



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24/04/2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2603

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 001126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ , εδρευούσης στο , κατά: α) της υπ' αριθ. -2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , οικονομικού έτους 2003, β) της υπ' αριθ. 2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , οικονομικού έτους 2004, γ) της υπ' αριθ. 2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , οικονομικού έτους 2005, δ) της υπ' αριθ. 2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , οικονομικού έτους 2006, ε) της υπ' αριθ. -2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου

Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , οικονομικού έτους 2007, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις: α) υπ' αριθ. -2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , οικονομικού έτους 2003, β) υπ' αριθ. - 2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , οικονομικού έτους 2004, γ) υπ' αριθ. -2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , οικονομικού έτους 2005, δ) υπ' αριθ. -2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2006, ε) υπ' αριθ. -2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , οικονομικού έτους 2007, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από /2016 οικεία έκθεση ελέγχου (επανελέγχου) φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης /2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... », ΑΦΜ , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , οικονομικού έτους 2003, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 66.087,12 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 79.304,54 €.

Με την υπ' αριθ. -2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , οικονομικού έτους 2004, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 56.522,05 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 67.826,46 €.

Με την υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , οικονομικού έτους 2005, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 55.237,22 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 66.284,66 €.

Με την υπ' αριθ. -2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , οικονομικού έτους 2006, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 84.195,24 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 101.034,29 €.

Με την υπ' αριθ. -2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , οικονομικού έτους 2007, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 77.489,19 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 92.987,03 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν συνεπεία επανελέγχου που διενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., δυνάμει της υπ' αριθ..... -2016 εντολής (σε αντικατάσταση της υπ' αριθ. 2014), η οποία εκδόθηκε με αφορμή συμπληρωματικά στοιχεία.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα είχε περαιώσει το οικονομικό έτος 2003 δυνάμει του ν. 3259/2004, τα οικονομικά έτη 2004 και 2005 δυνάμει τακτικού ελέγχου που διενεργήθηκε από το Π.Ε.Κ. , τα οικονομικά έτη 2006 και 2007 με το ν. 3697/2008, ενώ τα οικ. Έτη 2008, 2009 και 2010 με τις διατάξεις του ν. 3888/2010.

Ωστόσο, μετά την οριστικοποίηση των ανωτέρω χρήσεων, περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. το με αρ. πρωτ. -2014 Πληροφοριακό Δελτίο του ΣΔΟΕ , με το οποίο διαβιβάστηκε ο σχετικός φάκελος της υπόθεσης και η οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ως άνω υπηρεσίας.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της ως άνω έκθεσης, η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε τα ακόλουθα εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία:

A/A	Διαχειριστική Περίοδος	Εκδότης	Πλήθος στοιχείων	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
1	01/01/2002-31/12/2002	 ΑΦΜ	28	82.918,74€	14.924,92€
2	01/01/2003-31/12/2003	 ΑΦΜ	20	97.089,72€	17.476,14€
3	01/01/2004-31/12/2004	 ΑΦΜ	32	139.363,42€	25.085,39€
4	01/01/2005-31/12/2005	 ΑΦΜ	19	66.384,34€,	12.520,92€,
5	01/01/2006-31/12/2006	 ΑΦΜ	47	256.617,00€	48.757,23€
6	01/01/2007-31/12/2007	 ΑΦΜ	43	214.332,00€	40.723,08€
7	01/01/2008-31/12/2008	 ΑΦΜ	21	91.251,00€	17.337,69€
8	01/01/2009-31/12/2009	 ΑΦΜ	18	77.077,11€	14.644,64€

Για τα ως άνω ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα οι ακόλουθες παραβάσεις από τη Δ.Ο.Υ. για κάθε διαχειριστική περίοδο:

α/α	Αριθμός Α.Ε.Π.	Ημερομηνία Α.Ε.Π.	Διαχειριστική Περίοδος	Ποσό προστίμου
1		 /2015	01/01 – 31/12/2002	166.107,48€
2		 /2015	01/01 – 31/12/2003	194.547,44€
3		 /2015	01/01 – 31/12/2004	164.448,81€
4		 /2015	01/01 – 31/12/2005	132.248,68€
5		 /2015	01/01 – 31/12/2006	513.234,00€

6		 /2015	01/01 – 31/12/2007	427.852,00€
7		 /2015	01/01 – 31/12/2008	182.502,00€
8		 /2015	01/01 – 31/12/2009	154.154,22€

Σε ότι αφορά τα ανωτέρω πρόστιμα ΚΒΣ που καταλογίστηκαν για τα έτη 2002, 2003, 2004, 2005 και 2006, η προσφεύγουσα με το αριθ. πρωτ..... 2015 έγγραφο της, συμβιβάστηκε.

Σε ότι αφορά τα πρόστιμα των ετών 2007, 2008 και 2009, εκδόθηκε το υπ' αριθ. 2015 Συμπληρωματικό Σημείωμα Περαιώσης του Ν. 3888/2010, το οποίο η προσφεύγουσα αποδέχτηκε και συμβιβάστηκε.

