



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333267

ΦΑΞ : 2313 - 333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Θεσσαλονίκη, 18/5/2018

Αριθμός απόφασης: 968

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **.../2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας ... με **ΑΦΜ**: ... , κατά **α)** της με αριθ. **.../2017 (TAXIS .../2017)** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2006 - 31/12/2006, **β)** της με αριθ. **.../2017 (TAXIS .../2017)** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2007 - 31/12/2007, **γ)** της με αριθ. **.../2017 (TAXIS .../2017)** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2008 - 31/12/2008 και **δ)** της με αριθ. **.../2017 (TAXIS .../2017)** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2009 - 31/12/2009 του Προϊσταμένου της ... και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ... , των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της .../2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας ... με **ΑΦΜ:** ... , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με τη με αριθ. .../2017 (TAXIS .../2017) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της ... για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2006 – 31/12/2006, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 91.959,28€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 110.351,14€, δη σύνολο φόρου **202.310,42€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ... με τον Α.Χ.Κ..../2017.
2. Με τη με αριθ. .../2017 (TAXIS .../2017) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της ... για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2007 – 31/12/2007, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 96.437,74€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 115.725,29€, δη σύνολο φόρου **212.163,03€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ... με τον Α.Χ.Κ..../2017.
3. Με τη με αριθ. .../2017 (TAXIS .../2017) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της ... για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2008 – 31/12/2008, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 114.820,18€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 137.784,22€, δη σύνολο φόρου **252.604,40€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ... με τον Α.Χ.Κ..../2017.
4. Με τη με αριθ. .../2017 (TAXIS .../2017) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της ... για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2009 – 31/12/2009, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου 111.038,19€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 133.245,83€, δη σύνολο φόρου **244.284,02€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, καθόσον για την ως άνω χρήση τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ... με τον Α.Χ.Κ..../2017.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από .../2017 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ... σε εκτέλεση της με αρ. .../2016 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου

της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. .../2015 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. ... (αρ. πρωτ. εισ.: .../2015) με το οποίο διαβιβάσθηκε η με αριθ. υπόθεσης 1510/15 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ., από τα οποία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα στις χρήσεις 2006-2009 έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία της εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως των ... εταιριών ..., και ..., ανά χρήση ως ακολούθως.

Στο πλαίσιο της ανωτέρω εντολής ελέγχου διενεργήθηκε επανέλεγχος από τη ... , ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ. και συντάχθηκε η από .../2017 έκθεση όπου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία, εικονικά φορολογικά στοιχεία αξίας (invoice) τα οποία εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους εκδόσεως των ... επιχειρήσεων «... » με Α.Φ.Μ. ... και «...» με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα, ανά διαχειριστική περίοδο έχουν ως εξής:

Διαχειριστική Περίοδος	Πλήθος Στοιχείων	Καθαρή Αξία (άνευ ΦΠΑ)	... Επιχείρηση
1/1-31/12/2006	18	105.000,00€	...
1/1-31/12/2007	9	142.100,00€	...
1/1-31/12/2008	13	381.000,00€	...
1/1-31/12/2009	4	69.900,00€	...

