



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

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

Θεσσαλονίκη, 10-11-2017
Αριθμός Απόφασης: 2170

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. Την 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου επί της οδού, κατά των κατωτέρω πράξεων : α) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος, β) της με αριθμ. οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ ελεγχόμενης περιόδου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., 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 απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων διατηρούσε κατά την κρινόμενη χρήση ατομική επιχείρηση που έχει έδρα στο 1^ο χλμ., με αντικείμενο εργασιών την ύφανση μεταξωτών – κουκούλια – μουριές, χονδρικό εμπόριο υφαντικών μηχανών κλπ. Για την παρακολούθηση των εργασιών της, η επιχείρηση τηρεί βιβλία Γ'κατηγορίας μηχανογραφικά.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων Περιφερειακής Διεύθυνσης Υποδ/ση Ελέγχων, η οποία απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. (αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τη χρήση) την έκθεση αυτή, με αριθμό υπόθεσης και αριθμό εντολής ελέγχου Η Δ.Ο.Υ. διαβίβασε την παραπάνω έκθεση στη Δ.Ο.Υ. με το έγγραφό της. Το περιεχόμενο της έκθεσης αυτής αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, όπως αυτό ορίζεται στις διατάξεις του αρ. 68§2 του ν. 2238/1994 και του αρ. 49§3 του ν. 2859/2000, διότι από την έκθεση αυτή προκύπτει η έκδοση και ισόποση λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 104.814,00 ευρώ. Κατόπιν των ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την υπ' αριθμ.εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για τις φορολογίες Εισοδήματος, ΦΠΑ και ελέγχου τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για το χρονικό διάστημα από έως

Με την αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., υπολογίστηκε συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 116.955,85€

Με την αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. ελεγχόμενης περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., υπολογίστηκε φόρος για καταβολή 44.826,85€.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Για τις αποδιδόμενες παραβάσεις του ΚΒΣ έχει ήδη δικαιωθεί με τις υπ' αριθμ. αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου
2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού για τη χρήση (οικ. έτος).
3. Όπως επικουρικώς από το σύνολο των στοιχείων του φακέλου, δεν προκύπτει η συνδρομή ουσιαστικών και νομίμων προϋποθέσεων για την έκδοση πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, αλλά το αντίθετο, αποδεικνύεται πλήρως η μη ύπαρξη φορολογικής υποχρέωσης στο πρόσωπό του. Και αυτό διότι : α) έχει περαιώσει τη χρήση με τον ν. 3697/2008 και προϋπόθεση για την έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων είναι πλην άλλων, να προκύπτει διαφορά στον αναλογούντα φόρο, β) η επιχείρησή του, ούτε αύξησε τις δαπάνες της, ώστε να μπορεί να κατηγορηθεί για προσπάθεια μείωσης των κερδών και του φόρου εισοδήματος, ούτε αύξησε το ΦΠΑ εισροών ή των εκροών της, ώστε να μπορεί να κατηγορηθεί ότι επεδίωξε να κερδίσει την ισόποση αξία του. Επιπλέον, τα δύο επίδικα φορολογικά στοιχεία έχουν εκδοθεί εντός της ίδιας φορολογικής περιόδου, με αποτέλεσμα να μην επηρεάζεται ούτε η περιοδική δήλωση του ΦΠΑ, γ) η φορολογική αρχή με την ίδια έκθεση ελέγχου της ΥΠΕΕ, έχει επιβάλει σε βάρος του συνολικά, ποσά άνω των 500.000,00€ με τους ελέγχους ανά φορολογικό αντικείμενο (ΚΒΣ, ΦΠΑ, Εισόδημα)
4. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, αφού οι διαπιστώσεις του ελέγχου δεν επηρεάζουν, ούτε καθιστούν αδύνατο το λογιστικό έλεγχο της επιχείρησής του.
5. Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αφορούν σε πραγματικές συναλλαγές και δεν είναι εικονικά.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 197 παρ 1 Κ.Δ.Δ η έκταση του δεδικασμένου καλύπτει το ουσιαστικό αλλά και το δικονομικό ζήτημα που κρίθηκε. Σε περίπτωση, λοιπόν, που η πράξη ακυρωθεί τελεσίδικα για τυπικούς λόγους δημιουργείται δεδικασμένο μόνον ως προς το κριθέν τυπικό ζήτημα, με συνέπεια να είναι επιτρεπτή η έκδοση νέας πράξης με το ίδιο αντικείμενο, απαλλαγμένη από την τυπική πλημμέλεια που διαπιστώθηκε από το δικαστήριο. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι υπ' αριθμ. και αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου

