



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη : 18/04/2017

Αριθμός απόφασης: 980

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ...-**2016** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της «. . του ...» – **Α.Φ.Μ.** ..., με διεύθυνση έδρας επί της οδού ...- Τ.Κ. ... -... και δραστηριότητα Υπηρεσίες κινητής τηλεφωνίας, η οποία έκανε διακοπή εργασιών στις 31/03/2009 κατά: α) της με αριθμό .../...-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2009, β) της με αριθμό .../...-**2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 και γ) της με αριθμό .../...-**2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από ...-2016 απόψεις της Δ.Ο.Υ. ..., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από ...-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, 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' αριθμ. .../...-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., οικον. έτους 2009 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 91.928,45 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 123.983,63 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 215.912,08 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../...-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 26,39 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 31,67 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 58,06 €.

-Με την υπ' αριθμ. .../...-2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 314.285,41 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στη χρήση 2008 από την Δ.Ο.Υ. ..., με βάση την ΠΟΛ 1037/2005, τις διατάξεις των άρθρων 66 του ν. 2238/1994, 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α .../02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../...-2016 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., που εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση των υπ' αριθμ. .../...-2014 και .../...-2015 εντολών ελέγχου.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν πληροφορίες για πιθανή, μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγή, από την επιχείρηση " . . . " και των συγγενών ή συνεργαζόμενων με αυτήν επιχειρήσεων, μία εκ των οποίων είναι και η προσφεύγουσα.

Σημειώνεται ότι πριν τον παρόντα έλεγχο, τα βιβλία και στοιχεία που τηρήθηκαν από την προσφεύγουσα επιχείρηση κατά τη χρονική περίοδο από 05/05/2008 έως 31/03/2009, κατασχέθηκαν από το ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνσης Ηπείρου - Δυτ. Μακεδονίας & Β. Ιονίων νήσων με τις υπ' αρ. .../2010, .../2010 & .../2015 εκθέσεις κατάσχεσης.

Με βάση τα παραπάνω στάλθηκαν διάφορα δελτία πληροφοριών και απαντήσεις μεταξύ των εμπλεκόμενων υπηρεσιών, εκ των οποίων περιήλθαν σε γνώση της Δ.Ο.Υ. ... τα παρακάτω :

1. Το αρ. πρωτ. .../-2015 δελτίο πληροφοριών του 8^{ου} ειδικού συνεργείου ελέγχου προς τη Δ.Ο.Υ ... και η με αρ. πρωτ. .../-2015 απάντηση.
2. Το αρ. πρωτ. .../-2015 δελτίο πληροφοριών του 8^{ου} ειδικού συνεργείου ελέγχου προς το ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνσης Ηπείρου - Δυτ. Μακεδονίας & Β. Ιονίων νήσων και η με αρ. πρωτ. .../-2015 απάντηση.
3. Το αρ. πρωτ. .../-2013 δελτίο πληροφοριών του 9^{ου} ειδικού συνεργείου ελέγχου προς τη Δ.Ο.Υ ... και η με αρ. πρωτ. .../-2015 απάντηση.
4. Το αρ. πρωτ. .../-2015 δελτίο πληροφοριών του 11^{ου} ειδικού συνεργείου ελέγχου προς το ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνσης Ηπείρου - Δυτ. Μακεδονίας & Β. Ιονίων νήσων και η με αρ. πρωτ. .../-2015 απάντηση.

Από την επεξεργασία των βιβλίων, στοιχείων και λοιπών δεδομένων από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα λειτουργεί ως ενδιάμεσος μεταπωλητής χονδρικής καρτών κινητής και σταθερής τηλεφωνίας, με συγκεκριμένους προμηθευτές και πελάτες, όπως εμφανίζονται μέσω συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων προμηθευτών - πελατών στους παρακάτω πίνακες:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ

α/α	Επωνυμία	ΑΦΜ	Πλήθος στοιχείων	Αξία στοιχείων
1			327	5.806.963,68
2		...	32	368.715,16
3		...	5	66.871,50
ΣΥΝΟΛΟ				6.242.550,34
ΣΥΝΟΛΟ ΑΓΟΡΩΝ ΧΡΗΣΗΣ				6.244.862,60

Στις δύο πρώτες εταιρίες, πρόεδρος του ΔΣ και διευθύνων σύμβουλος είναι ο «. . . .» με ΑΦΜ, στη δε τρίτη είναι διαχειριστής.

Επίσης προκύπτει ότι όλες οι κάρτες πωλήθηκαν σε τρεις συγκεκριμένες επιχειρήσεις, όπως αυτές εμφανίζονται στο παρακάτω πίνακα :

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΕΛΑΤΩΝ

α/α	Επωνυμία	ΑΦΜ	Πλήθος στοιχείων	Αξία στοιχείων
1	...	...	93	986.914,04

2		...	92	1.042.818,63
3	...	...	28	3.675.448,43
ΣΥΝΟΛΟ				5.705.181,10
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΧΟΝΔΡΙΚΗ ΠΩΛΗΣΗ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ				5.710.025,64

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο με βάση το άρθρο 2 της ΑΥΟ ΠΟΛ 1037/2005, διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

- Η αξία των χονδρικών πωλήσεων, υπολείπεται σημαντικά της αξίας των αγορών.