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της ... , προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου για τις χρήσεις 2006, 2007, 2008 και 2009 έχει παραγραφεί.
2. Άκυρη εντολή καθώς ο έλεγχος δεν ολοκληρώθηκε εντός εύλογου χρονικού διαστήματος παραβιάζοντας τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν.4174/2013.
3. Απαράδεκτος ο επανέλεγχος. Ανυπαρξία νέων στοιχείων.
4. Έλλειψη αιτιολογίας. Ανυπαρξία ειδικής έκθεσης ελέγχου των ... αρχών σχετικά με τη νομιμότητα της έκδοσης των τιμολογίων εκ μέρους των ... εταιριών ... και Στο αίτημα πληροφοριών των Ελληνικών Αρχών από την ... Δημοκρατία, η τελευταία απάντησε ότι οι δύο εταιρείες εκδότες των επίμαχων τιμολογίων λειτουργούσαν νόμιμα, κατέβαλαν του φόρους τους και δεν είχαν κάνει κάποια παράβαση. Συνεπώς, πάσχουν από ακυρότητα τόσο οι πράξεις επιβολής προστίμων και φόρων όσο και οι εκθέσεις ελέγχου. Αναρμοδιότητα **ΣΔΟΕ** ...
5. Άρνηση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος απόδειξης της εικονικότητας.
6. Ανυπαρξία οικονομικού συμφέροντος. Συνέπεια προσφεύγουσας εταιρίας απέναντι στις φορολογικές της υποχρεώσεις.
7. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, μη εφαρμογή του ευνοϊκότερου καθεστώτος στον Κ.Β.Σ.. Για τις παραβάσεις της έκδοσης και λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών τελεσθείσες μέχρι την κατάθεση του Ν.4337/2015, θα πρέπει να ισχύσει αναδρομικά η πλήρης κατάργηση του προστίμου.
8. Μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός, καθώς για να χρησιμοποιηθεί στον προσδιορισμό του αποτελέσματος θα πρέπει ο λογιστικός έλεγχος να καθίσταται αντικειμενικά

αδύνατος και όχι απλώς δυσχερής και η ανακρίβεια να οφείλεται σε αδυναμία συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων η οποία να αιτιολογείται πλήρως. Εφαρμογή ευμενέστερου καθεστώτος στη φορολογία εισοδήματος γιατί η μέθοδος εξωλογιστικού προσδιορισμού του αποτελέσματος στηρίζεται σε καταργημένες διατάξεις.

Αναφορικά με τον προβαλλόμενο πρώτο λόγο περί παραγραφής και το τρίτο λόγο περί απαράδεκτου επανελέγχου και ανυπαρξίας νέων στοιχείων

Επειδή στο άρθρο **72§11 Ν.4174/2013**(πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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. ».

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, σύμφωνα με το **άρθρο 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 9 παρ. 4 του Ν.3888/2010** ορίζεται ότι: «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α. , εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 της ΠΟΛ.1019/2011** ορίζεται ότι: «Το κατά τα ανωτέρω Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα εκδίδεται από τη Δ.Ο.Υ. της περίπτωσης α' της προηγούμενης παραγράφου 1 και κοινοποιείται στον επιτηδευματία επί αποδείξει, με ταυτόχρονη ηλεκτρονική ενημέρωση και των Δ.Ο.Υ. της περίπτωσης β' της ίδιας παραγράφου. ...».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής.

Επειδή σύμφωνα με το σύστημα TAXIS και τα στοιχεία του φακέλου για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2006, 1/1-31/12/2007, 1/1-31/12/2008 και 1/1-31/12/2009 – οικ. έτη 2007, 2008, 2009 και 2010 αντίστοιχα, έχουν υποβληθεί από την προσφεύγουσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος στις .../2007, .../2008, .../2009 και .../2010 (εμπρόθεσμα) αντίστοιχα.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου η προσφεύγουσα περαίωσε α) τη χρήση 2006 βάσει των διατάξεων του Ν.3697/2008 (σημείωμα περαίωσης .../2008) με ποσό φόρου **54.025,78€**, το οποίο κατεβλήθη με δόσεις και εξοφλήθη ολοσχερώς στις .../2009, β) τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009 βάσει των διατάξεων του Ν.3888/2010 (σημείωμα περαίωσης .../2010) ποσό φόρου **32.969,19€** το οποίο κατεβλήθη με δόσεις και εξοφλήθη ολοσχερώς στις .../2011. Στη συνέχεια από την ίδια φορολογική αρχή λόγω του ανακύψαντος συμπληρωματικού στοιχείου (με αρ. .../2015 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. ...) εκδόθηκε συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης **οικονομικών ετών 2008 – 2010** με α/α καταχώρησης .../2017 σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις

της παραγράφου 2 της ΠΟΛ.1019/2011 αντίγραφο του οποίου επιδόθηκε με την από .../2017 έκθεση επίδοσης στη ... μητέρα και σύννοικο του Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου της προσφεύγουσας Η προσφεύγουσα δεν αποδέχθηκε τα αποτελέσματα του προαναφερόμενου συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης.