Λόγω της αποδοχής του ανωτέρω Συμπληρωματικού Σημειώματος Περαιώσης και της εξάντλησης της φορολογικής υποχρέωσης της προσφεύγουσας, ο κρινόμενος επανέλεγχος που διενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. περιορίστηκε στις χρήσεις 2002 έως και 2006 (οικονομικά έτη 2003 έως και 2007) και λόγω της λήψης των επίμαχων εικονικών τιμολογίων, κρίθηκαν τα βιβλία ανακριβή και προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη εξωλογιστικώς, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/1994.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθούν οι ανωτέρω πράξεις, άλλως και όλως επικουρικώς να τροποποιηθούν οι υπολογισθέντες πρόσθετοι φόροι, κατ' εφαρμογή των ευνοϊκότερων διατάξεων του άρθρου 58^Α παρ. 2 του ν. 4174/2013 προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Το δικαίωμα του Δημοσίου για διενέργεια (μερικού) φορολογικού ελέγχου και έκδοση (& κοινοποίηση) καταλογιστικών πράξεων φορολογίας εισοδήματος, είναι παραγεγραμμένο για το σύνολο των ελεγχόμενων διαχειριστικών περιόδων, ήτοι χρήσεων 2002, 2003, 2004, 2005 & 2006.
- Η εταιρεία μας σε ουδεμία φορολογική παράβαση υπέπεσε, δεδομένου ότι εξόφλησε προσηκόντως και πλήρωσε όλους τους φόρους που αναλογούσαν στα υπό κρίση τιμολόγια, τεκμαιρόμενης της καλής της πίστης ως προς την λήψη των φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων.
- Κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, άλλως κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του Νόμου, η φορολογική αρχή απέρριψε τα βιβλία και στοιχεία μας κατά τις διατάξεις τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και ακολούθως εφάρμοσε τις διατάξεις περί εξωλογιστικού προσδιορισμού του ν. 2238/1994 δεδομένου ότι, τόσο οι διατάξεις του Κ.Β.Σ., όσο και οι διατάξεις του άρθρ. 30 & 32 του ν. 2238/1994, ως διαδικαστικές διατάξεις, είχαν καταργηθεί κατά το χρόνο διενέργειας του φορολογικού ελέγχου το έτος 2016.
- Νόμω αβάσιμος ο υπολογισμός του φόρου εισοδήματος για τις διαχειριστικές περιόδους 2002 & 2003 (οικονομικά έτη 2003 & 2004), που βασίζεται στην προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων της εταιρείας μας με συντελεστή προσαύξησης 8%, δυνάμει του άρθρου 30 § 2 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυσε μετά την τροποποίηση του και την προσθήκη της περίπτωσης γ' της παρ. 2 του άρθρου 30 προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α'

253/14-12-2004) και σύμφωνα με το άρθρο 33 του ιδίου νόμου ίσχυσε από 14/12/2004 και μετά.

- Νόμω αβάσιμος ο υπολογισμός των πρόσθετων φόρων σε ποσοστό 120% σε βάρος της εταιρείας μας. Τεκμήριο αναδρομικής εφαρμογής των ηπιότερων προστίμων. Υποχρέωση του Δημοσίου για επανυπολογισμό του ποσοστού 120% των πρόσθετων φόρων του άρθρ. 1 του ν. 2523/1997 που επιβλήθηκαν σε βάρος της εταιρείας μας, με βάση τις διατάξεις του άρθρ. 58 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων.
- Ουσία αβάσιμα απορρίφθηκαν τα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας μας, δεδομένου ότι η φορολογική αρχή δεν επικαλείται, ούτε βέβαια απέδειξε ως όφειλε αντικειμενική αδυναμία ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων της εταιρείας μας. Επιπροσθέτως, η συγκοινοποιούμενη και συμπροσβαλλόμενη, με το προσβαλλόμενο φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος, έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος είναι παντελώς αόριστη, ανατιολόγητη και εμπεριέχει αντιφατικούς ισχυρισμούς, συμπαρασύροντας σε ακυρότητα και τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Επειδή η προσφεύγουσα είχε περαιώσει το οικονομικό έτος 2003 δυνάμει του ν. 3259/2004, τα οικονομικά έτη 2004 και 2005 δυνάμει τακτικού ελέγχου που διενεργήθηκε από το Π.Ε.Κ., τα οικονομικά έτη 2006 και 2007 με το ν. 3697/2008, ενώ τα οικ. έτη 2008, 2009 και 2010 με τις διατάξεις του ν. 3888/2010.

Επειδή για τα έτη 2007, 2008 και 2009, εκδόθηκε το υπ' αριθ. 2015 Συμπληρωματικό Σημείωμα Περαιώσης του Ν. 3888/2010, το οποίο η προσφεύγουσα αποδέχτηκε και συμβιβάστηκε, ο επανέλεγχος που διενεργήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. περιορίστηκε στις χρήσεις 2002 έως και 2006 (οικονομικά έτη 2003 έως και 2007).

Επειδή όπως ορίζεται στο άρθρο 84 του Ν. 2238/1994 (όπως αυτό τροποποιήθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006):

