



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 10.03.2017

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης: 673

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ**

**ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας** : 54630 - Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-333267

**ΦΑΞ** : 2313-333258

**E-Mail** : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

## **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 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

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

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως

προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από ..../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή των . . του ., ΑΦΜ ..., . . του ., ΑΦΜ ..... και . . του ....., ΑΦΜ ..... κατά: α) της **με αριθμ. .../.....-2016** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002, β) της **με αριθμ. ..../.....-2016** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005, γ) του **με αριθμ. .../.....-2016** οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. . . . οικονομικού έτους 2003, δ) του **με αριθ. .../.....-2016** οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... οικονομικού έτους 2006, ε) της **με αριθμ. ..../.....-2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002, στ) της **με αριθ. ..../...-2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005, ζ) του **με αριθμ. ..../.....2016** οριστικού προσδιορισμού προστίμου (άρθρου 6 ν. 2523/97) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002, η) του **με αριθμ. .../.....-2016** οριστικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005 και των λοιπών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... βάσει των οποίων δεν προέκυψε φόρος για καταβολή και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. α) Την **με αριθμ. ..../.....-2016** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου 1/1-

31/12/2002, β) την **με αριθμ. ..../.....-2016** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου 1/1–31/12/2005, γ) τον **με αριθμ. ..../.....-2016** οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... οικονομικού έτους 2003, δ) τον **με αριθμ. ..../.....-2016** οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. . .... οικονομικού έτους 2006, ε) την **με αριθμ. ..../.....-2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002, στ) την **με αριθμ. ..../.....-2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005, ζ) τον **με αριθμ. .../.....-2016** οριστικό προσδιορισμό προστίμου (άρθρου 6 ν. 2523/97) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. . .... διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002, η) τον **με αριθμ. ..../.....-2016** οριστικό προσδιορισμό προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005 και τις λοιπές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... βάσει των οποίων δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ....2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανούς προσφυγής των. . . του ....., ΑΦΜ ....., . . του ....., ΑΦΜ ..... και . . του ....., ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ..../.....2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1–31/12/2002, επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης «.....», το πρόστιμο της περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο ύψους 38.613,10 € επειδή : α) έλαβε ένα εικονικό, ως προς τη συναλλαγή, φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 46.382,76 € πλέον Φ.Π.Α. 8.348,76 €, εκδόσεως της επιχείρησης «. . .» με ΑΦΜ ....., ( $46.382,76 * 40\% = 18.553,10 \text{ €}$ ) και β) εξέδωσε ένα εικονικό, ως προς τη συναλλαγή, φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 50.150,00 € πλέον Φ.Π.Α. 9.027,00 €, προς την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ .... ( $50.150,00 * 40\% = 20.060,00 \text{ €}$ ).

Με την υπ' αριθ. ..../.....-2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1–31/12/2005, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, το πρόστιμο της περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ήτοι πρόστιμο ύψους 16.734,00 € επειδή : α) έλαβε δύο εικονικά, ως προς τη συναλλαγή, φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 19.250,00 € πλέον Φ.Π.Α. 3.657,50 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ ....., ( $19.250,00 * 40\% = 7.700,00 \text{ €}$ ) και β) εξέδωσε δύο

εικονικά, ως προς τη συναλλαγή, φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 22.585,00 € πλέον Φ.Π.Α. 4.290,75 €, προς την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ ..... ( $22.585,00 * 40\% = 9.034,00$  €).

Με τον υπ' αριθ. ..../.....-**2016** οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης «.....», διαφορά φόρου, τελών και ΟΓΑ χαρτοσήμου κερδών, ποσού 12.089,26 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 14.507,12 €, δη σύνολο φόρου 26.596,38 €.

Με τον υπ' αριθ. ..../.....-**2016** οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης «.....» διαφορά φόρου ποσού 2.366,04 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 2.839,25 €, δη σύνολο φόρου 5.205,29 €.

Με την υπ' αριθ. ..../.....-**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης «.....» διαφορά φόρου ποσού 10.130,64 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 12.156,77 €, δη σύνολο φόρου 22.287,41 €.

Με την υπ' αριθ. ..../.....**2016** οριστική πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης «.....» διαφορά φόρου ποσού 4.264,36 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 5.117,23 €, δη σύνολο φόρου 9.381,59 €.

Με τον υπ' αριθ. ..../.....**2016** οριστικό προσδιορισμό προστίμου (άρθρου 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002, επιβλήθηκε ειδικό πρόστιμο ύψους 27.081,00 € ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που δεν απέδωσε, καθότι, εξέδωσε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, καθαρής αξίας 50.150,00 € πλέον Φ.Π.Α. 9.027,00 € προς την επιχείρηση «.....».