Επειδή, το με αριθ. πρωτ. .../2015 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. ... και η με αριθ. υπόθεσης .../15 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ. (αρ. πρωτ. εισ.: .../2015), περιήλθαν εις γνώση του Προϊσταμένου της ... στις .../2015, δή α) εκτός του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ.1 του Ν.2238/94 όσον αφορά τις χρήσεις 2006, 2007 και 2008 (οικ. έτη 2007, 2008 και 2009 αντίστοιχα) και β) εντός πενταετίας όσον αφορά τη χρήση του 2009 αλλά μετά την περαίωσή της με τις διατάξεις του Ν.3888/2010. Κατά συνέπεια τα ανωτέρω στοιχεία είναι συμπληρωματικά κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και του άρθρου 72 παρ. 6 του Ν.4174/2013, και ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής καθίσταται δεκαετής (κατά το άρθρο 84 παρ. 4β του Ν.2238/1994).

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων .../2017 των διαχειριστικών περιόδων 1/1 - 31/12/2006, 1/1 - 31/12/2007, 1/1 - 31/12/2008 και 1/1 - 31/12/2009 του Προϊσταμένου της ... , το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος στις εν λόγω διαχειριστικές περιόδους δεν είχε παραγραφεί με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 84, της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου, απαράδεκτου επανελέγχου και ανυπαρξίας νέων στοιχείων για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους απορρίπτονται ως νόμω αβάσιμοι.

Ως προς το δεύτερο λόγο περί ακυρότητας της εντολής ελέγχου

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 25§1 του Ν. 4174/13 ορίζεται ότι: «Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται».

Επειδή, στην ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2-5-2014 ορίζονται τα εξής: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου. Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο

χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος. Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής: Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ. Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις....».

Επειδή, το άρθρο 10 παρ. 5 του Ν.2690/1999 «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζει ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιάσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, η προβλεπόμενη από το **αρ. 25 παρ.3 του Ν. 4174/2013** και τη **ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2-5-2014** προθεσμία και διάρκεια του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτική, αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του Ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 & 11 του Ν. 158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση εκδόθηκε η με αρ .../2016 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου με διάρκεια μέχρι .../2016 και στη συνέχεια η πρώτη τροποποιητική της με αρ. .../2016 με παράταση διάρκειας μέχρι .../2017 και η δεύτερη τροποποιητική της με αρ. .../2017 με παράταση διάρκειας μέχρι .../2017.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως έωλος και αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο, πέμπτο και έκτο λόγο περί έλλειψης αιτιολογίας, αναρμοδιότητας ΣΔΟΕ και μη απόδειξης της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».*

Επειδή, το **άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013** ορίζει ότι: «... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. ...».

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** ορίζεται ότι: «*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** ορίζεται ότι: «*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, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη*».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σελ. 900) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να

στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Σύμφωνα δε με την υπ' αρ. 41/2002 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, «στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως του ως άνω ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ. 2 και 8 του άρθρου 30 του Ν. 3296/2004** ορίζεται ότι «2. Κύριο έργο της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων είναι η αποκάλυψη και καταπολέμηση εστίων οικονομικού εγκλήματος, λαθρεμπορίας, ο έλεγχος της κίνησης κεφαλαίων, ο έλεγχος της διακίνησης αγαθών και υπηρεσιών, καθώς και της κατοχής και διακίνησης απαγορευμένων ή υπό ειδικό καθεστώς ειδών και ουσιών, ο έλεγχος της ορθής εφαρμογής των διατάξεων που σχετίζονται με τις εθνικές και κοινοτικές επιδοτήσεις και επιχορηγήσεις, καθώς επίσης και των διατάξεων που αναφέρονται στην προστασία της δημόσιας περιουσίας. Ειδικότερα: α. Η έρευνα, ο εντοπισμός και η καταστολή οικονομικών παραβάσεων ιδιαίτερης βαρύτητας και σημασίας, όπως η νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες (ξέπλυμα χρήματος), οι απάτες και παρατυπίες, οι παραβάσεις που σχετίζονται με προμήθειες, επιδοτήσεις και επιχορηγήσεις, οι παράνομες χρηματιστηριακές και χρηματοπιστωτικές συναλλαγές και γενικά οι οικονομικές απάτες σε βάρος των συμφερόντων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ανεξάρτητα από τον τόπο τέλεσης. ...