- Διενεργήθηκε κλειστή αποθήκη κατ' είδος και ποσότητα για αγορές από την επιχ/ση ". . . ." και δεν διαπιστώθηκαν διαφορές, καθόσον το σύνολο σχεδόν των αγαθών - καρτών διακινήθηκε με φορολογικά στοιχεία έκδοσης της "." , με παράδοση στην έδρα των πελατών , με την επιχείρηση της προσφεύγουσας να αποτελεί τον ενδιάμεσο μεταπωλητή, με πλήρη συμφωνία κατά είδος και ποσότητα των τιμολογίων που αφορούν την αγορά των αγαθών, με αυτά των πωλήσεων.

- Το αδιάθετο υπόλοιπο από τις κάρτες που αγοράσθηκαν από την «. . .» είναι ελάχιστο, με συνολική αξία 16.051,00 €.

- Διαπιστώθηκε ότι σε εννέα περιπτώσεις πραγματοποιήθηκαν αγορές καρτών με τιμή πάνω από την ονομαστική αξία ή την αξία λιανικής πώλησης αυτών, γεγονός που δεν συνάδει ούτε στον κοινό νομικό ούτε στα συναλλακτικά ήθη της αγοράς.

Ως εκ τούτου, τα σχετικά τιμολόγια που εκδόθηκαν από την επιχείρηση ". . ." προς την προσφεύγουσα, θεωρήθηκαν από τον έλεγχο μερικώς εικονικά, με εικονική **την συγκεκριμένη υπερβάλλουσα αξία των 144.275,91 €**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 , 18 και του άρθρου 19 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) & άρθρ. 19 του ν. 2523/97, όπως ισχύουν μετά τις τροποποιήσεις που επήλθαν με τις διατάξεις των Ν. 4174/2013 & Ν. 4337/2015.

- Διενεργήθηκε κλειστή αποθήκη κατ' είδος και ποσότητα για αγορές από την επιχ/ση ". . . ." και δεν διαπιστώθηκαν διαφορές, καθόσον το σύνολο σχεδόν των αγαθών - καρτών διακινήθηκε με φορολογικά στοιχεία έκδοσης της επιχ/σης "." , με παράδοση στην έδρα των πελατών, με την προσφεύγουσα να αποτελεί τον ενδιάμεσο μεταπωλητή, με πλήρη συμφωνία κατά είδος και ποσότητα των τιμολογίων που αφορούν την αγορά των αγαθών, με αυτά των πωλήσεων.

- Δεν προέκυψε αδιάθετο υπόλοιπο από τις κάρτες που αγοράσθηκαν από την «. . .».

Το σύνολο των τιμολογίων που εκδόθηκαν από την επιχείρηση "... .." ΑΦΜ ..., με έδρα στα ..., προς την προσφεύγουσα, περιλαμβάνονται στον παρακάτω πίνακα:

ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ (ΤΠ-ΔΑ)					
Αρ.	ημερομηνία	ΕΙΔΟΣ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΑΞΙΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
23	04/12/08	Κάρτα vodafone 20 €	750 τεμ.	14.631,50	Ανύπαρκτη συναλλαγή

24	12/12/08	Κάρτα wind 10 €	1500 τεμ.	14.955,00	Ανύπαρκτη συναλλαγή
25	18/12/08	Κάρτα vodafone 20 €	700 τεμ.	13.657,00	Ανύπαρκτη συναλλαγή
26	23/12/08	Κάρτα vodafone 20 €	200 τεμ.	13.872,00	Ανύπαρκτη συναλλαγή
26	23/12/08	Κάρτα wind 10 €	1000 τεμ.		
27	29/12/08	Κάρτα vodafone 20 €	500 τεμ.	9.755,00	Ανύπαρκτη συναλλαγή
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΩΝ				66.871,50	

Τα παραπάνω Τ.Π - ΔΑ, θεωρήθηκαν από τον έλεγχο εικονικά, (ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους), καθόσον:

Πρώτον: Το 11° ειδικό συνεργείο ελέγχου με το αρ πρωτ. .../...2015 ΔΑΠ προς το ΣΔΟΕ ΠΕΡΙΦ. Δ/ΝΣΗ ΗΠΕΙΡΟΥ, ΔΥΤ. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ & ΙΟΝΙΩΝ ΝΗΣΩΝ, αναφέρει ότι έπειτα από κλειστή αποθήκη που διενεργήθηκε στην επιχείρηση "...", ΑΦΜ ..., διαπιστώθηκε ότι αυτή δεν διέθετε τη συγκεκριμένη χρονική στιγμή τα αποθέματα που περιγράφονται στα αρ. 23/04/12/08, 25/18/12/08, 26/23/12/08 και 27/29/12/08 Τ.Π. -ΔΑ.