Με τον υπ' αριθ. ..../.....**2016** οριστικό προσδιορισμό προστίμου (άρθρου 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005, επιβλήθηκε ειδικό πρόστιμο ύψους 10.972,50 € ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε, καθότι, έλαβε δύο εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους καθαρής αξίας άνω των 880,00 ευρώ, και συγκεκριμένα των με αριθμ. Δ.Α.Τ. ..../...-2005 και Δ.Α.Τ. ..../...-2005, εκδόσεως της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ ....., καθαρής αξίας 12.250,00 € και 7.000,00 €, αντίστοιχα, πλέον Φ.Π.Α. 2.327,50 € και 1.330,00 €, αντίστοιχα.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. ΕΜΠ...../.../.../...-2008 έγγραφο της 14<sup>ης</sup> Διεύθυνσης Φ.Π.Α. – Τμήμα VIES, σύμφωνα με το οποίο οι ιταλικές αρχές, μετά από έλεγχο που διενήργησαν στην ιταλική επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ ....., διαπίστωσαν ότι, όλες οι συναλλαγές, όπως αυτές περιγράφονται στα τιμολόγια ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και παραδόσεων, από και προς τις ελληνικές επιχειρήσεις «.....» με ΑΦΜ ..... και «.....» με ΑΦΜ ....., ήταν εικονικές. Κατόπιν τούτου, με το ανωτέρω έγγραφο ζητήθηκε να ελεγχθούν ενδελεχώς, οι συναλλαγές της επιχείρησης «.....» με τις ανωτέρω ελληνικές επιχειρήσεις, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν η

«.....», αποτελεί κρίκο της αλυσίδας συναλλαγών στο κύκλωμα απάτης Φ.Π.Α. μεταξύ κοινοτικών και ελληνικών επιχειρήσεων.

Από τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. .... διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση «. . ....» κατά την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2002, εξέδωσε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, ως προς τη συναλλαγή, προς την επιχείρηση «. ...», με ΑΦΜ ....., και συγκεκριμένα το με αριθ. ..../-2002 Δ.Α. – Τ.Π. καθαρής αξίας 50.150,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 9.027,00 €. Κατά την ίδια διαχειριστική περίοδο έλαβε το με αριθ. ..../-2002 Δ.Α. – Τ.Π. εικονικό φορολογικό στοιχείο, ως προς τη συναλλαγή από την επιχείρηση «. . ...», με ΑΦΜ ....., καθαρής αξίας 46.382,76 € πλέον Φ.Π.Α. 8.348,76 €.

Επίσης, κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005, εξέδωσε δύο εικονικά, ως προς τη συναλλαγή, φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα : α) το με αριθ. ..../-2005 Δ.Α. – Τ.Π. καθαρής αξίας 8.625,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 1.638,75 € και β) το με αριθ. ..../-2005 Δ.Α. – Τ.Π. καθαρής αξίας 13.960,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 2.652,00 € προς την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ ..... Επίσης έλαβε δύο εικονικά, ως προς τη συναλλαγή, φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα : α) το με αριθμό ..../-2005 Δ.Α. - Τ.Π. καθαρής αξίας 12.250,00 € πλέον Φ.Π.Α. 2.327,50€ και το με αριθμ. ..../-2005 Δ.Α. - Τ.Π. καθαρής αξίας 7.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 1.330,00 € εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ .....

Κατόπιν των ανωτέρω παραβάσεων, τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης «.. ....» των κρινόμενων χρήσεων κρίθηκαν ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/1994 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου. Επίσης, τα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία Φ.Π.Α. προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000, ενώ από τις εισροές και το φόρο εισροών, δεν έγινε δεκτή η αξία και ο Φ.Π.Α. εισροών, των ανωτέρω εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητούν την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και η πρόσκληση φορολογικού ελέγχου κοινοποιήθηκαν μόνο στον έναν εταίρο της επιχείρησης «. ....», . ., χωρίς να κοινοποιηθούν και στην άλλη εταιρό . .. Δεν νοείται κοινοποίηση φύλλων ελέγχου που καταλογίζουν φόρους χωρίς πρώτα να προηγηθεί κοινοποίηση των αντίστοιχων εντολών ελέγχου.
- 2) Μη τήρηση, εκ μέρους της φορολογικής αρχής του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας κοινοποίησης των φύλλων ελέγχου και των πράξεων επιβολής προστίμου.
- 3) Μη αναγραφή της ημερομηνίας έκδοσης στη με αριθμό ..../00-01-1900 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005, κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διοικητικής διαδικασίας.

- 4) Έλλειψη ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, και οι συμπροσβαλλόμενες εκθέσεις ελέγχου βασίστηκαν σε στοιχεία που αποτελούν απλές ενδείξεις και δεν αποδεικνύουν την εικονικότητα των συναλλαγών.
- 5) Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α., προστίμων Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ. για τις χρήσεις 2002 και 2005, έχει υποπέσει σε παραγραφή.
- 6) Μη τήρηση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας κοινοποίησης των εκδοθέντων εντολών διενέργειας ελέγχου.
- 7) Μη νόμιμη κρίση περί διενέργειας εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων κατά παράβαση των άρθρων 30,32 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).