κρίνουσες την προσφυγή του αντιδίκου κατά των υπ' αριθμ. και πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. δέχθηκαν αυτές και ακύρωσαν τις πράξεις λόγω νομικής πλημμέλειας, ενόψει του ότι οι πράξεις αυτές δεν εκδόθηκαν από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα και με τις δύο αποφάσεις του Εφετείου: «Επειδή ενόψει των προαναφερομένων, μετά την μεταφορά της έδρας της επιχείρησης του προσφεύγοντος από το (.....), αρμόδιος Προϊστάμενος για την έκδοση της παραπάνω καταλογιστικής πράξης είναι αυτός της έδρας της επιχείρησης κατά το χρόνο έκδοσης της πράξης (.....), δηλαδή στην προκειμένη περίπτωση ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., κατά τον βάσιμο σχετικό λόγο της κρινόμενης προσφυγής, απορριπτομένων ως αβασίμων των αντίθετων ισχυρισμών της φορολογικής αρχής. Μετά από αυτά, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής, η οποία πρέπει να γίνει δεκτή και η προσβαλλόμενη πράξη ΚΒΣ να ακυρωθεί, λόγω νομικής πλημμέλειας και να αναπεμφθεί η υπόθεση στη φορολογική Αρχή, προκειμένου να ενεργήσει σύμφωνα με τα ανωτέρω.».

Πρόκειται, λοιπόν, ξεκάθαρα για περίπτωση ακύρωσης για τυπικούς λόγους και το προκύπτον δεδικασμένο καταλαμβάνει μόνον το κριθέν τυπικό ζήτημα χωρίς να επεκτείνεται στην ουσία της υπόθεσης, χωρίς δηλαδή να παράγει ουσιαστικό δεδικασμένο. Εξάλλου η Δ.Ο.Υ. αρμοδίως, συμμορφούμενη με τις και αποφάσεις, προχώρησε στην έκδοση της υπ' αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, η οποία έχει ακριβώς το ίδιο αντικείμενο, πλην όμως είναι απαλλαγμένη από την τυπική πλημμέλεια που διαπιστώθηκε από το δικαστήριο.

Επειδή το διοικητικό Εφετείο δικαίωσε τον προσφεύγοντα για τυπικές και μόνο παραβάσεις της φορολογικής αρχής και όχι ως προς την ουσία της υπόθεσης, γεγονός που καμία επιρροή δεν έχει στις προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις, συνάγεται το συμπέρασμα ότι ο πρώτος λόγος της προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «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...».

Επειδή στο άρθρο 84 του ν. 2238/94 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) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68. 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.

5.Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «2.Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή
β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

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 συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση

άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕφίωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57§1,2 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.», όπου στο άρθρο 49 παρ. 3 του ίδιου νόμου ορίζεται : «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Περαιτέρω στην παρ.3 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι : «Σε περίπτωση υποβολής εκπροθέσμως της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της κατά τα παραπάνω έκτακτης δήλωσης, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50 παρατείνεται ή αναβιώνει αναλόγως, ώστε ο υπολειπόμενος χρόνος για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου να μην είναι μικρότερος των τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση.»

Επειδή στο άρθρο **19 §18 Ν. 3091/2002** ορίζεται ότι: «Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ84/Α'), σε βάρος των οποίων **έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.**, για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, **μέχρι το χρόνο παραγραφής** του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, **παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.** Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά. Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια».

Επειδή, ο προσφεύγων περαίωσε τη χρήση αποδεχόμενος το αριθμ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης ν. 3697/2008 και ο επανέλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν του υπ. αρ. διαβιβαστικού εγγράφου (Πρωτόκολλο Δ.Ο.Υ.) της έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της ΥΠ.Ε.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης με συνημμένη σε την από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της επιχείρησης του, ΑΦΜ, σύμφωνα με την οποία, η εν λόγω επιχείρηση εξέδωσε ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο προς την εταιρία και έλαβε από την ίδια ένα αντίστοιχο εικονικό φορολογικό στοιχείο ισόποσης αξίας. Συνεπώς η ανωτέρω έκθεση της ΥΠ.Ε.Ε. θεωρείται συμπληρωματικό στοιχείο κατά τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ.2 του ν. 2238/1994 και 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000, καθόσον δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη της η φορολογική αρχή κατά την αρχική φορολογική εγγραφή (σχετ. 326/2004 του ΝΣΚ και ΣΤΕ 588/80, 3083/80, 3760/82) και αποκαλύπτει την ύπαρξη συναλλαγών που δεν είχαν αρχικά εκτιμηθεί (ΣΤΕ 2985-88/81) και ως εκ τούτου παρατείνεται ο χρόνος παραγραφής στη δεκαετία για τις φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ. Ακολούθως και δεδομένου ότι για τις ως άνω παραβάσεις της έκδοσης και λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόθηκαν οι αριθμ. 24 και αποφάσεις επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου και κοινοποιήθηκαν στις, το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, σύμφωνα με το 19 §18 Ν. 3091/2002 παρατείνεται για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 68§2 ν. 2238/94 και 49§3 ν. 2859/2000 και συνεπώς το δικαίωμα του δημοσίου παραγράφεται κατά την 31-12-2017.