Δεύτερον: Στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία διακίνησης των αγαθών δεν αναγράφεται το μέσον μεταφοράς των αγαθών, τα οποία παραδόθηκαν στην έδρα του πωλητή, ήτοι της επιχείρησης "...", και μεταφέρθηκαν με ευθύνη του αγοραστή.

Τρίτον: Δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο παραστατικά πληρωμής μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου, καθόσον η αξία των συναλλαγών υπερβαίνει τις 3.000,00 €.

Τέτατον: η προμηθεύτρια εταιρία είναι εκδότης σωρείας εικονικών φορολογικών στοιχείων από ήδη διαπιστωμένες παραβάσεις, τόσο για τη χρήση 2008, όσο και σε προγενέστερες και μεταγενέστερες χρήσεις.

Πέμπτον: προκύπτει από τα εκδοθέντα στοιχεία της προσφεύγουσας, ότι οι συγκεκριμένες αγορές δεν διατέθηκαν στη χονδρική πώληση και, δεν βρέθηκαν στην απογραφή λήξης την 31/12/2008, γεγονός που σημαίνει ότι αυτές θα έπρεπε να είχαν διατεθεί στη λιανική πώληση. Το μέγεθος της επιχείρησης, ήτοι το εμβαδόν καταστήματος, μη διάθεση προσωπικού, η θέση στην αγορά, σε συνδυασμό με το μέγεθος του αγοραστικού κοινού (πόλη τις ... όπου λειτουργούν και τις συναφείς επιχειρήσεις μεγαλύτερου μεγέθους), δεν δικαιολογούν τη δυνατότητα πώλησης στο συγκεκριμένο χρονικό διάστημα των εν λόγω αγαθών - καρτών.

Ως εκ τούτου από τον έλεγχο θεωρείται ότι η προσφεύγουσα, έλαβε εικονικά Τ.Π.- ΔΑ σε πέντε (5) περιπτώσεις, για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους, με συνολική αξία το ποσό των 66.871,50 €, όπως αυτές περιγράφονται στον παραπάνω πίνακα, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12 , 18 και του άρθρου 19 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) & άρθρ. 19 του ν. 2523/97, όπως ισχύουν μετά τις τροποποιήσεις που επήλθαν με τις διατάξεις των Ν. 4174/2013 & Ν.4337/2015.

- Ως προς τις λιανικές πωλήσεις, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις του ελέγχου προκύπτει ότι:

α) Όλες σχεδόν οι κάρτες, που αγοράσθηκαν από τις επιχειρήσεις «. . .» και «. . . .», διατέθηκαν στη χονδρική πώληση, πλην ελαχίστων.

β) Το υπόλοιπο των ειδών το οποίο απομένει για διάθεση στη λιανική πώληση ανέρχεται στο ποσό των 15.072,66€.

γ) Όπως προκύπτει από τις καταχωρίσεις στα τηρούμενα βιβλία και από τα στελέχη της αρ. μητρώου Φορολογικής Ταμειακής Μηχανής, από την προσφεύγουσα, εκδόθηκαν τα υπ' αρ. 1 έως 134 ημερήσια δελτία «Ζ» , με συνολική αξία 589.638,78 €.

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε σύνολο λιανικών πωλήσεων ύψους 589.638,78 €, ενώ διέθετε αποθέματα μόνο 15.072,66 € και ο έλεγχος διαπίστωσε ότι διενήργησε εικονικές πωλήσεις ύψους: $589.638,78 - 15.072,66 = 574.566,12$ €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 13 , 18 και του άρθρου 19 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) & άρθρ. 19 του ν. 2523/97, όπως ισχύουν μετά τις τροποποιήσεις που επήλθαν με τις διατάξεις των Ν. 4174/2013 & Ν.4337/2015.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή, καθόσον το είδος των παραβάσεων και η έκταση αυτών καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας για την υπό κρίση χρήση, εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 32 του ν. 2238/94 και 30 του ΠΔ 186/92. Ο προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 παρ. 2 και 32 του ν. 2238/94.

Καταλογίστηκε επίσης το αντίστοιχο πρόστιμο επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, λόγω της λήψης και έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων για την υπό κρίση χρήση.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../...-2016 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Μη ύπαρξη εικονικότητας λόγω μη συνδρομής του στοιχείου της ανύπαρκτης συναλλαγής. Προϋπόθεση *sine qua non*, προκειμένου να καταλογισθεί η εικονικότητα είναι η ολική ή μερική ανυπαρξία συναλλαγής. Τα τιμολόγια που εξέδωσαν οι προμηθευτές με αυξημένες τιμές μονάδος, σε σχέση με την ενδεικτική τιμή πώλησης, σε καμία περίπτωση δεν συνιστούν μερικώς ή ολικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία καθότι αντιστοιχούσαν σε πραγματικές συναλλαγές για τις οποίες επέκειτο, καθόσον είχε ήδη συμφωνηθεί, η εκ των υστέρων έκπτωση διά της εκδόσεως πιστωτικών τιμολογίων, οι δε αποδείξεις λιανικής πώλησης σε καμία περίπτωση δεν μπορούν να θεωρηθούν εικονικές. Η φορολογική αρχή έχει την υποχρέωση να αποδείξει με πλήρη και αδιαμφισβήτητο τρόπο την εικονικότητα των συναλλαγών και όχι με τρόπο τεκμαρτό. Μη νόμιμη

απόρριψη των βιβλίων. Μη νόμιμος ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων.

