



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη: 21-04-2017
Αριθ. Απόφασης: 1061

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ.Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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 κατάθεσης ...-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «. . .», με Α.Φ.Μ. ..., που εδρεύει στην κατά: α) της με αριθμ. .../....-2016 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο, β) της με αριθμ. .../...2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη

διαχειριστική περίοδο, γ) της με αριθμ. .../...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτος, δ) .../...-2016 οριστικής πράξης επιβολής διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους ..., ε) της με αριθμ..../...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης ..., στ) της με αριθμ..../...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης ..., ζ) της με αριθμ..../...2016 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρ. 6 ν. 2523/1997 χρήσης και η) της με αριθμ..../...2016 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρ. 6 ν. 2523/1997 για χρήση

5.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση

6.Τη με ημερομηνία ...-2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ... Ενδικοφανούς Προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «. . . .», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ... Ενδικοφανούς Προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «. . . .», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμό .../..... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους, 32.000,01€, καθότι έλαβε και καταχώρησε δεκατέσσερα (14) μερικώς εικονικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 160.000,04€ χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής αξίας, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12 παρ. 1., 18 παρ. 9 και 30§4 του Π.Δ. 186/92, ν. 2523/1997, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 § 3 περ. γ' του ν. 4337/2015.

Με την αριθμό .../..... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους, 46.955,24€, καθότι έλαβε και καταχώρησε πέντε (5) μερικώς εικονικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 234.776,22€ χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής αξίας, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1,

12 παρ. 1., 18 παρ. 9 και 30§4γ του Π.Δ. 186/92, ν. 2523/1997, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 § 3 περ. γ' του ν. 4337/2015

Με την αριθμό .../..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους (διαχειριστικής περιόδου), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 324.745,08 €, και πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 120% επί του κυρίου φόρου, ύψους 389.570,76€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2003, ήτοι συνολικό ποσό 714.315,84 €.

Με την αριθμό .../....-..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους (διαχειριστικής περιόδου), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 275.008,23 €, και πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 120% επί του κυρίου φόρου, ύψους 330.009,86€, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους, ήτοι συνολικό ποσό 605.018,09 €.

Με την αριθμό .../..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 65.756,05 €, και πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 120% επί του κυρίου φόρου, ύψους 78.907,26 €, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. έτους, ήτοι συνολικό ποσό 144.663,31 €.

Με την αριθμό .../..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 72.854,22 €, και πρόσθετος φόρος σε ποσοστό 120% επί του κυρίου φόρου, ύψους 87.425,06 €, λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. έτους, ήτοι συνολικό ποσό 160.279,28 €.

Με την αριθμό .../..... πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 86.400,00 €, καθότι, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικού στοιχείων γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997.

Με την αριθμό .../....-..... πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 126.779,16 €, καθότι, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως

λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997.

Ο επανέλεγχος διενεργήθηκε, δυνάμει της με αριθ. εντολής μερικού ελέγχου η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της με αριθ., αρχικής εντολής ελέγχου, καθότι προέκυψαν νέα στοιχεία για τις υπό έλεγχο χρήσεις, οι οποίες είχαν περαιωθεί με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 3697/2008. Συγκεκριμένα, το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου (Ε.Σ.Ε.) διαβίβασε, με το αριθμ. .../-.....-..... έγγραφό του, στη Δ.Ο.Υ. ..., την από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., βάσει της οποίας, ο Γυμναστικός Σύλλογος «...» με ΑΦΜ ..., κατά τις χρήσεις και, εξέδωσε προς την προσφεύγουσα, μερικώς εικονικά στοιχεία, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας αυτών.

Ειδικότερα με την υπ' αρ. Απόφαση Υπουργείου Οικονομίας & Οικονομικών συγκροτήθηκε Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου (εφεξής, **Ε.Σ.Ε.**) για διενέργεια τακτικού ελέγχου στα βιβλία και στοιχεία του Γυμναστικού Συλλόγου «...» για τα ανέλεγκτα οικονομικά έτη έως (χρήσεις έως). Στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων της ΕΔΕΥΘ, με αφορμή το προαναφερόμενο έγγραφο του Ε.Σ.Ε., εξέδωσε εντολές ελέγχου για τη διενέργεια ελέγχου στο Γ.Σ. ... και για τις επόμενες χρήσεις (.....), προκειμένου να διερευνηθεί η νομιμότητα των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων από τον Γ.Σ. ... και ειδικότερα αυτών που αφορούσαν έσοδα από διαφημίσεις.

