έγγραφα διότι περιλάμβαναν στοιχεία τρίτων ελεγχόμενων επιχειρήσεων.

2. ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΧΡΗΣΗΣ

Ο νόμος 4203/2013 (ΦΕΚ 235Α/1.11.2013) στο άρθρο 22 ρυθμίζει την 31/12/2013 ως προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών προστίμων ή εισφορών για τα έτη πριν το 2007. Επομένως, η αξίωση του Δημοσίου για τις χρήσεις έως και το 2007 έχει παραγραφεί για την αφού δεν της έχει κοινοποιηθεί καμία πράξη μέχρι την 31/12/2013 που να αφορά την επίδικη υπόθεση.

3. ΜΗ ΑΠΟΔΟΧΗ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ-ΚΑΛΗ ΠΙΣΤΗ

4. ΥΠΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΠΕΡΑΙΩΣΗ Ν. 3888/2010

5. ΜΗ ΝΟΜΙΜΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΞΩΛΟΠΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΜΑΣ

6. ΜΗ ΝΟΜΙΜΟ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΩΝ ΠΡΟΚΕΙΜΕΝΩΝ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ ΛΟΓΩ ΕΚΔΟΣΕΩΣ ΑΥΤΩΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΠΑΡΕΛΕΥΣΗ ΤΗΣ ΑΠΟΚΛΕΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΟΘΕΣΜΙΑΣ ΠΟΥ ΤΑΣΣΕΙ Ο ΝΟΜΟΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΚΔΟΣΗ ΔΥΣΜΕΝΩΝ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΒΑΣΗ ΤΩΝ ΑΡΘ.28 παρ.2 ΚΦΔ και 10παρ.5 ΚΔΔ

«Άρθρο 28 [...] 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογουμένου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ.1

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 27/10/2016 και μας επιδόθηκαν την 9/11/2016 δηλαδή μετά την παρέλευση περί 320 ημερολογιακών ημερών από την ημέρα που καταθέσαμε τις απόψεις μας

7. ΜΗ ΣΥΝΝΟΜΟ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΛΟΓΩ ΜΗ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ- ΑΚΥΡΟΤΗΤΑ

8. ΜΗ ΣΥΝΝΟΜΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 34 ΚΦΔ ΚΑΙ ΜΗ ΥΠΑΡΞΗ ΝΕΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΚΛΗΣΗ ΤΟΥ.

9. ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΑΠΟΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΤΟΥ ΜΟΝΑΔΙΚΟΥ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΚΑΘΑΡΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ ΣΤΟΝ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΜΑΣ

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «**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 φορολογικά 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**».

Ως προς την καλή πίστη της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του Σ.τ.Ε 116/2013 αρκεί, κατ' αρχήν, να 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 να 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)**. Επιπρόσθετα, ο ίδιος ο λήπτης εικονικών στοιχείων οφείλει να επικαλεστεί και να αποδείξει την καλοπιστία του ως προς το γεγονός της άγνοιας της εικονικότητας, όπως έχει κριθεί, μεταξύ άλλων, και από την πρόσφατη απόφαση με αρ.394/2013 ΣτΕ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ "το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον 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.

Ως προς την μη εικονικότητα των συναλλαγών:

Επειδή η κρίση περί της εικονικότητας των προαναφερόμενων φορολογικών στοιχείων τα οποία εκδόθηκαν από την κατά την χρήση 2006 φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 153.917,07€, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό της , προήλθαν κατόπιν του συνόλου των διαπιστώσεων που αναγράφονται στην από 08.11.2011 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ,ως αναφέρονται πιο πάνω στο ιστορικό.

Επειδή στην από 08.11.2011 έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η επιχείρηση κρίθηκαν εικονικά, επειδή η επιχείρηση ήταν ανύπαρκτη επαγγελματικά.

Απο την εκτίμηση δε των πραγματικών περιστατικών και επειδή ο προσφεύγων δεν επέδειξε κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, ο έλεγχος κρίνει ότι τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν δεν ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές και έκρινε ότι οι συναλλαγές είναι **εικονικές ως προς το σύνολό τους**

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω προκύπτει ότι η επιχείρησηδημιουργήθηκε εικονικά με σκοπό την έκδοση εικονικών τιμολογίων για συναλλαγές οι οποίες είτε δεν πραγματοποιήθηκαν είτε πραγματοποιήθηκαν από διαφορετικά πρόσωπα, προκειμένου να