- 2) Σε περίπτωση που η πράξη τυγχάνει τιμωρητέα, εφαρμογή της αρχής της επεικεστέρας διατάξεως. Εκ των σχετικών διατάξεων, την επεικεστέρα μεταχείριση επιβάλλει η υποπερίπτωση δδ' της περίπτωσης γ της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 ή οποιαδήποτε άλλη καταργηθείσα διάταξη του ν. 4174/2013, εμπρόθεσμα σχετικό αίτημα όπως απαιτούν οι διατάξεις της παραγράφου 32 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, για το ενδεχόμενο που ήθελε θεωρηθεί απαραίτητο σχετικό αίτημα για την εφαρμογή των σχετικών επεικέστερων διατάξεων.
- 3) Συνδρομή των διατάξεων του άρθρου 39 του ν. 2238/1994. Στο άρθρο 39 του ν. 2238/1994 όπως ίσχυε στην κρινόμενη χρήση ορίζονταν τα εξής: «1. Όταν μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων ή μεταξύ αλλοδαπής και ημεδαπής επιχείρησης συνάπτονται συμβάσεις αγοραπωλησίας ή παροχής υπηρεσιών και κατά τις συμβάσεις αυτές το τίμημα ή το αντάλλαγμα ορίζεται αδικαιολόγητα σε ποσό ανώτερο ή κατώτερο, κατά περίπτωση, από εκείνο που θα πραγματοποιείτο, αν η σύμβαση γινόταν με άλλο πρόσωπο με τις συνθήκες που επικρατούν στην αγορά κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης, η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται κατά τεκμήριο κέρδος της επιχείρησης, η οποία εισέπραξε μικρότερο ή πλήρωσε μεγαλύτερο, κατά περίπτωση, τίμημα ή αντάλλαγμα. Η διαφορά αυτή προσαυξάνει τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης που προκύπτουν από τα βιβλία της, χωρίς να επηρεάζει το κύρος των βιβλίων και στοιχείων.
- 4) Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου. Σε κάθε περίπτωση το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει φόρο και πρόστιμο έχει παραγραφεί.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί της μη ύπαρξης εικονικότητας στις συναλλαγές, περί μη νόμιμης απόρριψης των βιβλίων και του μη νόμιμου προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....»

Επειδή στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»****

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου 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, «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 Σ.), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' Σ.), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' Σ.) και του τεκμηρίου αθωότητας, ..., το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση

(πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.) Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, **όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”)**, ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)...» (ΣτΕ 884/2016).

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι **αυθαίρετος**, αφού οι από .../2016 οικείες εκθέσεις Μερικού Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Κ.Β.Σ. του αρμόδιου ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ..., περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην μερική εικονικότητα και στην εικονικότητα αντίστοιχα, των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας περί «εσφαλμένης εκτίμησης» των πραγματικών περιστατικών και «της μη επαρκούς τεκμηρίωσης της εικονικότητας» των συναλλαγών, στις εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται τα ακόλουθα:

α) Ως προς τη λήψη μερικώς εικονικών Τ.Π.Υ, για αγορά καρτών κινητής & σταθερής τηλεφωνίας από την επιχείρηση", σε εννέα περιπτώσεις, τα οποία θεωρήθηκαν από τον

έλεγχο μερικώς εικονικά και των οποίων η μερικώς εικονική αξία προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο ποσό των 144.275,91 €.

Η συγκεκριμένη παράβαση καταλογίστηκε διότι διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι όλα τα εμπορεύματα (κάρτες κινητής τηλεφωνίας) μεταπωλήθηκαν - τιμολογήθηκαν σε τιμές μειωμένες σε σχέση με την τιμή αγοράς σε ποσοστό περίπου 5%, γεγονός που δεν είναι σύνηθες στην αγορά. Παρόλο που το γεγονός αυτό δεν αποτελεί από μόνο του αποδεικτικό στοιχείο εικονικότητας συναλλαγών, καθόσον είναι πιθανό να συμβεί στις επικρατούσες συνθήκες των αγορών, ωστόσο η συγκεκριμένη παράβαση καταλογίστηκε καθόσον η τιμή αγοράς των καρτών είναι μεγαλύτερη από την ονομαστική τους αξία, π.χ. κάρτα των 10,00 € αγοράσθηκε 19,00 €, των 20,00 € αγοράσθηκε 38,00 € κλπ., γεγονός που δεν συνάδει ούτε με τον κοινό νομ, ούτε στα συναλλακτικά ήθη της αγοράς, όπως αναλυτικά αναφέρεται στις εκθέσεις ελέγχου. Επίσης στην προμηθεύτρια επιχείρηση έχει καταλογιστεί πλήθος παραβάσεων για έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, τόσο για την υπό κρίση χρήση, όσο και για προγενέστερες και μεταγενέστερες.