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρεία προέρχεται από μετατροπή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ημερομηνία μεταβολής της νομικής της μορφής, τις Επιπλέον, διαβιβάστηκαν στην Δ.Ο.Υ. ..., βάσει του με αριθμ. .../....εγγράφου της Ειδικής Γραμματείας του οι με αριθμ.: α) .../.... έκθεση ΚΦΑΣ, β) .../.... έκθεση ΚΦΑΣ, γ) .../.... έκθεση Πρ. ΕΔΕΥΘ πληροφοριακή έκθεση αρ. ν. 4174/2013, με συνημμένες φωτοτυπίες τιμολογίων έκδοσης του ΓΣ «...», προκειμένου να επιβληθούν από την ανωτέρω Δ.Ο.Υ. τα σχετικά πρόστιμα. Επικουρικά αναφέρουμε ότι, κοινοποιήθηκε στις .../....., από την Ειδική Γραμματεία του στον νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας το με αριθμ. .../.... υπηρεσιακό σημείωμα ελέγχου και η με αριθμ. .../.... κλήση προς ακρόαση, για τις χρήσεις

Σύμφωνα με τα πορίσματα των εκθέσεων ελέγχου Κ.Β.Σ., των ανωτέρω υπηρεσιών, ο Γ.Σ. « ..» εξέδωσε συνολικά 4.502 εικονικά τιμολόγια συνολικής αξίας 124.847.013,30 €, προς 652 συνολικά επιχειρήσεις και καταλογίσθηκαν στον Γυμναστικό σύλλογο παραβάσεις για έκδοση εικονικών τιμολογίων ύψους δεκάδων εκατομμυρίων Ευρώ.

Μεταξύ αυτών των επιχειρήσεων, ήταν και η εταιρία «. . . .», ελεγκτικής αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ., η οποία, σύμφωνα με την από .../..... έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου έλαβε κατά τις χρήσεις και πέντε (5) και δεκατέσσερα (14)

αντίστοιχα εικονικά ως προς την αξία φορολογικά στοιχεία, χωρίς να είναι δυνατός ο ακριβής προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας αυτών.

Από την αξιοποίηση των στοιχείων προκύπτει ότι η προσφεύγουσα για τη χρήση έλαβε και καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της, πέντε μερικώς εικονικά Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας εκάστου άνω των 880 ευρώ, εκδόσεως του Γ.Σ. «...», καθαρής συνολικής αξίας 234.776,22 € πλέον Φ.Π.Α.. Για τη χρήση έλαβε και καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της, δεκατέσσερα μερικώς εικονικά Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας εκάστου άνω των 880 ευρώ, εκδόσεως του Γ.Σ. «...», καθαρής συνολικής αξίας 160.000,04 € πλέον Φ.Π.Α.

Επειδή αντικείμενο του επανελέγχου ήταν αποκλειστικά η αξιοποίηση μόνο των νέων στοιχείων, σύμφωνα με τα ορισθέντα του άρθρου 68 παρ 2 του ν. 2238/1994, η φορολογική αρχή περιορίστηκε αποκλειστικά στα νέα στοιχεία, και δεν διενήργησε άλλες ελεγκτικές επαληθεύσεις και προσδιόρισε τα αποτελέσματα όπως αυτά προκύπτουν από τα βιβλία με την προσθήκη της αξίας των εικονικών στοιχείων, ως λογιστικές διαφορές, στα καθαρά κέρδη της εταιρείας.

Ως προς την φορολογία Φ.Π.Α., ο έλεγχος προέβη σε νέα εκκαθάριση του φόρου αναπροσαρμόζοντας τις εισροές της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου ως προς τις φορολογητέες δαπάνες, δεδομένου ότι βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 (Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας) προϋπόθεση αναγνώρισης μιας δαπάνης είναι η ύπαρξη νομίμου παραστατικού, γεγονός που δεν συμβαίνει στην συγκεκριμένη περίπτωση. Συνεπώς, ο έλεγχος απέρριψε από τις εισροές – δαπάνες της προσφεύγουσας επιχείρησης, την αξία των συγκεκριμένων εικονικών φορολογικών στοιχείων απροσδιορίστου αξίας, ως μη νόμιμων παραστατικών, ύψους 394.776,26 € πλέον Φ.Π.Α. 71.059,72 €, για τις χρήσεις ... και, καταλογίζοντας τον Φ.Π.Α. που αναλογεί σε αυτά.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η αξίωση του Δημοσίου είναι παραγεγραμμένη
2. Η δυνατότητα επιβολής φόρων και προστίμων δεν υφίσταται, καθότι οι επίδικες χρήσεις έχουν περαιωθεί και δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994.
3. Ελλιπής κοινοποίηση της σχετικής εντολής ελέγχου.
4. Μη νόμιμο το πρόστιμο του Φ.Π.Α. (εφαρμογή ευνοϊκότερης διάταξης της παρ.2 του αρ.55 του Ν.4174/2013).
5. Άρνηση της μερικής εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων – μη ανταπόκριση της φορολογικής αρχής στο βάρος της απόδειξης της μερικής εικονικότητας.
6. Παράνομος ο χαρακτηρισμός των βιβλίων ως ανακριβών και κατ' επέκταση παράνομος και ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος για επιβολή φόρων και προστίμων

Επειδή, στο άρθρο 72 (πρώην 66) παρ. 11 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι : «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, στο άρθρο 72 (πρώην 66) παρ. 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι :. Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογούμενου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο το 84 παρ. 1 του Ν.2238/94, όπου ορίζεται ότι «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», ενώ

σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου 84, «το δικαίωμα του Δημοσίου για 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... β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν 2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.»