*"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 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 σύμφωνα με την δεύτερη παράγραφο του άρθρου 68 του ν. 2238/1994: «2. 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 φορολογούμενου 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 ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α'258). 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 ο ορισμός των «συμπληρωματικών στοιχείων» βάσει των οποίων δύναται να διενεργηθεί φορολογική εγγραφή και συνεπώς καταλογισμός παράβασης σε περαιωμένη χρήση έχει διεξοδικά αναλυθεί και αποσαφηνιστεί στην νομοθεσία και νομολογία (βλ. την με αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Ν.Σ.Κ. εγκ. ΠΟΛ.1100/2001, την αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. ΠΟΛ 1125/2004) και επί του θέματος των εικονικών στοιχείων έχει γίνει δεκτό ότι (βλ την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.) «Κατά την έννοια των διατάξεων άρθρων 68 παρ. 2 Ν. 2238/1994 και 49 παρ. 3 Ν. 2859/2000 αναφερομένων σε οριστικά φύλλα ελέγχου, χωρίς διάκριση ως προς τον τρόπο οριστικοποίησής τους, (ΣτΕ 2703/97) δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και επί οριστικοποίησης του αρχικού φύλλου ελέγχου δια διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς "συμβιβασμού"), (ΣτΕ 356/90), καθ' όσον ο συμβιβασμός αποτελεί καταλογιστική πράξη φόρου, μεταρρυθμίζουσα το φύλλο ελέγχου (ΣτΕ 2024/91, 2802/99) είτε επί οριστικοποίησης με φύλλο ελέγχου ειλικρινούς δηλώσεως (ΣτΕ 856-7/91), ακόμη δε και επί περιπτώσεων άρθρου 14, 1198/94 (περί περαιώσεως εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων) τόσο επί του εισοδήματος όσον και επί πράξεων φόρου προστιθεμένης αξίας και επί πράξεων επιβολής προστίμου κατά την ρητή διάταξη παρ. 4 εδ. β' άρθρου 10 Ν. 2753/99 (ΣτΕ 1426/2000, γνωμ. ΝΣΚ 102/2001) και επί ομοίων υποθέσεων περαιώσεων όπου προβλέπεται επίλυση της διαφοράς διά συμβιβασμού, συντρεχουσών των προϋποθέσεων εκδόσεως συμπληρωματικών φύλλων, που ορίζουν οι ως άνω διατάξεις. Ωσαύτως κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων "συμπληρωματικά" στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδημάτων ΣτΕ 279/92, 14/94, 1425-26/2000, 2448/50/87, 2677/86. Επί εικονικών τιμολογίων, 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 εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο,

και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).

Επειδή στην παρ. 5 του άρθρου 9 του ν.3259/2004, όπως τροποποιήθηκε από τις διατάξεις του ν.3697/2008 «Διαδικασία περαίωσης», προβλέπεται ότι: «*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 συμπληφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.*»

Επειδή με τα οριζόμενα στο άρθρο του ν. 3697/2008: «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών.*»

Επειδή ακολούθως με το άρθρο 10 του ν. 3790/2009: «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010.*»

Επειδή στη συνέχεια με το άρθρο 82 του ν. 3842/2010: «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010.....*» και με το άρθρο 12§7 του ν.3888/2010: «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011....*»

Επειδή περαιτέρω με το άρθρο 18§2 του ν. 4002/2011: «*Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012.*»

Επειδή με τα οριζόμενα στο άρθρο 2§1 του ν. 4098/2012: «*Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013....*»

Επειδή ωστόσο με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 37 του ν. 4141/2013: «*Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση*

φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.»

Επειδή συνακόλουθα με το άρθρο 22 του ν. 4203/2013 ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη μέλη της Ε. Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή τέλος με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4337/2015: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η προσφεύγουσα είχε περαιώσει την χρήση 2002 δυνάμει του ν. 3259/2004 και από τα στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του προϋσταμένου της φορολογικής αρχής, μετά την περαίωση (συμβιβαστική επίλυση) προέκυψε ότι, η προσφεύγουσα έλαβε είκοσι οκτώ (28) εικονικά φορολογικά στοιχεία στην χρήση 2002 συνολικής καθαρής αξίας 82.918,74€ πλέον ΦΠΑ 14.924,92 € από την επιχείρηση «..... » με ΑΦΜ Τα εν λόγω στοιχεία, αποτελούν σύμφωνα με την ΠΟΛ 1100/2001 και την νομολογία «νέα στοιχεία» κατ' άρθρο 68 παρ. 2 του ν.2238/94, είναι δυνατός ο επανέλεγχος της χρήσης αυτής εντός δεκαετίας ήτοι μέχρι και την 31-12-2013. Ειδικότερα, τα νέα στοιχεία αφορούσαν έρευνα που διενεργούνταν στον ως άνω εκδότη και με την περιέλευσή τους στο ΣΔΟΕ , εκδόθηκε η υπ' αριθ. 2012 εντολή, προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος στην προσφεύγουσα, καθόσον ήταν και αυτή, μεταξύ άλλων, λήπτρια φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του

Επειδή μετά τη συμπλήρωση του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής, περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου του ΣΔΟΕ τα στοιχεία που αφορούσαν την ανωτέρω έρευνα στον και τους λήπτες των εκδοθέντων από εκείνον φορολογικών στοιχείων. Συνεπώς, ορθώς κρίθηκαν ως νέα συμπληρωματικά στοιχεία, καθόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994. Εν συνεχεία, το πόρισμα του εν λόγω ελέγχου απεστάλη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. , η οποία εξέδωσε την υπ' αριθ. 2014 εντολή ελέγχου και ακολούθως σε αντικατάσταση αυτής την 2016 ταυτάριθμη εντολή. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι ο έλεγχος που διενεργήθηκε από τη, ερείδονταν και αποτελούσε συνέχεια του αρχικώς διενεργηθέντος από το ΣΔΟΕ ελέγχου, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρων εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 84§4 του ν. 2238/2014 και παραγράφεται μετά το πέρας δεκαετίας, ήτοι την 31/12/2013 για τη χρήση 2002, την 31/12/2014 για τη χρήση 2003, την 31/12/2015 για τη χρήση 2004, την 31/12/2016 για τη χρήση 2005 κ.ο.κ..