β) Ως προς τη λήψη εικονικών Τ.Π.- ΔΑ σε πέντε περιπτώσεις , με συνολική αξία 66.871,50 €, από την επιχείρηση ".....", η συγκεκριμένη παράβαση καταλογίστηκε διότι διαπιστώθηκαν για τον εκδότη τα αναφερόμενα στις σελ. 5-6 της παρούσας, δηλαδή ότι από τον έλεγχο κλειστής αποθήκης διαπιστώθηκε ότι ο εκδότης δεν διέθετε τη συγκεκριμένη χρονική στιγμή τα αποθέματα που περιγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια, στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία διακίνησης των αγαθών δεν αναγράφεται το μέσον μεταφοράς των αγαθών, δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο παραστατικά πληρωμής μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου, καθώς και ότι η προμηθεύτρια εταιρία είναι εκδότης σωρείας εικονικών φορολογικών στοιχείων από ήδη διαπιστωμένες παραβάσεις, τόσο για τη χρήση 2008, όσο και σε προγενέστερες και μεταγενέστερες χρήσεις.

Επίσης, όπως προκύπτει από τα εκδοθέντα στοιχεία της προσφεύγουσας, οι συγκεκριμένες αγορές δεν διατέθηκαν στη χονδρική πώληση και επίσης, δεν βρέθηκαν στην απογραφή λήξης της 31/12/2008, γεγονός που σημαίνει ότι αυτές θα έπρεπε να είχαν διατεθεί στη λιανική πώληση. Το μέγεθος όμως της επιχείρησης, ήτοι εμβαδόν καταστήματος, μη διάθεση προσωπικού, θέση στην αγορά, σε συνδυασμό με το μέγεθος του αγοραστικού κοινού (πόλη της όπου λειτουργούν και άλλες συναφείς επιχειρήσεις μεγαλύτερου μεγέθους), δεν δικαιολογούν τη δυνατότητα πώλησης στο συγκεκριμένο χρονικό διάστημα των εν λόγω αγαθών - καρτών.

γ) Ως προς την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων από ΦΤΜ, τα οποία περιλαμβάνονται στα αρ. 1 έως 134 «Ζ», που βρέθηκαν καταχωρημένα στα τηρούμενα βιβλία, συνολικής αξίας 589.638,78 €, με μερικώς εικονική αξία η οποία προσδιορίστηκε από τον έλεγχο και ανέρχεται σε 574.566,12 €.

Επειδή, στο άρθρο 12 παρ. 13 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι: «13. Για τις επιστροφές και τις εκπτώσεις ή άλλες διαφορές, εκτός του Φ.Π.Α, οι οποίες αναφέρονται σε προηγούμενες συναλλαγές, εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο από τον εκδότη του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που εκδόθηκε αντί τιμολογίου, στο οποίο αναγράφονται, εκτός των στοιχείων των συμβαλλομένων, το είδος, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή και η αξία κατά συντελεστή Φ.Π.Α, των επιστρεφόμενων αγαθών, το ποσό των εκπτώσεων και των τυχόν διαφορών, ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των στοιχείων της συναλλαγής που αφορά η επιστροφή ή η παρεχόμενη έκπτωση, καθώς και ο Φ.Π.Α. Επί εκπτώσεων που υπολογίζονται με βάση τις πωλήσεις δεν απαιτείται η αναγραφή των πιο πάνω αριθμών. Πιστωτικό τιμολόγιο για το ΦΠΑ, εκδίδεται μόνο σε περιπτώσεις που προβλέπεται αυτό ρητά από σχετικές διατάξεις».

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ. 5 του ν. 2859/2000 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «5. Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται: α) Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπτώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν. Ειδικότερα, προκειμένου για εκπτώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών, λαμβάνονται υπόψη, εφόσον τα παρεχόμενα ποσοστά εκπτώσεων γνωστοποιούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πωλητή ή του παρέχοντος τις υπηρεσίες, τουλάχιστον τέσσερις (4) μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους.....»

Επειδή, για την εν λόγω παράβαση και η ίδια η προσφεύγουσα αποδέχεται ότι η έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης αφορά ανύπαρκτες συναλλαγές.