Επειδή, με το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίστηκε ότι «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν 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, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.»

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70."

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι : « Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα Πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., 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».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 57 παράγραφος 2 του Ν.2859/2000, ορίζεται ρητά ότι «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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ.5 του Ν. 3259/2004 που αφορά στην περαίωση των επίμαχων χρήσεων «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 με την με αρ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (ΠΟΛ 1100/10-04-2001) έγινε δεκτό ότι: α)κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν.2238/1994 και 39 παρ. 3 του Ν.1642/1986 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παρ.3 του Ν.2859/2000, τα πορίσματα και οι διασταυρώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19§18 του ν. 3091/2002, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22§2 του ν. 3212/2003 (ΦΕΚ Α 308/31.12.2003), οριζόταν ότι: «18. 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 (ΦΕΚ 84/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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1. Ν 4098/2012 (ΦΕΚ Α' 249/20-12-2012) ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4203/2013 (ΦΕΚ Α' 235/2013) 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, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4337/2016 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 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους (ήτοι **μέχρι 31-12-2016**) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 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 για την παράταση αυτή στην εισηγητική έκθεση του ν. 4316/14 αναφέρεται ότι εφαρμόζεται σε υποθέσεις για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική, δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή.... Επιπλέον καταλαμβάνει υποθέσεις, οι οποίες διερευνώνται από το και άλλες ελεγκτικές αρχές. «Επιπλέον, καταλαμβάνει και περιπτώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας στοιχείων από το και λοιπές φορολογικές και ελεγκτικές αρχές. ...»

Η ανωτέρω νομοθετική ρύθμιση, κρίνεται απαραίτητη προκειμένου να εξασφαλισθεί ο απαιτούμενος χρόνος για την ολοκλήρωση του ελέγχου σε υποθέσεις οι οποίες απαιτούν διενέργεια εξειδικευμένων και μεγάλης έκτασης ελεγκτικών επαληθεύσεων και δεδομένου ότι απαιτούνται χρονοβόρες διαδικασίες εξαιτίας της εμπλοκής περισσότερων αρχών και φορέων της ημεδαπής και της αλλοδαπής και οι οποίες θα συνδράμουν αποφασιστικά στα Δημόσια Έσοδα, αποδίδοντας υψηλότερα ποσά φόρων.

Επειδή, εξάλλου, νομολογιακά έχει κριθεί, ότι ο επανέλεγχος που διενεργείται βάσει του άρθρου 68 παρ 2 του ν. 2238/1994, περιορίζεται αποκλειστικά στα νέα στοιχεία, μη δυνάμενος να διενεργήσει άλλες ελεγκτικές επαληθεύσεις και επειδή υποχρεούται να αποδεχτεί κατά τα λοιπά τα αποτελέσματα του αρχικού ελέγχου, διότι αντικείμενο του επανελέγχου είναι αποκλειστικά η αξιοποίηση μόνον των νέων στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 1623/2016 απόφαση του ΣτΕ (επταμελής σύνθεση) προκύπτει ότι: «9. [...] Περαιτέρω, η διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 (όπως, άλλωστε, και οι προϋσχύουσες της παρ. 4 του άρθρου 34 του Κ.Β.Σ. αλλά και της παρ. 3 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Σ.), θεσπίζοντας ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος και επί επιβολής προστίμων για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος, ότι δύνатаι η φορολογική αρχή να εκδώσει πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., που διαπιστώνονται από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η