Επειδή βάσει των ανωτέρω, εφόσον η αρχική εντολή ελέγχου είχε εκδοθεί πριν την 31/12/2013, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις των άρθρων 37 του ν. 4141/2013, 22 του ν. 4203/2013 και 22 του ν.4337/2015 και ως εκ τούτου ορθώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις καθώς το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων επιβολής φόρου δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, ακόμα όμως και στην περίπτωση που ήθελε κριθεί, όπως η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι, το σημείωμα περαίωσης δεν αποτελεί αρχικό φύλλο ελέγχου, στην φορολογία εισοδήματος κατά τον κρίσιμο χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ίσχυσαν οι παρατάσεις που θεσπίσθηκαν με τους προαναφερθέντες νόμους 3697/2008, 3790/2009, 3842/2010, 3888/2010, 4002/2011, 4098/2012 και 4203/2013. Συνεπώς, δεδομένου ότι η αρχική εντολή ελέγχου εκδόθηκε πριν τις 31/12/2013, οι ως άνω διατάξεις καταλαμβάνουν όλα τα ελεγχόμενα έτη και το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου, ομοίως δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλομένων πράξεων.

Ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές καθώς το δικαίωμα του Δημοσίου είχε υποπέσει σε παραγραφή, είναι σε κάθε περίπτωση απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή στην παρ. 4 του άρθρου 19 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 σύμφωνα με τις διαπιστώσεις των οικείων εκθέσεων ελέγχου, η επιχείρηση ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη και οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές μεταξύ της προσφεύγουσας και του ως άνω εκδότη ήταν εικονικές στο σύνολό τους, δεδομένου ότι ο :

α) εγκατέλειψε την έδρα του από το 1990 χωρίς να δηλώσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την μεταφορά έδρας σε άλλη διεύθυνση.

β) δεν είχε αγορές εμπορευμάτων, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή εισαγωγές (ώστε να είχε τη δυνατότητα πώλησης αυτών σε άλλες επιχειρήσεις – πελάτες της και εν προκειμένω στην προσφεύγουσα εταιρεία

γ) δεν απασχολούσε προσωπικό (ώστε να είχε τη δυνατότητα πραγματοποίησης των εργασιών που αναφέρονται στα Τ.Π.Υ. που εξέδωσε)

δ) έχει υποβάλλει ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ανακριβείς εκκαθαριστικές και περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. με σκοπό την θεώρηση στοιχείων,

ε) δεν έχει υποβάλλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών για καμία από τις ελεγχόμενες χρήσεις

Επειδή πέραν των ανωτέρω, η ανυπαρξία και η πλήρης εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών μεταξύ του εκδότη των τιμολογίων και της προσφεύγουσας εταιρείας, αποδεικνύεται και από τα ακόλουθα:

α) Μετά από αλληλογραφία της ελεγκτικής αρχής με τραπεζικά ιδρύματα, διαπιστώθηκε ότι από σύνολο 126 επιταγών, εκδοθείσες είτε από την ίδια την προσφεύγουσα, είτε από συνεργαζόμενες με αυτήν επιχειρήσεις, οι 21 εξ αυτών, συνολικής αξίας 56.837,60 € εισπράχθηκαν είτε από τον , είτε από τους υιούς του και Ωστόσο, σε ότι αφορά τις υπόλοιπες 82 επιταγές, συνολικής αξίας 654.909,62€, προκύπτει ότι εισπράττονταν τελικά από τα κάτωθι άτομα:

- (υπάλληλος της προσφεύγουσας)
- (υπάλληλος της προσφεύγουσας)
- (υπάλληλος της προσφεύγουσας)
- (διευθύνων σύμβουλος της προσφεύγουσας από 14/02/2002)
- (υπάλληλος της προσφεύγουσας)
- (υπάλληλος της προσφεύγουσας)

Συνεπώς σε ότι αφορά την εξόφληση των εν λόγω τιμολογίων διαπιστώθηκε ότι η πλειοψηφία των επιταγών με τις οποίες φέρεται να εξοφλήθηκαν τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα από την επιχείρηση , εισπράχθηκαν από υπαλλήλους της λήπτριας επιχείρησης, δηλαδή τα χρήματα επέστρεψαν στην προσφεύγουσα, χωρίς ποτέ να εισπραχθούν από τον

Επειδή σε ότι αφορά τη διακίνηση των εμπορευμάτων που περιγράφονταν στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία ο έλεγχος διαπίστωσε τα ακόλουθα: «Τα μεταφορικά μέσα που εμφανίζονται στα Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια και στα Δελτία Αποστολής είναι τα με αριθ. κυκλ. και τα οποία αναζητήσαμε μέσω του συστήματος intranet της Γ.Γ.Π.Σ διαπιστώνοντας τα εξής : Το με αρ. είναι φορτηγό μικτού βάρους 2630 ιδιοκτησίας και το με αριθ. κυκλ. είναι φορτηγό μικτού βάρους 4500 ιδιοκτησίας ενώ ως τόπος αποστολής ή φόρτωσης αντίστοιχα αναφέρεται η έδρα της ατομικής επιχ/σης του ήτοι στην οποία όπως διαπιστώθηκε δεν δραστηριοποιείται από το 1990. (Σχετ. η υπεύθυνη δήλωση ιδιοκτήτριας, κας)».

Δεδομένου του γεγονότος, ότι ο είχε εγκαταλείψει την έδρα του ήδη από το 1990 και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα όχι μόνο λάμβανε εμπορεύματα αλλά και απέστελλε τακτικά και συστηματικά υλικά και μέρη εξαρτημάτων για επεξεργασία με δικά της Δελτία Αποστολής στην διεύθυνση , αποδεικνύει ότι τελούσε σε πλήρη γνώση της ότι ο δεν υφίστατο στην εν

λόγω διεύθυνση.