8. Η Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων συνεργάζεται και ανταλλάσσει πληροφορίες και στοιχεία, που έχουν σχέση με το αντικείμενο της αποστολής της, με άλλες αρχές, υπηρεσίες και φορείς του εσωτερικού και του εξωτερικού και συμμετέχει σε θεσμοθετημένα διϋπηρεσιακά όργανα.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις την **παράγραφο 1 του άρθρου 88 του Ν. 3842/2010** ορίζεται ότι: «Η Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.), που συνεστήθη με το άρθρο 30 του Ν. 3296/2004 (ΦΕΚ 253 Α') μετονομάζεται σε **Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.)**».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της ... απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων από την προσφεύγουσα επιχείρηση επίμαχων τιμολογίων, την οποία αιτιολόγησε πλήρως αφού έλαβε υπόψη της και τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της με αριθ..../2015 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, πλήρως, σαφώς και εμπεριστατωμένα στην από .../2017 έκθεση φορολογίας εισοδήματος της ... και συνοπτικά από τους παρακάτω λόγους:

- ✓ Οι ... επιχειρήσεις «...» και «...» δεν απασχολούσαν προσωπικό, γεγονός που επιβεβαιώνεται και με το με αριθ. πρωτ.2014 έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων.
- ✓ Σύμφωνα με την έκθεση του ΣΔΟΕ η εταιρία ... δεν κατείχε οποιαδήποτε αποθέματα

εμπορευμάτων ή πάγια περιουσιακά στοιχεία κατά την 31/12/2007 και 31/12/2008 γεγονός ενδεικτικό ότι ήταν μια εταιρία «βιτρίνα».