παράβαση, ανεξαρτήτως αν πραγματοποιήθηκε σχετική εγγραφή, αρχική ή συμπληρωματική, στη φορολογία εισοδήματος ή αν η εγγραφή αυτή οριστικοποιήθηκε ή όχι, αρκεί η πράξη επιβολής προστίμου να εκδοθεί και κοινοποιηθεί εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 84 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. δεκαετούς προθεσμίας από το τέλος της ανωτέρω διαχειριστικής περιόδου. 13. [...] Περαιτέρω, η διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 12 του ν. 3888/2010 (βλ. σκέψη 1) προβλέπει παράταση, μέχρι τις 31.12.2011, προθεσμίας παραγραφής λήγουσας στις 31.12.2010, μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών. Ενόψει δε του γενικού τρόπου διατυπώσεώς της, η ανωτέρω διάταξη αφορά αδιακρίτως τις προθεσμίες τόσο πενταετούς, κατά την παρ. 1, όσο και δεκαετούς, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., παραγραφής που έληξαν στις 31.12.2010 (πρβλ. ΣΕ 1117, 1124/1977). Η εν λόγω διάταξη, ωστόσο, αναφέρεται στο «δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών», όχι όμως και κυρώσεων, όπως το ένδικο πρόστιμο για παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ. Κατά τον αυτό τρόπο διατυπώνονται και οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 18 του ν. 4002/2011 και 1 του δεύτερου άρθρου του ν. 4098/2012 περί παρατάσεως, μέχρι τις 31.12.2012 και 31.12.2013, προθεσμίας παραγραφής λήγουσας στις 31.12.2011 και 31.12.2012, αντιστοίχως. Ως εκ τούτου και σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη σκέψη 10 περί της επιβαλλόμενης από τη συνταγματική αρχή της ασφάλειας του δικαίου σαφήνειας και προβλεψιμότητας των ρυθμίσεων περί της προθεσμίας παραγραφής και της στενής ερμηνείας των εξαιρετικού χαρακτήρα ρυθμίσεων περί παρατάσεως αυτής για τον καταλογισμό παραβάσεων των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας και, περαιτέρω, για την επιβολή στον παραβάτη σχετικών κυρώσεων, όπως τα πρόστιμα για παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ., δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η κατά την παράγραφο 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος, αφορά και σε διατάξεις περί παρατάσεως της προθεσμίας παραγραφής, όπως οι προαναφερόμενες, οι οποίες ουδόλως αναφέρονται σε επιβολή κυρώσεων, όπως τα πρόστιμα για τις παραβάσεις του Κ.Β.Σ.».

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της αριθμ. .../... εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ., με αφορμή την από ...-.... έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του, που διαβιβάστηκε με το αρ. πρωτ. .../...-.... έγγραφο του, ο οποίος διενεργήθηκε με τις υπ' αρ. .../..., .../..., .../.... εντολές ελέγχου του και συνεπώς, νόμιμα και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής (.../....), ενήργησε η φορολογική αρχή, όσον αφορά τις φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ χρήσεων ... και και συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου προς επιβολή φόρου πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος, αποκλειστικά και μόνο για τις πράξεις επιβολής φόρων των ελεγχόμενων χρήσεων, που αφορούν τις ως άνω φορολογίες.

Ομοίως για τα επιβαλλόμενα πρόστιμα ΚΒΣ και άρθρου 6 ν. 2523/97 χρήσης, που το δικαίωμα του δημοσίου για συμπληρωματική εγγραφή παραγράφεται το πρώτον κατά την

3.....και ακολούθως το δικαίωμα του δημοσίου νομίμως παρατάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 22 ν. 4203/2013 και του άρθρου 22 ν. 4337/2015 μέχρι την, δεν τίθεται θέμα παραγραφής.

Για τα πρόστιμα όμως του ΚΒΣ και άρθρου 6 ν. 2523/97 της χρήσης ..., που το πρώτον παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για συμπληρωματική εγγραφή κατά την και δεδομένου ότι η παράταση της προθεσμίας παραγραφής με τις διατάξεις του άρθρου 2§1 ν. 4098/2012 μέχρι την δεν καταλαμβάνει τα πάσης φύσεως πρόστιμα, εφόσον ρητά δεν αναφέρονται σ' αυτά, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης 1623/2016 ΣτΕ, κρίνεται βάσιμος ο εν λόγω ισχυρισμός περί παραγραφής.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί μη νόμιμης έκδοσης των επίδικων πράξεων λόγω περαίωσης της υπόθεσης σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3697/2008

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, 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, 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 (ΔΕφίωαννίνων 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).

Στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα είχε περαιώσει τις υπό κρίση χρήσεις με τις διατάξεις του ν. 3259/2004 όμως η αξιοποίηση της από ...-... έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ αποτελεί νέο και νόμιμο στοιχείο και έχει πλήρη αποδεικτική ισχύ σύμφωνα με τη διάταξη του αρ. 171§4&1 του Κ.Δ.Δ. καθώς περιλαμβάνονται όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις καθώς και οι ενέργειες που έγιναν και οδήγησαν τον έλεγχο στη στοιχειοθέτηση των αποδοθεισών σε βάρος της ελεγχόμενης παραβάσεων. Συνεπώς, ορθώς εξεδόθησαν και κοινοποιήθηκαν συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου, αφού τα συμπληρωματικά στοιχεία γνωστοποιήθηκαν στη Δ.Ο.Υ. μετά την περαίωση με την αποδοχή του αρ. 59559/1 εκκαθαριστικού σημειώματος του ν. 3259/2004 για τις χρήσεις ... και

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί μη κοινοποίησης της εντολής ελέγχου

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και
- στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

2.Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.»