Επειδή η λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία των προαναφερόμενων εικονικών φορολογικών στοιχείων, η οποία τελούσε σε γνώση τόσο της εκδότριας όσο και της λήπτριας επιχείρησης, είχε σαν αποτέλεσμα για την προσφεύγουσα επιχείρηση την επιδίωξη οφέλους με την εμφάνιση στα τηρούμενα βιβλία της, διογκωμένων δαπανών, μείωση των φορολογητέων κερδών και γενικά τη μη εμφάνιση στα βιβλία και στοιχεία της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι σε ουδεμία παράβαση υπέπεσε καθόσον εξόφλησε τους σχετιζόμενους με τα εικονικά τιμολόγια φόρους προβάλλεται αλυσιτελώς.

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της εικονικότητας των συναλλαγών, που περιγράφονται στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, η ελεγκτική αρχή, όπως καταγράφεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου του ΣΔΟΕ και της Δ.Ο.Υ. με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, αφού εκθέτουν σ' αυτές, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία καταλήγουν στο συμπέρασμα της λήψης των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η φορολογική αρχή απέδωσε την εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων, και την αιτιολόγησε πλήρως με αδιάσειστα στοιχεία και ελεγκτικές επαληθεύσεις, ως αναλυτικά περιγράφονται στις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου, στηρίχθηκαν δε στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση των στοιχείων, και όχι στην μεμονωμένη εκτίμηση κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/1995).

Επειδή η προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ έγγραφό της αιτήθηκε και τελικώς υπήχθη στις ευνοϊκότερες διατάξεις των άρθρων 55 και 66 του ν. 4174/2013 και συμβιβάστηκε αποδεχόμενη τις υπ' αριθ. -2015, -2015, -2015, -2015,-2015,-2015,-2015, -2015 Αποφάσεις επιβολής Προστίμου ΚΒΣ με τις οποίες είχε επιβληθεί πρόστιμο για τη λήψη των εικονικών τιμολογίων για τις επίμαχες χρήσεις 2002 έως και 2006.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα, σε ότι αφορά τα πρόστιμα του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, ομοίως αιτήθηκε την υπαγωγή της στις ευνοϊκότερες διατάξεις του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, υποβάλλοντας την με αρ. πρωτ. -2016 ανέκκλητη δήλωση. Επομένως, βάσει των ανωτέρω, η προσφεύγουσα αποδέχθηκε ανέκκλητα και την αποδοθείσα σε βάρος της παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων στις κρινόμενες χρήσεις και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της ότι η φορολογική αρχή δεν απέδωσε την εικονικότητα αυτού αλυσιτελώς προβάλλεται.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά τη λήψη των υπό κρίση τιμολογίων, απορρίπτεται, δεδομένων των προαναφερομένων.

Επειδή από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 (για εισοδήματα και δαπάνες που πραγματοποιούνται από 1.1.2014) παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου. Οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 ισχύουν για εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέχρι και 31.12.2013.

Επειδή περαιτέρω το Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) ισχύει για διαχειριστικές περιόδους από την έναρξη ισχύος του μέχρι και τις 31/12/2012. Στη συνέχεια, αντικαταστάθηκε με τον Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.

4093/2012), ο οποίος ίσχυσε μέχρι και 31/12/2014. Εν συνεχεία, από την 1η Ιανουαρίου 2015 τίθεται σε ισχύ ο Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), **δυνάμει του οποίου** καταργείται η υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε' του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών), καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνης της διάταξης ή του προϊσχύοντος π.δ. 186/1992.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τόσο οι διατάξεις του Κ.Β.Σ., όσο και οι διατάξεις του άρθρ. 30 & 32 του ν. 2238/1994, ως διαδικαστικές διατάξεις, είχαν καταργηθεί κατά το χρόνο διενέργειας του φορολογικού ελέγχου το έτος 2016. Ωστόσο, ο προκείμενος έλεγχος δεν αφορούσε την τρέχουσα χρήση, για την οποία ασφαλώς και δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 και Ν. 2238/1994, αλλά παλαιότερες χρήσεις, οι οποίες εμπίπτουν στις ανωτέρω διατάξεις. Ως εκ τούτου, ορθώς εφαρμόστηκαν από τη φορολογική αρχή οι διατάξεις του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) ως προς το κύρος των βιβλίων και του Κ.Φ.Ε. (Ν. 2238/94) ως προς τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, όπως αυτές ίσχυαν για τις κρινόμενες χρήσεις. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τις παρ. 2, 4, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992:

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

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

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

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

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,

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

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

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.

Δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια:

α) η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά,

β) οι πράξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου αυτής, όταν από αυτές δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα,

γ) η αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του παρόντος Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις.

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

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

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

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

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

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

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

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

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό».

«8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η αξία των ληφθέντων από την προσφεύγουσα εικονικών φορολογικών στοιχείων, υπερέβαινε τα όρια που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 7^α του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 και αναλυτικά ανά χρήση απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

Χρήση	Ακαθάριστα Έσοδα	Ανώτατο Ποσοστό μη επηρεασμού του κύρους των βιβλίων	Αξία Εικονικών	Ποσοστό αξίας ληφθέντων εικονικών επί ακαθαρίστων
2002	1.533.422,64	2%	82.918,74	5,41%
2003	2.279.818,07	2%	97.089,72	4,26%
2004	2.347.239,00	2%	139.363,42	5,94%
2005	2.874.653,78	2%	66.384,34	2,31%
2006	4.838.515,42	2%	256.617,00	5,30%

Επειδή όπως αναλυτικά αποτυπώνεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, η αξία των ληφθέντων στις ελεγχόμενες χρήσεις εικονικών τιμολογίων, τα οποία καταχώρησε η προσφεύγουσα στα βιβλία της είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά δεδομένα της, με συνέπεια να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 και να κριθούν ορθώς τα βιβλία ανακριβή και αναληθή.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 του Ν. 2238/1994, όπως ίσχυε μέχρι 31/12/2003, 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 ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.»

Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

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 τον συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα»

Επειδή με την παρ. 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/2004 προστέθηκε εδάφιο στην περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 30 του ν.2238/1994 (ισχύς από 14/12/2004) ως ακολούθως: «Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών – εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

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

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

Επειδή με την ΠΟΛ. 1087/10-6-2005 στο κεφάλαιο «Λοιπά θέματα ελέγχου» προβλέπεται μεταξύ άλλων: «2. Με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 3296/04 επήλθαν σημαντικές μεταβολές σε ότι αφορά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος κατά τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Ν. 2238/94 για τις οποίες δόθηκαν σχετικές διευκρινίσεις με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1016/05 της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04 θεσπίστηκαν αντικειμενικά ποσοστά προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων (4% ή 8%, κατά περίπτωση), ειδικά στις περιπτώσεις διαπίστωσης των οριζόμενων στις διατάξεις αυτές ιδιαίτερα σοβαρών φορολογικών παραβάσεων (δηλαδή επί απόκρυψης φορολογητέας ύλης, μη έκδοσης στοιχείων του Κ.Β.Σ., έκδοσης πλαστών- εικονικών στοιχείων), εφόσον αυτές συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών.

Σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις, το κατά περίπτωση ποσοστό προσαύξησης εφαρμόζεται στο άθροισμα των βάσει βιβλίων ακαθάριστων εσόδων και των ποσών που προκύπτουν από την απόκρυψη ή τη μη έκδοση ή την έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων, τα οποία ποσά και διπλασιάζονται σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια χρήση.

Σε ότι αφορά τις μεταβολές αυτές, διευκρινίζεται περαιτέρω ότι ως απόκρυψη για την εφαρμογή των ανωτέρω νοείται οποιαδήποτε, ανεξαρτήτως προελεύσεως, απόκρυψη ακαθάριστου εισοδήματος και ότι ο κατά τα ανωτέρω διπλασιασμός των ποσών που προκύπτουν από τις προαναφερόμενες παραβάσεις εφαρμόζεται εφόσον η επανάληψη των παραβάσεων αυτών διαπιστώνεται από διαφορετικούς ελέγχους, συμπεριλαμβανομένου και του διενεργούμενου τακτικού ελέγχου. Ειδικά ως προς τις παραβάσεις μη έκδοσης ή έκδοσης πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων, οι ανωτέρω διατάξεις έχουν εφαρμογή ανεξαρτήτως αν πρόκειται για στοιχεία αξίας ή διακίνησης.

Στις περιπτώσεις των αναφερόμενων στις ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04 παραβάσεων που η απόκρυψη της φορολογητέας ύλης με βάση τις παραβάσεις αυτές υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας όχι όμως και τα 5.000 ευρώ ή αντίστροφα, θα εφαρμόζεται ποσοστό προσαύξησης 4%.

Εξάλλου, στις λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων που επισύρουν μεν ανακρίβεια των τηρούμενων βιβλίων κατά τις οικείες διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. αλλά δεν συμπεριλαμβάνονται στις ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04, εξακολουθεί βεβαίως να υφίσταται η δυνατότητα προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων κατά τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του Ν. 2238/94 επί των οποίων σημειωτέον δεν επήλθε καμία μεταβολή, θεωρείται ωστόσο σκόπιμο κατά τον προσδιορισμό της κατ' έλεγχο προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων να συνεκτιμούνται, χωρίς αυτό να είναι δεσμευτικό, τα καθοριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04 ποσοστά προσαύξησης, αφού με τις διατάξεις αυτές ρυθμίζονται ιδιαίτερα σοβαρές περιπτώσεις φοροδιαφυγής....»

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι δεν έπρεπε να εφαρμοσθεί η προσαύξηση 8% επί των ακαθάριστων εσόδων της για τις χρήσεις 2002 και 2003, καθώς η περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994, η οποία προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/2004, εφαρμόζεται για τις χρήσεις 2004 και επόμενες. Ωστόσο, με το ως άνω εδάφιο του άρθρου 30 του ν. 2238/1994, δεν εφαρμόστηκε νέα διάταξη που εισήγαγε την προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων, αλλά καθορίστηκε το ακριβές ποσοστό προσαύξησης αυτών, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες έχει διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή μη έκδοση στοιχείων ή έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται τον χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών. Άλλωστε, για τις χρήσεις που έκλεισαν πριν τις 14/12/2004 (ημερομηνία ισχύος της νέας διάταξης), εξακολουθεί να εναπόκειται στην κρίση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. να καθορίσει το ποσοστό προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων στις ανωτέρω περιπτώσεις, συνεκτιμώντας πάντοτε τα στοιχεία και τις πληροφορίες που έχει στη διάθεσή του για τη λειτουργία της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Επειδή εν προκειμένω στις χρήσεις 2002 και 2003 δεν εφαρμόζεται η περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994 (ισχύς της περίπτωσης για χρήσεις 2004 και εντεύθεν), δηλαδή δεν έχουμε προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων κατά 8% αλλά τα ακαθάριστα έσοδα πρέπει να επαναπροσδιορισθούν «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»