- ✓ Τα χρήματα προς εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων εκδόσεως των ... επιχειρήσεων κατέληγαν στην οικογένεια ... Δεν εξοφλήθηκαν οι αξίες των επίμαχων τιμολογίων, αλλά χρησιμοποιήθηκε το τέχνασμα της εικονικής εξόφλησης από τα μέλη της οικογένειας ... προκειμένου να προσδώσουν νομιμοφάνεια και αληθοφάνεια στις εικονικές συναλλαγές.
- ✓ Από τα βιβλία της εταιρίας ... προκύπτει ότι, υπάρχει ανεξόφλητο υπόλοιπο ποσού 299.277,00€, χωρίς να προσκομισθούν αποδεικτικά στοιχεία ότι το ανωτέρω ποσό εξοφλήθηκε, διεκδικείται δικαστικά ή διασφαλίσθηκε εισπρακτικά από την ... επιχείρηση, γεγονός που αντίκειται στην συνήθη εμπορική πρακτική.
- ✓ Η οικογένεια ... ήταν ιδιοκτήτρια των επιχειρήσεων ..., ... και ... οι οποίες δραστηριοποιούνταν στον χώρο της διοργάνωσης επαγγελματικών/εκπαιδευτικών σεμιναρίων και είχαν την απαιτούμενη τεχνογνωσία για την υλοποίηση των συγκεκριμένων προγραμμάτων.
- ✓ Μέτοχοι - ιδιοκτήτες των ... επιχειρήσεων ... και ... από τη σύστασή τους και μέχρι το χρονικό διάστημα της έκδοσης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ήταν τα μέλη της οικογένειας ..., τα οποία είναι και μέτοχοι - ιδιοκτήτες της προσφεύγουσας.
- ✓ Οι εν λόγω υπηρεσίες παρέχονταν στην Ελλάδα, από τα μέλη της οικογένειας ... και τις επιχειρήσεις τους, οι οποίες κατείχαν την απαιτούμενη τεχνογνωσία για την πραγματοποίηση των σχετικών χρηματοδοτούμενων κοινοτικών προγραμμάτων και όχι από τις παραπάνω επιχειρήσεις στην ..., όπου τιμολογούνταν οι υπηρεσίες καθαρά για φορολογικούς λόγους.
- ✓ Ο ..., εντεταλμένος σύμβουλος και εκπρόσωπος της προσφεύγουσας, στην από ../2012 ένορκη εξέταση του, ενώπιον του Σ.Δ.Ο.Ε., κατέθεσε ψευδώς ότι δεν γνωρίζει τις εν λόγω ... επιχειρήσεις, ενώ όπως προαναφέρθηκε το επίμαχο χρονικό διάστημα ήταν ένας από τους μετόχους - ιδιοκτήτες και εντεταλμένο μέλος στο Διοικητικό Συμβούλιο της μία εκ των δύο ... επιχειρήσεων.
- ✓ Σκοπός της προσφεύγουσας με τη σύσταση των παραπάνω επιχειρήσεων στην ... και τη λήψη των επίμαχων εικονικών τιμολογίων υπήρξε η μεταφορά εσόδων και συνακόλουθα κερδών της σε χώρα με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, όπως η
- ✓ Ο εκπρόσωπος της προσφεύγουσας, παρά το πέρας της ταχθείσας προθεσμίας που του δόθηκε με το αριθ../2016 σημείωμα διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου/κλήση προς ακρόαση της ... , δεν ανταποκρίθηκε, δεν υπέβαλε τις απόψεις του και δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία που να ανατρέπουν τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρίας περί έλλειψης αιτιολογίας, αναρμοδιότητας Σ.Δ.Ο.Ε. και μη απόδειξης εικονικότητας απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Ως προς τον έβδομο λόγο της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας και περί εφαρμογής του ευνοϊκότερου καθεστώτος στην επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσβάλλονται πράξεις φορολογίας εισοδήματος, με αποτέλεσμα να μην τίθεται θέμα εφαρμογής ευνοϊκότερου καθεστώτος στην επιβολή προστίμων ΚΒΣ.

Συνεπώς ο παραπάνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον όγδοο ισχυρισμό περί μη νόμιμης εφαρμογής του εξωλογιστικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και εφαρμογής ευμενέστερου καθεστώτος στη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 30 παρ. 2, 4 και 7 του Π.Δ. 186/1992** ορίζεται ότι: «**2.** Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό 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: ... 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, ... **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: ... β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ. Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: ... ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό».

Επειδή σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994**, ορίζεται ότι: «Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: ... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. 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.».

Επειδή σύμφωνα με τις **παρ. 1 και 2 του άρθρου 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 ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να

είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. ...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 εξολογιστικού 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, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου και λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω διατάξεις, ορθώς η φορολογική διοίκηση προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων.

Επειδή, με τον Ν.4093/2012 καταργήθηκε το Π.Δ.186/1992 περί Κ.Β.Σ. και αντικαταστάθηκε με τον Κ.Φ.Α.Σ.. Αντίστοιχα, με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ.1 του Ν.4110/2013 ορίστηκαν εκ νέου οι περιπτώσεις προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων με αντικειμενικό τρόπο. Με τη θέσπιση του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Ν.4172/2013 που έχει εφαρμογή από 1/1/2014 δεν προβλέπεται εξωλογιστικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του Ν.4172/2013 και συγκεκριμένα με το άρθρο 72 παρ. 1, ορίζεται ρητά ότι: «Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά...». Συνεπώς, ορθά η φορολογική αρχή εφάρμοσε τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/94 για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2006, 1/1-31/12/2007, 1/1-31/12/2008 και 1/1-31/12/2009 και δεν αναγνωρίζεται η αναδρομική εφαρμογή του επιεικέστερου νόμου, καθότι, τίθενται περιορισμοί εφαρμογής του στις μεταβατικές διατάξεις του Ν.4172/2013.