Συνεπώς από τα ανωτέρω, συνάγεται ότι η φορολογική αρχή δεν είχε υποχρέωση κοινοποίησης της σχετικής εντολής ελέγχου, επιπλέον σημειώνεται ότι τυχόν έλλειψη επίδοσης της εντολής ελέγχου δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα της πράξης, καθώς η προσφεύγουσα έλαβε γνώση του ελέγχου. Άλλωστε η προσφεύγουσα ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από την έλλειψη επίδοσης εντολής ελέγχου κατά το άρθρο 79 παρ. 5 περ. β Κ.Δ.Δ.. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί ακυρότητας των πράξεων λόγω ελλείψεως επίδοσης της εντολής ελέγχου πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί εσφαλμένου υπολογισμού του προστίμου

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν.2523/1997:«Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή .Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του

άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμα αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση 2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παρ., 3 και 4 του άρθ., 19 του παρόντος νόμου.»

Επειδή, περαιτέρω μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), επιβάλλεται στον λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου το πρόστιμο του άρθρου 55 παρ. 2δ', με το οποίο ορίζεται ότι : «Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.ΠΑ, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.32 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του Ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων:

α. Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π.. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π.....»

Επειδή, ακολούθως, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ.48 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι : «Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωση του προς τον Προϊστάμενο

της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 8 του ν. 4337/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται το άρθρο 55 παρ.2 δ του ν. 4174/2013 για παραβάσεις μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων .

Από τα ανωτέρω συνάγεται, ότι η νέα διάταξη του άρθρου 55 παρ. 2 ΚΦΔ στην ουσία αντικαθιστά την προηγούμενη του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997, στην περίπτωση που οι ανωτέρω παραβάσεις διαπράττονται από 26.7.2013 και εφεξής (ΠΟΛ 1210/2013). Για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι και 25.7.2013 έχει εφαρμογή το άρθρο 72 παρ. 32 του ως άνω νόμου, εφόσον το νέο καθεστώς "του άρθρου 55 παρ. 2" του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου.

Ο νομοθέτης λοιπόν του εν λόγω Κώδικα, χορήγησε, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 32, στον υπόχρεο την ως άνω αναφερθείσα δυνατότητα να υποβάλει, κατά βούληση, σχετικό αίτημα υπαγωγής του στις νέες ρυθμίσεις του άρθρου 55 παρ. 2, ακόμη και για φορολογικές παραβάσεις που φέρεται ότι διέπραξε πριν από την ημερομηνία ισχύος αυτών (26/7/2013), εφόσον ήθελε κρίνει ότι οι εν λόγω ρυθμίσεις είναι ευνοϊκότερες για το πρόσωπο του σε σχέση με τις προϊσχύουσες (Γνωμ. 32/2014 ΝΣΚ) . Έχει δε κριθεί, ότι η εκ μέρους του υπόχρεου παράλειψη υποβολής αίτησης, η οποία προβλέπεται ρητά ως προϋπόθεση για την υπαγωγή του σε νεότερο και ευνοϊκότερο καθεστώς κυρώσεων, έχει ως αποτέλεσμα την εφαρμογή των δυσμενέστερων προϊσχυουσών διατάξεων (ΣτΕ 120/13, 3957/12).

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, **η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της**. Συνεπώς, θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά

τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος έκδοσης της καταλογιστικής πράξης. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου** (βλ. ΣΤΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣΤΕ 3935/2012).

Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι, η υπαγωγή του υπόχρεου σε ευνοϊκότερο καθεστώς υπόκειται στην αποκλειστική επιλογή του, μέσω αιτήματος ενώπιον της αρμόδιας φορολογικής αρχής, σε ορισμένη προθεσμία τιθέμενη από το νόμο και όχι στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, κατά τον καταλογισμό του προστίμου. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο και έκτο ισχυρισμό περί άρνησης της μερικής εικονικότητας των επίμαχων στοιχείων – μη ανταπόκρισης της φορολογικής αρχής στο βάρος της απόδειξης της μερικής εικονικότητας, παράνομος ο εξωλογιστικός έλεγχος, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

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

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. 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο...»

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

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

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

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

Επίσης, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση. (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319).

Επειδή εν προκειμένω η φορολογική αρχή δεν οδηγήθηκε σε αυθαίρετο συμπέρασμα, αλλά απέδειξε την εικονικότητα των ληφθέντων, από την προσφεύγουσα επιχείρηση εικονικών τιμολογίων, την οποία αιτιολόγησε πλήρως αφού έλαβε υπόψη της και τα πορίσματα εκθέσεων ελέγχων άλλων υπηρεσιών (ΣΔΟΕ) που αφορούν τόσο την εκδότρια επιχείρηση όσο και την λήπτρια επιχείρηση, οι οποίες περιέχουν πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο, ως αναλυτικά περιγράφονται στο κεφάλαιο 4 «ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της από ...-2016 Έκθεσης ελέγχου του άρθρου 7 § 3&5 του ν. 4337/2015, της Δ.Ο.Υ. ..., η οποία έλαβε υπόψη τις διαπιστώσεις της από ...-2012 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου.