διευκολυνθούν οι λήπτριες επιχειρήσεις, ώστε να εμφανίζουν αυξημένες δαπάνες, με συνέπεια τη μείωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 1 εδάφ. α' του Ν. 2523/97 δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση να αποκρύψει φορολογητέα ύλη και να αποφύγει την πληρωμή φόρου αλλά αρκεί η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, η φορολογική αρχή απέδειξε με τρόπο αδιαμφισβήτητο ότι ο εκδότης των επίδικων φορολογικών στοιχείων είναι **ανύπαρκτος συναλλακτικά**, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η συνεργασία πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια της αυτονόητης καλής πίστης είναι αβάσιμος και ούτε αποδεικνύεται.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας « ότι οι απενεργοποιημένοι καταλύτες μεταφέρονταν στις εγκαταστάσεις της με αυτοκίνητο της επιχείρησης(αρ. κυκλοφ. ΝΧΑ 6356)», δεν ισχύει καθώς από τη βάση δεδομένων του Υπ. Συγκοινωνιών διαπιστώθηκε ότι δεν υπάρχει καταχωρημένο όχημα με αυτόν τον αριθμό κυκλοφορίας.

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Με τις διατάξεις του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, 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, 2) ..., 3) ... 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, ...», σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 17 § 2 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων»

Με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), 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 προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο 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.

Περαιτέρω με τις διατάξεις του **άρθρου 17 § 2 του ν. 3296/2004** (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων».

Επιπλέον, με την υπ' αριθμ. **102/2001 γνωμοδότηση** του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. **1020145/ΠΟΛ1100 /10-04-2001**, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου,

αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων».

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως ΣτΕ 2397/1990 και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία **ΣτΕ 1426/2000**.

Ιδιαίτερα 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 στην 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 συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000)

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **1738/2017** απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη σκέψη 8 της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την (απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1208/ 20-12-2017 «Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της με αριθ. ΔΕΛ Β 1181829 ΕΞ 2017/5.12.2017 (Β'4314) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων»:

«1. Ο πίνακας που περιλαμβάνεται στην περ. (α) της παρ. 1 της εγκ. ΠΟΛ.1154/2017 και αφορά στις χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017 Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., τροποποιείται ως κάτωθι:

Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1181829 Εξ 2017/5.12.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.		
ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Αρθ. 84 § 1 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013) και αρθ. 36 § 1 του ν.4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής
2006 και μετά	Αρθ. 84 § 4 ν. 2238/1994 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013)	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία
2001 και μετά	Αρθ. 84 § 5 ν. 2238/1994 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/2013)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

Περαιτέρω, με τη με αριθ. 268/2017 Γνωμοδότηση της Α' Τακτικής Ολομέλειας του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από το Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και κοινοποιήθηκε με την εγκ. [ΠΟΛ.1192/2017](#), έγινε δεκτό ότι, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 11 του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση για τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκαν στις χρήσεις 2012 και 2013 και όχι σε χρήσεις προγενέστερες του έτους 2012.

Συνεπώς κατ' εφαρμογή των παραπάνω, για τις χρήσεις 2008 έως 2010 δεν υπάρχει δυνατότητα έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμου σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου, δυνάμει των διατάξεων της παρ. 3 του άρθ. 36 του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τη διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 11 του άρθ. 72.

2. Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι, η έκδοση πράξεων για χρήσεις 2006 και μετά, δυνάμει των οριζόμενων στις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 και της παρ. 4 του άρθ. 84 του ν.2238/1994, καθώς και των παρ. 3 του άρθ. 49 και παρ. 2 του άρθ. 57 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ν.4174/2013, είναι δυνατή **μόνο εφόσον προκύπτουν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στις εγκυκλίους ΠΟΛ.1191/2017 και ΠΟΛ.1194/2017.**

Κατά τα λοιπά ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την εγκ. ΠΟΛ.1154/2017.»

Ως προς την υπαγωγή της στην περαίωση του Ν. 3888/2010

Επειδή στο άρθρο 68 παρ.2 του ν.2238/1994 ορίζεται : «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.».».

Συμπληρωματικά στοιχεία μετά την αποδοχή του σημειώματος

4. Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία από τα οποία προκύπτει ανώτερο εισόδημα ή η δήλωση που υποβλήθηκε και τα συμπληρωματικά στοιχεία αποδεικνύονται ανακριβή, ή στοιχείο από άλλα κράτη της ΕΕ (αρ.68 παρ. 2 ΚΦΕ) και αρ. 49 παρ. 3 ΦΠΑ) 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

Επειδή στην **παρ.10 της Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1019/2011** ορίζεται: «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.».

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων, είχε υπαχθεί στις διατάξεις περί περαίωσης των άρθρων 1 – 13 του Ν.3888/2010 με την αποδοχή του υπ' αριθμ/3 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης ν.3888/2010 για τα έτη 2002-2010. Η προκαταβολή ύψους 4.875,64 € πληρώθηκε στις 28/12/2010, ενώ εξοφλήθηκε ολοσχερώς στις 4/12/2013 ποσού 24.378,27 ευρώ.