Κατά συνέπεια οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Επειδή με τις διατάξεις των παραγράφων **1, 2, 5 και 6 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. ... **5. Ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιοδήποτε τρόπο καταβληθεί δυνάμει των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, ως ίσχυαν μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου, δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου.** 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 του **άρθρου 58 του ν. 4174/2013**, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται ότι: «**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».**

Επειδή με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 53 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξης προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί των με αριθ. ..., ..., ... και .../2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1 - 31/12/2006, 1/1 - 31/12/2007, 1/1 - 31/12/2008 και 1/1 - 31/12/2009 αντιστοίχως, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

- ✓ Με αριθ. .../2017 (**TAXIS .../2017**) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος - Διαφορά φόρου: **91.959,28€**

	(Α) ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 120%	(Β) ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ 50%	(Γ) ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ0,73% = 38,69%)	(Δ)=(Β)+(Γ) ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	110.351,14 €	45.979,64 €	35.579,05 €	81.558,69 €	81.558,69 €

- ✓ Με αριθ. .../2017 (**TAXIS .../2017**) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος - Διαφορά φόρου: **96.437,74€**

	(Α) ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 120%	(Β) ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ 50%	(Γ) ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ0,73% = 38,69%)	(Δ)=(Β)+(Γ) ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	115.725,29 €	48.218,87 €	37.311,76 €	85.530,63 €	85.530,63 €

- ✓ Με αριθ. .../2017 (**TAXIS .../2017**) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος - Διαφορά φόρου: **114.820,18€**

	(Α) ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 120%	(Β) ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ 50%	(Γ) ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ0,73% = 38,69%)	(Δ)=(Β)+(Γ) ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	137.784,22 €	57.410,09 €	44.423,93 €	101.834,02 €	101.834,02 €

- ✓ Με αριθ. .../2017 (**TAXIS .../2017**) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος - Διαφορά φόρου: **111.038,19€**

	(Α) ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 120%	(Β) ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ 50%	(Γ) ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ0,73% = 38,69%)	(Δ)=(Β)+(Γ) ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	133.245,83 €	55.519,10 €	42.960,68 €	98.479,78 €	98.479,78 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ... – .../2018 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας «... » με **ΑΦΜ**:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2006 - 31/12/2006

- Η με αριθ. .../2017 (TAXIS .../2017) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος (Τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φόρος Εισοδήματος	91.959,28	91.959,28
Πρόσθετος φόρος	110.351,14	
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		45.979,64
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		35.579,05
Καταλογιζόμενο ποσό	202.310,42	173.517,97

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2007 - 31/12/2007

- Η με αριθ. .../2017 (TAXIS .../2017) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος (Τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φόρος Εισοδήματος	96.437,74	96.437,74
Πρόσθετος φόρος	115.725,29	
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		48.218,87
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		37.311,76
Καταλογιζόμενο ποσό	212.163,03	181.968,37

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2008 - 31/12/2008

- Η με αριθ. .../2017 (TAXIS .../2017) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος (Τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φόρος Εισοδήματος	114.820,18	114.820,18
Πρόσθετος φόρος	137.784,22	
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		57.410,09
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		44.423,93
Καταλογιζόμενο ποσό	252.604,40	216.654,20

Διαχειριστική Περίοδος 1/1/2009 - 31/12/2009

- Η με αριθ. .../2017 (TAXIS .../2017) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος (Τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 και με την επιφύλαξη της παρ. 5 του εν λόγω άρθρου)

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Φόρος Εισοδήματος	111.038,19	111.038,19
Πρόσθετος φόρος	133.245,83	
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		55.519,10
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		42.960,68
Καταλογιζόμενο ποσό	244.284,02	209.517,97

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΚΑΤΕΡΙΝΑ

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 με υποχρέωση.