Από τα προεκτεθέντα είναι φανερό ότι η μερική εικονικότητα των επίμαχων παραστατικών στοιχειοθετείται, τόσο από την έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε και της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ. στον εκδότη, όσο και από την έκθεση του Κ.Β.Σ. που συντάχθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε και αφορά στην προσφεύγουσα και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος, περί του αντιθέτου ισχυρισμός, κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από .../2016, εκθέσεις ελέγχου άρθρου 7 § 3 & 5 του ν. 4337/2015, επανελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997, της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 4 του αρ. 30 του Π.Δ. 186/92 «4. Τα βιβλία και 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, ...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 αυτές αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3 ζ)....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 σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 «7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παρ. 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθαρίστων 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)».

Επειδή, στο άρθρο 30 παραγρ.8 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι :« Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παρ.3,4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.2 του Ν.2238/94, όπως ίσχυε: « Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως...γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης....». Ακολούθως η παρ. 3 του ίδιου άρθρου αναφέρει ότι : «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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 του Ν. 2238/94, όπως ίσχυε: 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....”.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ 32 παρ. 2 του ν. 2238/94 όπως αυτό ίσχυε: 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, καθώς και για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία που προβλέπονται για αυτές από τον Κ.Β.Σ. στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο κώδικα, ο κατά τα ανωτέρω συντελεστής προσαυξάνεται κατά 50%. 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 νόθευση φορολογικών στοιχείων:

Με τον 2992/20-3-2002, η συγκεκριμένη διάταξη αντικαταστάθηκε με την παρ. 8 του άρθρου 16 του Ν. 2992/2002 και ισχύει σύμφωνα με το άρθρο 48 του ίδιου νόμου από την ημερομηνία δημοσίευσης στο ΦΕΚ ήτοι από 20/3/2002 και μετά ως ακολούθως:

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

β) Στη διάπραξη μέσα στην ίδια χρήση περισσοτέρων της μιας παραβάσεων μη έκδοσης του προβλεπόμενου από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στοιχείου αξίας ή διακίνησης αγαθών, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. Αν διακινούνται αγαθά χωρίς το προβλεπόμενο συνοδευτικό στοιχείο, ακόμη και αν αυτό έχει εκδοθεί, θεωρείται ότι δεν εκδόθηκε.

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

δ) Στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης που υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τις δύο χιλιάδες εννιακόσια πενήντα (2.950) ευρώ. ..

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 καθαρά κέρδη δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το 85%.

Επειδή στην ΑΥΟ 1077160/10691/Β0012/ΠΟΛ.1228/20-9-2002 ορίζεται ότι: «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 16 του νόμου αυτού αντικαθίσταται η περίπτωση α της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994).

Με βάση τη νέα αυτή διάταξη, προστίθεται ως λόγος διπλασιασμού του ποσοστού προσαύξησης του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους από 50% σε 100% και η περίπτωση που η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται και στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία. Η ισχύς των διατάξεων αυτών, σύμφωνα με το άρθρο 48 του κοινοποιούμενου νόμου, αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 20-3-2002».

Επειδή, η διαπιστωθείσα παράβαση της αποδοχής και καταχώρησης στη χρήση πέντε (5) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 234.776,22€ είναι μεγάλης έκτασης και συγκεκριμένα ανέρχεται σε ποσοστό 11% σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα και σε ποσοστό 365% σε σχέση με τα καθαρά κέρδη, με αποτέλεσμα να μειώνονται σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα και περαιτέρω οι φορολογικές υποχρεώσεις της κρινόμενης χρήσης.

Επειδή, ομοίως στη χρήση η διαπιστωθείσα παράβαση της αποδοχής και καταχώρησης δεκατεσσάρων (14) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 160.000,04€ είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και συγκεκριμένα ανέρχεται σε ποσοστό 5,99% σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα και σε ποσοστό 150,73% σε σχέση με τα καθαρά κέρδη, με αποτέλεσμα να μειώνονται σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα και περαιτέρω οι φορολογικές υποχρεώσεις της κρινόμενης χρήσης.

Επειδή, από το σύστημα TAXIS προκύπτει ότι η προσφεύγουσα βαρύνεται με τις παραβάσεις της λήψης εικονικών και σε άλλες πέραν των κρινόμενων χρήσεων και συγκεκριμένα:

Στη χρήση ... Λήψη και καταχώρηση πέντε (5) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 234.776,22€, εκδόσεως του Γ.Σ. «....» (σχετ. ΑΕΠ .../-... ποσό προστίμου 46.955,24€).

Στη χρήση ... Λήψη και καταχώρηση δεκατεσσάρων (14) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 160.000,04€, εκδόσεως του Γ.Σ. «....» (σχετ. ΑΕΠ .../-... ποσό προστίμου 32.000,01€).