Το γεγονός ότι αυτές εκδόθηκαν προκειμένου να μην εμφανίζει ζημίες ή λόγω της μη λήψης πιστωτικού τιμολογίου από τους προμηθευτές δεν αναιρεί το ανύπαρκτο των συναλλαγών και επίσης ο τρόπος αντιμετώπισης, που επικαλείται η προσφεύγουσα, δεν προβλέπεται από τις διατάξεις του ΚΒΣ. είναι αυθαίρετος, καθιστά τα βιβλία και στοιχεία αναξιόπιστα και οδηγεί σε αδυναμία των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή, η εξόφληση των συναλλαγών με εικονικά ή πλαστά στοιχεία γίνεται τις περισσότερες φορές με καταβολή μετρητών σε όποιο ύψος και αν ανέρχονται αυτές, διότι η μέθοδος αυτή στερεί από τον έλεγχο την δυνατότητα περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Η ίδια τακτική ακολουθείται ακόμη και μετά την 01-05-2002 που ίσχυε το αρ. 18§2 του Π.Δ.186/92 και όριζε ότι «για την απόδειξη της συναλλαγής από τον λήπτη του φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000,00 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή, για συναλλαγές που διενεργούνται από την 20-03-2002 και μετά». Λόγω των παραπάνω, η έκδοση τιμολογίων με συνολική αξία λίγο μικρότερη των 15.000,00 ευρώ και η πληρωμή τους με

μετρητά είναι συνηθισμένη σε συναλλαγές εικονικών τιμολογίων, ειδικά μετά την 01.05.2002 που ίσχυαν τα προαναφερόμενα και αποτελεί ισχυρή ένδειξη εικονικότητας των τιμολογίων.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ., κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε **στοιχεία** που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Η κατάργηση της διάταξης του άρθρου 43 παρ.3 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Σ., σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται, εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ' ουσία αντικατάσταση της από τη διάταξη του άρθρου 18 παρ.2 του ισχύοντος Κ.Β.Σ., δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μιας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της, καθόσον δεν προσιδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μια συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία, (σχετ. η γνωμ. ΝΣΚ 572/2011).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 του ΠΔ 186/1992 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων» παρ 4 ορίζεται ότι: «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)****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)****ε)** 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 παρ. 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περ. στ² και θ² της παραγράφου αυτής.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ 7 του ΠΔ 186/1992 ορίζουν ότι «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 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 8 του Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: «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.» Η παράγραφος 8 τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 7 του νόμου 3052/2002 και ισχύει από 1/1/2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. [2238/1994](#) ορίζεται ότι: «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.»

Επειδή, στο άρθρο 32 § 2 του ν. [2238/94](#) ορίζεται ότι: «2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι

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

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: ... γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων. Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)».

Επειδή, κρίνεται σκόπιμο να γίνει αναφορά στις πρόσφατες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 4605/2013, 3167-3170/2013, 1325/2012, 789/2010, 1165 και 1171/2009), με τις οποίες έχει κριθεί ότι το σύστημα του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, στο μέτρο που συνοδεύεται από επαρκείς εγγυήσεις προστασίας του φορολογουμένου, δεν αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, και ότι ούτε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός ούτε η προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους αποτελούν κυρώσεις, καθώς αποσκοπούν στην εξεύρεση του πραγματικού εισοδήματος και της αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας των επιχειρήσεων, για τις οποίες, λόγω της μη τήρησης βιβλίων, προκύπτει αδυναμία ασφαλούς προσδιορισμού του εισοδήματός τους. Σε κάθε περίπτωση, ο καθορισμός από το νόμο ενός μόνο συντελεστή κέρδους για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων, στην περίπτωση που αυτές δεν τηρούν επαρκή και ειλικρινή βιβλία, συνάδει προς το Σύνταγμα και δη προς την διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 περί αναλογικότητας, δεδομένου ότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζει τον καίριο σκοπό δημοσίου συμφέροντος της

αποφυγής συναλλαγών κατά την επιλογή του εφαρμοστέου συντελεστή (πρβλ. ΣτΕ 3474/2011 Ολομ., 1800/2012, αποφ. ΔΕΚ της 12.7.2001, υποθ -262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εφόσον δε κατά τα ανωτέρω η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, δεν διαθέτει ευχέρεια να προσδιορίσει το ύψος του συντελεστή καθαρού κέρδους, δεν τίθεται θέμα παραβίασεως του δικαιώματος παροχής εννόμου προστασίας, ως εκ του ότι ούτε το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει τέτοια εξουσία (πρβλ. ΣτΕ 2402/2010 7μ.).

Επειδή στην υπό εξέταση περίπτωση τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν για τη χρήση 2008 ανακριβή λόγω του ότι οι παρατυπίες και παραλείψεις ήταν μεγάλης έκτασης (ποσοστό που υπερβαίνει το 5%) με αποτέλεσμα την αδυναμία διενέργειας περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων και ορθώς τα βιβλία κρίθηκαν για αυτή τη διαχειριστική περίοδο ανακριβή και τα αποτελέσματα προσδιορίσθηκαν λογιστικώς και εξωλογιστικώς. Άλλωστε, τα ακαθάριστα έσοδα και τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994) κατά περίπτωση, συγκρίνονται και λαμβάνονται υπόψη τα μεγαλύτερα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος καθώς και για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προχώρησε σε φορολόγηση των εξωλογιστικώς προσδιορισθέντων κερδών τα οποία ήταν μεγαλύτερα από τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα.