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παραγραφής δε γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994, φύλλο ελέγχου, και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου εισοδήματος, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου (βλ. και ΣτΕ 2703/1997, 1303/1999). Κατά την έννοια της διάταξης αυτής, που αναφέρεται σε οριστικά φύλλα ελέγχου, χωρίς διάκριση ως προς τον τρόπο οριστικοποίησής τους (ΣτΕ 2803/1997), δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και επί οριστικοποιήσεων του αρχικού φύλλου ελέγχου δια διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, ακόμη δε και στις περιπτώσεις του άρθρου 14 του Ν. 2198/1994 (περί περαίωσης των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων), κατά τις οποίες η εξώδικη λύση της διαφοράς επέχει θέση «αμετακλήτου δικαστικής αποφάσεως».

Επειδή, επιπλέον πάγια είναι και η θέση της νομολογίας η οποία και έχει κρίνει και για περιπτώσεις όπου δυνάμει περαίωσης επέρχεται διοικητική επίλυση της διαφοράς (η οποία και επέχει θέση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης ΣτΕ 1392/1993, ΔΕΦ Αθ 1635/2009), ότι η «πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς...δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπόψη του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη» (ΣτΕ 2122/2012, 3705/2011, 495/2009, 465/2008, ΓΝΔΝΣΚ 357/2012). Κατά συνέπεια, ουδεμία διαφοροποίηση υφίσταται μεταξύ των οριστικών και των επεχουσών ισχύ αμετάκλητης δικαστικής απόφασης αρχικών πράξεων, ως προς την δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου επ' αυτών, αφού η ουσία έγκειται στο ότι η οριστικοποίηση της φορολογικής διαφοράς καθ' οιονδήποτε τρόπο δεν αποκλείει την υπό τις ως άνω προϋποθέσεις έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την νομολογία, συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της

εικονικότητας, που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕφλωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000). Με βάση τα συμπληρωματικά στοιχεία, η οικεία Αρχή, προκειμένου να εκδώσει τις ως άνω καταλογιστικές πράξεις, μπορεί είτε να συντάξει τη σχετική έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, είτε να τη συντάξει, αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου φορολογούμενου, κατά τον έλεγχο δε αυτόν μπορεί να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα άλλης δημόσιας φορολογικής ή μη αρχής (ΣΤΕ 3953-54/2012, 2122/2012, 3705/2011, 459/2009, 3293/2008, 572-574/2007).

Στο ίδιο πνεύμα κυμαίνονται και οι αποφάσεις του Σ.τ.Ε. (αρ. 1425-1426/00, 572-573-574/07 και 3293/08) περί έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, στην περίπτωση που είχε προηγηθεί σε προγενέστερο χρόνο περαίωση βάσει υπουργικής απόφασης. Για το λόγο αυτό συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την έκδοση οριστικών πράξεων προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. κατόπιν συνεκτίμησης των νέων δεδομένων για τη φορολογική περίοδο 01/01/2004 έως 31/12/2004, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 Ν. 2238/94 και της παρ. 3 του άρθρου 49 Ν. 2859/00 αντίστοιχα, δεδομένου ότι τα συμπληρωματικά στοιχεία, δεν είχαν ληφθεί υπ' όψη κατά την διενέργεια της αρχικής φορολογικής εγγραφής.

Επειδή όπως γίνεται δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 2056/1994), **δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση**, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 3259/2004 ορίζεται ρητά, ότι σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και ο Φ.Π.Α

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 9§5 του ν. 3259/2004, το οποίο δεν άλλαξε με τον 3697/2008 και άρα εξακολουθεί να ισχύει: . «Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της

Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. [2238/1994](#), εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α..»

Επειδή η έκθεση ελέγχου της ΥΠΕΕ για εικονικές συναλλαγές του προσφεύγοντα στη χρήση, στην οποία στηρίχτηκε ο έλεγχος και η επιβολή των προβλεπόμενων προστίμων - (έκθεση Κ.Β.Σ. ΠΔ 186/1992 αρ. υποθ.) - απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. την, ήτοι μετά την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής του οικ. έτους, η οποία έλαβε χώρα την, χρόνος κατά τον οποίο έγινε αποδοχή του αρ. εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης ν. 3697/2008. Ως εκ τούτου συντρέχουν οι προϋποθέσεις του επανελέγχου με βάση τα περιελθόντα στη φορολογική αρχή συμπληρωματικά στοιχεία.