Στις χρήσεις ... και ... Λήψη και καταχώρηση επτά (7) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής αξίας, συνολικής καθαρής αξίας 220.000,00€, εκδόσεως του Γ.Σ. «....» (σχετ. ΑΕΠ .../-... ποσό προστίμου 44.000,00€).

Στη χρήση α) Λήψη εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 179.000,00€, εκδόσεως του Α.Σ. «...» -ΑΦΜ ... β) Λήψη ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, κατά το ποσό των 12.000,00€, εκδόσεως του Α.Σ. «...» -ΑΦΜ ... (σχετ. ΑΕΠ .../-... ποσό προστίμου 382.000,00€).

Στη χρήση α) Λήψη δεκατεσσάρων (14) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 218.000,00€, εκδόσεως του Α.Σ. «...» - ΑΦΜ ... β) Λήψη ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, κατά το ποσό των 5.000,00€, εκδόσεως του Α.Σ. «...» -ΑΦΜ ... (σχετ. ΑΕΠ .../-...-.... ποσό προστίμου 446.000,00€).

Στη χρήση Λήψη οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 100.000,00€, εκδόσεως του Α.Σ. «...» -ΑΦΜ ... (σχετ. ΑΕΠ .../..... ποσό προστίμου 200.000,00€).

Ως εκ τούτου, οι διαπιστωθείσες από τον έλεγχο παραβάσεις της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν αποτελούν μεμονωμένες παρατυπίες ή παραλείψεις, αλλά επαναλαμβανόμενες στις χρήσεις από 2001 έως 2004 και από 2006 έως 2008 και οφείλονται σε πρόθεση απόκρυψης φορολογητέας ύλης και ακολούθως η κατά σύστημα παραβατική συμπεριφορά έχει ως αποτέλεσμα τη μη εμφάνιση στα τηρούμενα βιβλία της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης (όπως πχ. των χρηματικών διαθεσίμων) κατά το μέρος της εικονικής αξίας της συναλλαγής και συνεπώς καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.

Επειδή, όπως προκύπτει με σαφήνεια από τις από ...-... εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ., της Δ.Ο.Υ., τα τηρηθέντα βιβλία του προσφεύγοντα για τις ελεγχόμενες χρήσεις έως κρίθηκαν ανακριβή, αφού υπάρχουν διαφορές μεγάλης έκτασης ανάμεσα στα δηλωθέντα ποσά και αυτά που καταλογίζει ο έλεγχος για τους λόγους που αναφέρονται αναλυτικά σ' αυτές, με αποτέλεσμα να κρίνεται αναγκαίος ο εξωλογιστικός έλεγχος για τις χρήσεις αυτές. Ως εκ τούτου, η προσφυγή του ελέγχου στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων είναι ορθή και βάσιμη.

Επειδή όμως κατά τον υπολογισμό του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της χρήσης ... (οικ. έτος) η Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε τη νεώτερη (δυσμενέστερη) διάταξη της παραγράφου 2 περ. α' του άρθρου 32 του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994), η οποία αντικαταστάθηκε με το ν. 2992/2002 και ισχύει από τη δημοσίευση αυτού, ήτοι από 20-3-2002 και μετά, με βάση την οποία προστέθηκε ως λόγος διπλασιασμού του ποσοστού προσαύξησης του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους από 50% σε 100% και η περίπτωση που η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία (σχετ. ΑΥΟ 1077160/10691/Β0012/ΠΟΛ.1228/20-9-2002).

Συνεπώς αναπροσαρμόζουμε την φορολογική υποχρέωση για το οικονομικό έτος ... (χρήση ...), λαμβάνοντας υπόψη τις σχετικές διατάξεις, όπως ίσχυαν κατά το κρινόμενο έτος ως ακολούθως:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟΝ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ

χρήσης ... (οικ. Έτους)

Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα	2.210.879,62€
Πλέον: Προσαύξηση λόγω ανακρίβειας	170.016,60€
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων εξωλογιστικού προσδ.	2.380.896,26€

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2002

Καθαρά κέρδη βάσει δήλωσης	80.409,47€
Πλέον αξία εικονικών τιμολογίων	234.776,22€
Σύνολο καθαρών κερδών λογιστικού ελέγχου	315.185,69€

Συντελεστής καθαρού κέρδους με βάση το λογιστικό προσδιορισμό =(Λογιστικά καθαρά κέρδη ελέγχου /ακαθάριστα έσοδα ελέγχου) *100 =(315.185,69 / 2.210.879,62) *100 = 14,26%.

ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ

Μ.Σ.Κ.Κ. 8405 25%. Ο προσαυξημένος ΜΣΚΚ έχει ως εξής: (25% + (25% *50%) =37,50%

Καθαρά κέρδη εξωλογιστικού προσδιορισμού = Ακαθάριστα έσοδα * ΣΚΚ = 2.380.896,26 * 37,50% = 892.836,10€.