Συνεπώς οι παραπάνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αναφορικά με τον δεύτερο και τρίτο και ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι σε περίπτωση που η πράξη τυγχάνει τιμωρητέα, εφαρμογή της αρχής της επιεικεστέρας διατάξεως που επιβάλλει η υποπερίπτωση δδ' της περίπτωσης γ της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 ή οποιαδήποτε άλλη καταργηθείσα διάταξη του ν. 4174/2013 και ως προς τη συνδρομή των διατάξεων του άρθρου 39 του ν. 2238/1994 που επικαλείται

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 4 & 5 του Ν.4337/2015 καταργήθηκαν ρητά οι διατάξεις των παρ. 1 & 2 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013.

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ.3 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17/10/2015) ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 , αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:α)..... β) Για παραβάσεις που αφορούν **έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών**, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, **ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας** γ).....» και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου νόμου έπαψε να ισχύει από 17/10/2015 και μετά.

Επειδή, με την παρ. 6 του παραπάνω άρθρου του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 (Α'179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος...»

Επειδή, με τις παρ. 3 και 7 του άρθρου 39 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «3. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων **εφαρμόζονται για τις επιχειρήσεις που συνδέονται με σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, λόγω συμμετοχής της μιας στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της άλλης ή λόγω συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των δύο επιχειρήσεων.** 7. Σε βάρος των επιχειρήσεων για τις οποίες συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου αυτού, επιβάλλεται πρόστιμο που υπολογίζεται σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των επιπλέον καθαρών κερδών που προκύπτουν από τις διατάξεις του άρθρου αυτού. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται ανεξάρτητα από την τυχόν επιβολή πρόσθετων φόρων, προσαυξήσεων και λοιπών κυρώσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις που ισχύουν και καταβάλλεται εφάπαξ εντός του επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου γίνεται η βεβαίωση.....».

Επειδή, οι διατάξεις του παραπάνω άρθρου εφαρμόζονται εφόσον η ημεδαπή εταιρία τελεί υπό τον έλεγχο της αλλοδαπής, λόγω συμμετοχής της δεύτερης στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της πρώτης, ή εφόσον πρόκειται για ημεδαπές επιχειρήσεις, όταν υπάρχει μεταξύ τους σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, (συνδεδεμένες επιχειρήσεις), οι παραπάνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι και απαράδεκτα προβαλλόμενοι.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων ή τελών

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **περί παραγραφής** της αξίωσης του Δημοσίου πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

-Με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 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.*»

Επειδή, στο άρθρο 57 του Ν.2859/2000 ρητά ορίζεται ότι: «*1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.*».

Επειδή, στο άρθρο 9§5 του Ν.2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «*οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.*».

Τέλος με τους παρακάτω νόμους παρατάθηκε διαδοχικά το δικαίωμα του δημοσίου ως ακολούθως:

Σύμφωνα με το άρθρο 87 του Ν. 4316/2014 ορίζει 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 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1)*

έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: ... β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή...».

Σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4337/2015 που ορίζει ότι : «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...».

Επειδή, όπως πρόσφατα έχει γίνει δεκτό από το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣΤΕ 888/2016), «ο νομοθέτης δύναται να παρατείνει τον χρόνο παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς βεβαίωση και επιβολή φόρου, στην περίπτωση που ο αρχικά προβλεπόμενος χρόνος, εντός του οποίου μπορούσε να ασκήσει την αξίωσή του αυτή, δεν είχε ακόμη συμπληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος του νεότερου νόμου. Μια τέτοια παράταση, ωστόσο, πρέπει να χωρεί υπό προϋποθέσεις, ώστε να είναι σύμφωνη προς το καθεστώς ιδιαίτερης ασφάλειας δικαίου και προστασίας της εμπιστοσύνης που θεσπίζει για την επιβολή εν γένει των φορολογικών βαρών με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ο συνταγματικός νομοθέτης (ΣΤΕ 3174/2014 Ολ.)».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 11 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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. ...»

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της αριθμ. .../...-2016 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση των υπ' αριθ. .../...-2014 και .../...-2015 εντολών ελέγχου της Δ.Ο.Υ., απορρίπτοντας σε κάθε περίπτωση τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι ως άνω διατάξεις αφορούν μόνο φορολογικές υποθέσεις, στις οποίες οι προθεσμίες έληγαν πρωτογενώς και όχι κατά παράταση, δεδομένου ότι οι φορολογικοί νόμοι είναι τυπικοί και δεν επιδέχονται διασταλτικής ερμηνείας και εξ αυτού του λόγου ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου τυγχάνει αβάσιμος.