Επειδή περαιτέρω για τις λοιπές κρινόμενες χρήσεις 2004, 2005 και 2006, σύμφωνα με τα ανωτέρω, υφίσταται μεν η δυνατότητα προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων λόγω της διαπιστωθείσας ανακρίβειας, χωρίς ωστόσο να εφαρμόζονται τα ποσοστά που καθορίζονται από τις

διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04. Ειδικότερα, στην προκειμένη περίπτωση, η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν εμπίπτει στις περιπτώσεις κατά τις οποίες έχουν εφαρμογή τα ως άνω ποσοστά, καθόσον δεν πρόκειται για απόκρυψης φορολογητέας ύλης, μη έκδοσης στοιχείων του Κ.Β.Σ. και έκδοσης πλαστών- εικονικών στοιχείων. Συνεπώς, ομοίως και στις χρήσεις αυτές πρέπει να γίνει επαναπροσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων, λαμβάνοντας ωστόσο υπ' όψιν όλα τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο δεδομένα της επιχείρησης καθώς και στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων.

Επειδή ειδικότερα κατά τη χρήση 2004, πέρα από τη διαπίστωση της λήψης των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε ένα Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών προς την εταιρεία «..... » με ΑΦΜ , αξίας 13.372,00 €. Η μη έκδοση του ως άνω φορολογικού στοιχείου εμπίπτει στις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994, όπως αυτό προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/2004. Εντούτοις, προκειμένου να εφαρμοσθούν τα ποσοστά προσαύξησης του ως άνω εδαφίου κατά 4% και 8% πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι αναφερόμενες σε αυτό προϋποθέσεις. Αναλυτικότερα, τα ακαθάριστα έσοδα προσαυξάνονται κατά 4% εφόσον η αξία του μη εκδοθέντος στοιχείου υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, ενώ προσαυξάνονται κατά 8% εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ. Στην κρίνόμενη υπόθεση, η μη έκδοση του επίμαχου φορολογικού στοιχείου από την προσφεύγουσα αξίας 13.372,00 €, υπερβαίνει μεν το ποσό των 5.000 €, πλην όμως συνιστά ποσοστό 0,57% των ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης, τα οποία ανέρχονται σε 2.347.239,00 €. Ως εκ τούτου, δεν δύναται να τύχει εφαρμογής το τελευταίο εδάφιο της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994, καθόσον δεν πληρούνται αθροιστικά οι ανωτέρω προϋποθέσεις δεδομένου ότι η αξία του μη εκδοθέντος στοιχείου δεν ξεπερνά το 5% της δηλωθείσας από την προσφεύγουσα αξίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι: «*«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης»*

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 ορίζουν 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 από την οικεία έκθεση ελέγχου δεν προκύπτουν αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και οι περιστάσεις που θεμελιώνουν την προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων κατά 8% στις χρήσεις 2002 έως και 2006, με συνέπεια να μην παρέχεται η αιτιολογία της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων που απαιτούνται για την έκδοση των κρίνόμενων καταλογιστικών πράξεων ως προς την διαφορά αυτή.

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 32 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «*1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία και*

στοιχεία κατώτερης κατηγορίας της προσήκουσας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, 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.....

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 τον συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα.....»

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένως κρίθηκαν τα βιβλία της ανακριβή, παρά το γεγονός ότι υπήρχε η δυνατότητα ελεγκτικών επαληθεύσεων και λογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι για την κρίση των βιβλίων και στοιχείων μιας επιχείρησης ως ανακριβών και την προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της, απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες: α) να είναι μεγάλης έκτασης ώστε να επηρεάζονται σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα ή β) να καθίσταται αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων. Εν προκειμένω, η διαπιστωθείσα παράβαση της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων, μπορεί ενδεχομένως να καθιστά δυνατό τον λογιστικό προσδιορισμό, ωστόσο είναι μεγάλης έκτασης και επηρεάζει σημαντικά τα οικονομικά της αποτελέσματα στις κρινόμενες χρήσεις. Ως εκ τούτου ορθώς η φορολογική αρχή προσδιόρισε εξωλογιστικώς το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας και ο σχετικός ισχυρισμός της αβάσιμα προβάλλεται.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 58 του ν. 4174/2013:

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.

Οι διατάξεις αυτές, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του ν. 4337/2015 (12-10-2015) και αφορούν

φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013: «Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν.2523/1997: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης, β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης. γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν.3943/2011:

«1. Η παράγραφος 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997 αντικαθίσταται ως εξής: «4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.»

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997, όπως τροποποιήθηκαν με την προηγούμενη παράγραφο, έχουν εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού.»

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην ΠΟΛ. 1109/10.5.2011:

«4. Με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 26 του ν.3943/2011, αντικαθίσταται η παράγραφος 4 του άρθρου 2 του ν.2523/1997, και περιορίζονται τα ανώτατα ποσοστά των πρόσθετων φόρων, που προβλέπονται από το άρθρο 1 αυτού, τα οποία σε καμιά περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν:

α) το εξήντα τοις εκατό (60%), αντί του εκατό τοις εκατό (100%) που ίσχυε, για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και

β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται, αντί του διακόσια τοις εκατό (200%) που ίσχυε, για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης.

Οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τις 31 Μαρτίου 2011 καθώς και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τις 31

Μαρτίου 2011, ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως και εφαρμόζονται για όσους υπόχρεους αναφέρονται στο άρθρο 1 του ν.2523/1997, ανεξαρτήτως χρήσεως που αφορούν.» (βλ. επίσης ΠΟΛ. 1123/26-05-2011 και ΠΟΛ. 1140/16-06-2011).

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 58 του Ν.4174/2013, τις οποίες επικαλείται η προσφεύγουσα, έχουν εφαρμογή για διαχειριστικές περιόδους – φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις του ίδιου του νόμου, δεν καταλαμβάνουν και δεν δύνανται να εφαρμοσθούν στην υπό κρίση περίπτωση, κατά την οποία ελεγχόμενες είναι οι χρήσεις 2002 έως και 2006. Ως εκ τούτου, ορθώς υπολογίστηκαν από τον έλεγχο οι πρόσθετοι φόροι και ο σχετικός προβαλλόμενος από την προσφεύγουσα ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν τις κρινόμενες πράξεις της φορολογικής αρχής άκυρες.

Επειδή οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως αυτά καταγράφονται στην από 2016 οικεία έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, εκτός των παραπάνω αναφερομένων σχετικά με την προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων για τις χρήσεις 2002 έως και 2006, κρίνονται βάσιμες, επαρκείς, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 2016 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», με ΑΦΜ , και την τροποποίηση των α) υπ' αριθ. 2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2003, β) υπ' αριθ. -2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2004, γ) υπ' αριθ. -2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2005, δ) υπ' αριθ. 2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 και ε) υπ' αριθ. -2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

A. Οικονομικό Έτος 2003 (Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2002-31/12/2002)

Ακαθάριστα Έσοδα

Ακαθάριστα Έσοδα Ελέγχου	Προσαυξημένα Ακαθάριστα Έσοδα Επανελέγχου	Ακαθάριστα Έσοδα Παρούσας Απόφασης
1.527.518,25	1.654.658,65	1.533.422,64

Καθαρά Κέρδη

Δήλωσης	Επανελέγχου	Παρούσας Απόφασης
225.071,05	434.580,50	403.059,14

Φόρος για καταβολή

	Επανελέγχου	Παρούσας Απόφασης
Κύριος Φόρος	66.087,12	55.685,07
Προσαύξηση	79.304,54	66.822,08
Σύνολο	145.391,66	122.507,15

Β. Οικονομικό Έτος 2004 (Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2003-31/12/2003)**Ακαθάριστα Έσοδα**

Ακαθάριστα Έσοδα Ελέγχου	Προσαυξημένα Ακαθάριστα Έσοδα Επανελέγχου	Ακαθάριστα Έσοδα Παρούσας Απόφασης
2.269.565,16	2.458.733,73	2.279.818,07

Καθαρά Κέρδη

Δήλωσης	Επανελέγχου	Παρούσας Απόφασης
387.141,34	548.632,92	502.114,85

Φόρος για καταβολή

	Επανελέγχου	Παρούσας Απόφασης
Κύριος Φόρος	56.522,05	40.240,72
Προσαύξηση	67.826,46	48.288,86
Σύνολο	124.348,51	88.529,58

Γ. Οικονομικό Έτος 2005 (Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2004-31/12/2004)**Ακαθάριστα Έσοδα**

Ακαθάριστα Έσοδα Ελέγχου	Προσαυξημένα Ακαθάριστα Έσοδα Επανελέγχου	Ακαθάριστα Έσοδα Παρούσας Απόφασης
2.342.951,25	2.532.810,91	2.347.239,00

Καθαρά Κέρδη

Δήλωσης	Επανελέγχου	Παρούσας Απόφασης
345.993,18	503.813,79	456.196,04

Φόρος για καταβολή

	Επανελέγχου	Παρούσας Απόφασης
Κύριος Φόρος	55.237,22	38.571,00
Προσαύξηση	66.284,66	46.285,20
Σύνολο	121.521,88	84.856,20

Δ. Οικονομικό Έτος 2006 (Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2005-31/12/2005)

Ακαθάριστα Έσοδα

Ακαθάριστα Έσοδα Ελέγχου	Προσαυξημένα Ακαθάριστα Έσοδα Επανελέγχου	Ακαθάριστα Έσοδα Παρούσας Απόφασης
2.874.493,37	3.102.886,96	2.874.653,78

Καθαρά Κέρδη

Δήλωσης	Επανελέγχου	Παρούσας Απόφασης
445.174,86	726.198,42	672.791,86

Φόρος για καταβολή

	Επανελέγχου	Παρούσας Απόφασης
Κύριος Φόρος	84.195,24	67.105,14
Προσαύξηση	101.034,29	80.526,17
Σύνολο	185.229,53	147.631,31

Ε. Οικονομικό Έτος 2007 (Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2006-31/12/2006)

Ακαθάριστα Έσοδα

Ακαθάριστα Έσοδα Ελέγχου	Προσαυξημένα Ακαθάριστα Έσοδα Επανελέγχου	Ακαθάριστα Έσοδα Παρούσας Απόφασης
4.835.453,38	5.220.992,12	4.838.515,42

Καθαρά Κέρδη

Δήλωσης	Επανελέγχου	Παρούσας Απόφασης
923.484,53	1.224.057,68	1.134.558,13

Φόρος για καταβολή

	Επανελέγχου	Παρούσας Απόφασης
--	-------------	-------------------

Κύριος Φόρος	77.489,19	51.534,32
Προσαύξηση	92.987,03	61.841,18
Σύνολο	170.476,22	113.375,50

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.