Συνεπώς τα τελικά καθαρά κέρδη κατά εφαρμογή των ως άνω διατάξεων ανέρχονται στο ποσό των 892.836,10€, εφόσον τα προκύπτοντα καθαρά κέρδη με βάση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό είναι μεγαλύτερα από αυτά του λογιστικού.

Επειδή, ακολούθως η Δ.Ο.Υ. δεν αφαίρεσε το φόρο περαίωσης ν. 3259/2004, ήτοι το ποσό των 15.095,69€ και 12.332,85€ των οικονομικών ετών ... και αντίστοιχα, από τον κύριο φόρο, αλλά επιμεριστικά από τον κύριο και πρόσθετο φόρο, μη εφαρμόζοντας ορθά τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 9 §5 ν. 3259/2004, όπως ερμηνεύονται με την ΠΟΛ. 1068824/5195/ΔΕ-Β'/1093/1-9-2004 «...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» και συνεπώς αναπροσαρμόζουμε την οριστική φορολογική υποχρέωση, σύμφωνα με τα ως άνω οριζόμενα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της υπ' αριθμ./...-.... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «. . . .», με **Α.Φ.Μ.** ...,που εδρεύει στην, καθώς και:

α) την ακύρωση των παρακάτω πράξεων: 1) της **με αριθμ. .../.....** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο, 2) της **με αριθμ..../...-.....** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρ. 6 ν. 2523/1997 για χρήση, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης

β) την τροποποίηση των παρακάτω πράξεων: α) της **με αριθμ. .../...-....** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτος 2003, β) της με αριθμ. .../..... οριστικής πράξης επιβολής διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης

γ) την επικύρωση των παρακάτω πράξεων: α) της **με αριθμ. .../-...-....** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο, β) της **με αριθμ..../...-....** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης, **γ) της με αριθμ..../...-.....** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης, **δ) της με αριθμ..../...-....** πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρ. 6 ν. 2523/1997 χρήσης

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση για τη διαχειριστική περίοδο

Α. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. με αριθμό .../...-.....: 0€ για τη χρήση

Β. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (αρ 6 του ν. 2523/1997) με αριθμό .../.....: 0€ για τη χρήση

Γ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ με αριθμό .../...-.....: 160.279,28 € για τη χρήση

Δ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος .../...-..... οικ. έτους

Οικονομικό έτος 2002	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ σε €	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ σε €	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ σε €	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ €
Φορολογητέα κέρδη	64.327,57	1.139.905,03	842.293,00	777.965,43
Φόρος που αναλογεί	16.081,89	284.976,26	210.573,25	194.491,36
Μείον φόρος που προκαταβλήθηκε	7.707,99	7.707,99	7.707,99	

Φόρος που καταβλήθηκε βάσει Ν. 3259/2004		6.793,06	15.095,69	15.095,69
Χρεωστικό ποσό	8.373,91	270.475,21	187.769,57	179.395,66
Προκαταβολή φόρου	8.845,04	8.845,04	8.845,04	
Τέλη χαρτοσήμου κερδών	1.148,71	11.904,48	8.928,36	7.779,65
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	229,74	2.380,90	1.785,67	1.555,93
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	-	314.521,56	215.274,79	215.274,79
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας		12.906,92	9.335,58	9.335,58
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου		2.581,38	1.867,12	1.867,12
Σύνολο φόρου για καταβολή	18.597,40	623.615,49	433.806,13	415.208,73

⋮

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση για τη διαχειριστική περίοδο

Α. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. με αριθμό .../.....: 32.000,01€ για τη χρήση

Β. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (αρ 6 του ν. 2523/1997) με αριθμό .../.....: 86.400,00 € για τη χρήση

Γ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ με αριθμό .../....-.....: 144.663,31 € για τη χρήση ...

Δ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος .../....-..... οικ. έτους ...

Οικονομικό έτος 2003	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ σε €	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ σε €	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ σε €	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ €
Φορολογητέα κέρδη	106.147,80	1.366.815,22	1.366.815,22	1.260.667,42
Φόρος που αναλογεί	26.536,95	341.703,81	341.703,81	315.166,86
Μείον φόρος που προκαταβλήθηκε	8.845,04	8.845,04	8.845,04	
Φόρος που καταβλήθηκε βάσει Ν. 3259/2004	-	5.549,78	12.332,85	12.332,85
Φόρος χρεωστικό ποσό	17.691,91	327.308,99	320.525,92	302.834,01
Προκαταβολή φόρου	14.595,32	14.595,32	14.595,32	
Τέλη χαρτοσήμου κερδών	1.769,13	14.375,80	14.375,80	12.606,67
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	353,83	2.875,16	2.875,16	2.521,33
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	-	371.417,16	363.400,81	363.400,81
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας		15.128,00	15.128,00	15.128,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου		3.025,60	3.025,60	3.025,60
Σύνολο φόρου για καταβολή	34.410,19	748.726,03	733.926,61	<u>699.516,42</u>

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

**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

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.