Ως προς τον τέταρτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το αρ.30§1,2,3 του Π.Δ. 186/92 όπως ίσχυε με τον 3091/2002: «1.Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

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: α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, β), γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,.....Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των

αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ...».

Επειδή, στο άρθρο 30§2 & 3 ν. 2238/94 ορίζεται ότι: « 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

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

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

3. Στις περιπτώσεις β και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας».

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 32 §1, 2 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι : «1. Το καθαρό εισοδημάτων 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. 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.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.

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

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 στο άρθρο 48§3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, ο έλεγχος δεν προέβη σε αυθαίρετο συμπέρασμα, αλλά βασίστηκε στο γεγονός ότι η εικονικότητα των συναλλαγών αποδεικνύεται από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η ΥΠ.Ε.Ε. ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (με αριθμό υπόθεσης και αριθμό εντολής ελέγχου) στον προσφεύγοντα και σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, προκύπτει πως η ατομική επιχείρηση εξέδωσε ένα εικονικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 104.814,00 € προς την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ..... και έλαβε ένα εικονικό στοιχείο ισόποσης αξίας για τη διαχειριστική περίοδο από

Επειδή η έκδοση εικονικού φορολογικού στοιχείου ύψους 104.814,00 ευρώ χαρακτηρίζεται μεγάλης έκτασης ως ποσοστό επί των ακαθαρίστων εσόδων ($104.814,00 * 100 / 133.236,41 = 78,67\%$), ομοίως δε και η λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου ισόποσης αξίας και συνεπώς επηρεάζει σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης ο εν λόγω ισχυρισμός δε δύναται να γίνει αποδεκτός.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, διενεργήθηκε τόσο λογιστικός όσο και εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων και καθότι με το λογιστικό προσδιορισμό προέκυψε μεγαλύτερο αποτέλεσμα, επιλέχθηκε ο λογιστικός προσδιορισμός και όχι ο εξωλογιστικός όπως εσφαλμένα επικαλείται ο προσφεύγων. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα είναι αντιφατικός και αναπόδεικτος και πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον πέμπτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 «*Εικονικό 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, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 «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.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται».

Επειδή, στο [άρθρο 18 παρ. 2](#) του [Π.Δ. 186/1992](#) «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α'84), ορίζονταν: «2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, ή σε δημόσιας έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.....»

Στο ν. [2859/2000](#) «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

[Άρθρο 30§1](#): «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που

πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.....».

Άρθρο 32§1: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)...., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ...».

Επειδή, ακολούθως σύμφωνα με το άρθρο 64 του νόμου 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, περαιτέρω, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012) η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 171 του ΚΔΔ , 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. 2....., 3....., 4. **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 οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως καταγράφονται στις από εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ, καθώς και στην από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΥΠΕΕ Περιφερειακής κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή όμως στην υπ' αριθμ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος οικ. έτους δεν συμπεριλήφθηκε κατά τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης το ποσό που είχε καταβληθεί από τον προσφεύγοντα με το εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3697/2008, και κατά συνέπεια η πράξη αυτή πρέπει να τροποποιηθεί

λαμβάνοντας υπόψη το ποσό αυτό.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ Με την παρούσα ορίζουμε: α) την επικύρωση της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου -, και β) τη διόρθωση-τροποποίηση της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους, όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Εισόδημα

Οικονομικό έτος

Οικονομικό έτος	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ σε €	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ σε €	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ σε €	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ €
Φορολογητέο εισόδημα	43.179,93	176.084,29	176.084,29	132.904,36
Φόρος που αναλογεί	7.488,21	60.649,96	60.649,96	53.161,75
Μείον φόρος που προκαταβλήθηκε				-
Φόρος που καταβλήθηκε βάσει Α.Υ.Ο. Ν. 3697/2008		-	600,00	
Φόρος χρεωστικό ποσό	7.488,21	60.649,96	60.049,96	52.561,75
Προκαταβολή φόρου	0	0	0	-
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτοσήμου & Εισφορά υπέρ ΟΓΑ εκπροθέσμου	1.909,49	1.909,49	1.909,49	0
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας		63.794,10	63.074,10	63.074,10
Σύνολο φόρου για καταβολή	9.397,70	126.353,55	125.033,55	<u>115.635,85</u>

ΦΠΑ

Διαχειριστική περίοδος –

Χρεωστικό ποσό φόρου	20.375,84€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	24.451,01€
Σύνολο φόρου για καταβολή	44.826,85€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.