Επειδή, με τον Ν.2523/1997 καθιερώθηκε ένα αντικειμενικό σύστημα υπολογισμού των προστίμων και πρόσθετων φόρων, ώστε ο φορολογούμενος να γνωρίζει εκ των προτέρων το ακριβές ύψος προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση και των πρόσθετων φόρων και να μην καταλείπεται η επιβολή και το ύψος των προστίμων και των πρόσθετων φόρων στην διακριτική εξουσία της φορολογικής Αρχής, αλλά να αποτελεί δέσμια ενέργεια υπό την έννοια ότι η φορολογική Αρχή, εφόσον διαπιστώσει την διάπραξη παράβασης και την συνδρομή των τασσόμενων από τον νόμο προϋποθέσεων, να είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου και των πρόσθετων φόρων που επιβάλλεται. Εξ όλων, συνεπώς, των ανωτέρω, συνάγεται ότι η φορολογική αρχή ενήργησε κατ' αρχήν στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται, άλλωστε, από τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ΚΒΣ και τις σχετικές προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «5. Όταν έχει υποβληθεί εκπρόθεσμη συμπληρωματική δήλωση, ως φόρος που προκύπτει με τη δήλωση θεωρείται το συνολικό ποσό φόρου αρχικής και συμπληρωματικής δήλωσης. Σε περίπτωση καταλογισμού ποσού φόρου μετά από έλεγχο, ο πρόσθετος φόρος ανακρίβειας επιβάλλεται στη διαφορά του φόρου μεταξύ του ποσού που προκύπτει με την αρχική συν τη συμπληρωματική δήλωση και του ποσού του φόρου που από έλεγχο καταλογίζεται.».

Επειδή, με το άρθρο 2 παρ. 4 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «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.». Όπως η παρ. 4 του άρθρου 2 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 26 του Ν. 3943/2011 (ΦΕΚ Α' 66/31-3-2011) και σύμφωνα με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου του ίδιου νόμου ισχύει για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του Ν. 3943/2011 (31/3/2011) και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του Ν. 3943/2011.

Επειδή, αναφορικά με την με αριθμό /13-09-2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, σε βάρος της προσφεύγουσας για το οικονομικό έτος 2009, (διαχειριστική περίοδος 2008) και αφού ο έλεγχος προσδιόρισε με εξωλογιστικό τρόπο και ορθά τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη καθώς και το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας, εκ παραδρομής προστέθηκε στο ποσό του φόρου που αναλογεί, ποσό ύψους 319,20 €, που αντιστοιχεί στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα. Το υπόλοιπο του φόρου διαμορφώθηκε σε ποσό 103.643,68 € και η προκύπτουσα διαφορά του φόρου μεταξύ της δήλωσης και του ελέγχου σε 91.928,45 €, αντί του ορθού 91.609,25

€.

Επειδή, ο έλεγχος λανθασμένα στην παραπάνω πράξη προσδιόρισε τον **καταλογισθέντα πρόσθετο φόρο στο ποσό των 123.983,63 €** στο σύνολο του φόρου και όχι με βάση τη διαφορά του φόρου που αναλογεί, ήτοι στο ποσό των 91.609,25 €, όπως προκύπτει μεταξύ υποβληθείσας δήλωσης με υπόλοιπο φόρου 11.715,23 € και ελέγχου με υπόλοιπο φόρου 103.324,48 €, **ενώ ο καταλογισθείς πρόσθετος φόρος θα έπρεπε να περιοριστεί στο ποσό των 109.931,10 €** ήτοι: $(103.324,48 € - 11.715,23 € = 91.609,25 € \times 120\% = 109.931,10 €)$.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό .../...-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας «. . του ...» – Α.Φ.Μ. ... και:

1) την τροποποίηση της παρακάτω πράξης:

Της με αριθμό .../...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. Έτους 2009 λόγω της εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 1 και της παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/1997 και τον περιορισμό του καταλογισθέντος πρόσθετου φόρου στο ποσό των 109.931,10 €.

2) την επικύρωση των παρακάτω πράξεων:

α) Της με αριθμό .../...-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008,

β) Της με αριθμό .../...-2016 οριστικής επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης -- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α.ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	49.795,96	280.334,39	280.334,39	230.538,43
Χρεωστικό ποσό	11.715,23	103.643,68	103.324,48	91.609,25
Προκαταβολή φόρου	6.443,38	6.443,38	6.443,38	
Πρόσθετος φόρος		123.983,63	109.931,10	109.931,10

ανακρίβειας/μη υποβολής 120%				
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	18.158,61	234.070,69	219.698,96	201.540,35
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	201.540,35 €			

Β.Φ.Π.Α.

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	26,39
Πρόσθετος φόρος με την παρούσα απόφαση	31,67
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	58,06 €

Γ. Πρόστιμο ΚΒΣ:

Πρόστιμο ΚΒΣ	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008
	144.275,91 X 40% = 57.710,36 €
	66.871,50 X 40% = 26.748,60 €
	574.566,12 X 40% = 229.826,45 €
	ΣΥΝΟΛΟ: 314.285,41 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.