Επειδή μετά την περαίωση των ως άνω οικονομικών ετών, περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ στις 25/11/2013, συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια της παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 & της παρ.3 του άρθρου 49 του ν.2859/2000 και ως προκύπτει από το ΚεΦ. «ΑΙΤΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ» της έκθεσης εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης, το οποίο η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν αποδέχθηκε, συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι και για την χρήση 2006 στις 31-12-2017 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραγραφής για την κρινόμενη πράξη χρήσεως 2006 δεν γίνεται δεκτός.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί μη νόμιμης εφαρμογής εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών.

Επειδή με το άρθρ. 30 του Π.Δ. 186/1992(Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι :

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 η εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο.

"β) [.....]

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

.....
Οι πράξεις η οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης ,ώστε να το επηρεάζουν σημαντικά η να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δυο τελευταίων εδαφίων της

παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.....

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

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

.....
Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α).....

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

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

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 με το άρθρο 32 του Ν 2238/1994 ορίζεται ότι:

1.«Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.»

.....
2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικάπίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορ* ι 1/α είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου.

Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

«Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά **σαράντα τοις εκατό (40%)**. Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.»

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

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

.....
Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και **εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα**. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο- του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

«Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, **δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).**»

Επειδή η αξία των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων αντιπροσωπεύει ποσοστό 19,4% επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης 2007 (153.917,07/790.836,52) είναι μεγάλης έκτασης ώστε να επηρεάζονται σημαντικά τα αποτελέσματα της εν λόγω χρήσης, ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία του προσφεύγοντος ανακριβή για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§§4 και 7 του ΠΔ 186/92.

Επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα (προσαύξηση 8%) σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ.2 του ν.2238/1994 στο συνολικό ποσόν 854.103,44 € (790.836,52 ευρώ πλέον προσαύξηση 8%)

Επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν.2238/1994 στο συνολικό ποσόν 215.234,13ευρώ (854.103,44_χ 25,20 % Μ.Σ.Κ.Κ.)

Επειδή,ο έλεγχος προσδιόρισε τα τελικά καθαρά κέρδη σύμφωνα με το άρθρο σύμφωνα με το άρθρο 32 § 2 του Ν 2238/1994).,στο ποσό των **215.234,13 €** (Ακαθ. Έσοδα Ελέγχου 854.103,44*25,20%),

λόγω του ότι ο Εξωλογιστικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους (25,20%) είναι μεγαλύτερος του Λογιστικού Συντελεστή Καθαρού Κέρδους (22,63%).

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 22-10-2017 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.
[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων **58 και 58Α του ν. 4174/2013**, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο **3§7 ν. 4337/2015** (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

Άρθρο 58Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

[...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...]».

Επειδή, επιπλέον οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί περί μη εικονικότητας, παράνομης σύνταξης εκθέσεως ελέγχου του ΣΔΟΕ έχουν ήδη απορριφθεί με την αρ./2017 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών επί της αντίστοιχης α.π./08.12.2016 ενδικοφανούς προσφυγής της ήδη προσφεύγουσας εταιρείας. Κατά της παραπάνω απόφασης η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι έχει ήδη ασκήσει προσφυγές ενώπιον Διοικητικών Δικαστηρίων

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αρ./26.01.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της «.....» ΑΦΜ: και την τροποποίηση της με αριθ./2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007.

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

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2007 (ΧΡΗΣΗ 2006)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα		25.032,17	242.216,16	242.216,16	217.183,99
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	7.259,33	62.417,90	62.417,90	55.158,57
Προκαταβολή φόρου		4.718,56	4.718,56	4.718,56	
Τέλη χαρτοσήμου (κερδών)					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη					
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)					
Φόρος που προκαταβλήθηκε		2.380,16	-2.380,16	-2.380,16	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής			66.190,28		
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013 {50%Χ(55.158,57)}				27.579,28	27.579,28
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 (53 ΜΗΝΕΣ Χ 0,73%=38,69%Χ(55.158,57))				21.340,85	21.340,85
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα					
Σύνολο φόρων τελών &	για καταβολή	9.597,73	130.946,58	113.676,44	104.078,71
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 66.190,28 € > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (27.579,28+21.340,85) **48.920,14 €**. Συνεπώς επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (55.158,57)Χ120%	ΑΡΘΡΟ 58 παρ.1γ ΚΦΔ (50%Χ(55.158,57))	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσης Απόφασης (53 ΜΗΝΕΣ Χ 0,73%=38,69%Χ(55.158,57))	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	66.190,28€	27.579,28 €	21.340,85 €	48.920,14	48.920,14

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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