**Όσον αφορά στον πρώτο και στον δεύτερο ισχυρισμό περί μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας κοινοποίησης του σημειώματος διαπιστώσεων, των φύλλων ελέγχου και προστίμων**

**Επειδή**, στο άρθρο 20 του Εμπορικού νόμου οριζόταν, πριν την κατάργησή του με την παράγραφο 2 του άρθρου 294 του Ν 4072/2012, ότι «Ομορρυθμος είναι η συσταινομένη μεταξύ δύο ή και πολλών, σκοπόν έχόντων να συνεμπορεύονται υπό επωνυμίαν εταιρικήν.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ως άνω νόμου, ως ίσχυε «Οι ομορρυθμοί συνεταίροι, οι αναφερόμενοι εις το καταστατικόν της εταιρείας έγγραφον, υπόκεινται αλληλεγγύως εις όλας τας υποχρεώσεις της εταιρείας, αν και υπογεγραμμένες παρ' ενός μόνου των συνεταίρων, υπό την εταιρικήν όμως επωνυμίαν.»

**Επειδή**, στην πρώτη παράγραφο του άρθρου 249 του Ν 4072/2012 ορίζεται ότι «Ομορρυθμη είναι η εταιρεία με νομική προσωπικότητα που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της οποίας ευθύνονται παράλληλα όλοι οι εταίροι απεριόριστα και εις ολόκληρον.»

**Επειδή**, η ευθύνη του ομορρύθμου εταίρου είναι: α)προσωπική και απεριόριστη, δηλαδή ο ομορρυθμος εταίρος ευθύνεται για τα χρέη της εταιρείας και με ολόκληρη την προσωπική του περιουσία, β)εις ολόκληρον, που σημαίνει ότι ευθύνεται αλληλεγγύως με τους άλλους ομορρύθμους εταίρους, γ)άμεση και πρωτογενής, με την έννοια ότι ευθύνεται άμεσα απέναντι στους δανειστές της εταιρείας για τα χρέη αυτής και όχι έμμεσα, δη απέναντι στην εταιρεία, ενώ ο δανειστής έχει δικαίωμα να στραφεί απευθείας κατά του ομορρύθμου εταίρου. Παραγραφή της ευθύνης των ομορρύθμων εταίρων συνεπώς δεν νοείται με τη λύση της εταιρείας. Με τη λύση της εταιρείας παύει μόνο η ευθύνη αυτής (αφού δεν υπάρχει πια) αλλά η ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων για τυχόν υπάρχοντα χρέη της εταιρείας, εξακολουθεί (Μιλτιάδης Κ.Λεοντάρης, Προσωπικές Εταιρίες, ΕΠΕ, Κοινοπραξίες, Αθήνα 2009, σελ.47)

**Επειδή**, στο πρώτο εδάφιο του άρθρου 1710 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι «*Κατά το θάνατο του προσώπου η περιουσία του ως σύνολο (κληρονομία) περιέρχεται από το νόμο ή από διαθήκη σε ένα ή περισσότερα πρόσωπα (κληρονόμοι).*»

**Επειδή**, στο άρθρο 1885 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι «*Οι απαιτήσεις και τα χρέη της κληρονομίας διαιρούνται αυτοδικαίως μεταξύ των συγκληρονόμων ανάλογα με τη μερίδα του καθενός.*»

**Επειδή**, με την παράγραφο 1 του άρθρου 72 (πρώην 66) του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι «*Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.*

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.*»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ανωτέρου νόμου ορίζεται ότι: «**1. Η κοινοποίηση πράξεων** που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, **γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:**

**α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά**, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

**β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή** στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

**γ) επιδοθεί** στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

**3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: ... δ) επιδοθεί** κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού

προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου.»

**Επειδή**, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, με το άρθρο 5 σκοπείται κατ' αρχήν η εξοικονόμηση ανθρώπινων και οικονομικών πόρων, δεδομένης της έλλειψης προσωπικού και του μεγάλου αριθμού των προς επίδοση πράξεων επιβολής φόρου, δασμού, τέλους, εισφοράς. Επιπλέον, επιχειρείται ο εκσυγχρονισμός της λειτουργίας των υπηρεσιών με τη χρήση τεχνολογιών πληροφορικής και επικοινωνιών, προς την κατεύθυνση της επίστευσης των σχετικών διαδικασιών, δεδομένου ότι, εξαιτίας των καθυστερήσεων και των σφαλμάτων στις επιδόσεις, υπάρχει αντίκτυπος σε λιμνάζοντα έσοδα που δεν μπορούν να εισπραχθούν, αν δεν βεβαιωθούν ταμειακώς οι σχετικές πράξεις.

**Επειδή**, με τις ανωτέρω διατάξεις επιδιώκεται η απλούστευση και η συντόμευση της διαδικασίας κοινοποίησης των φορολογικών πράξεων και η αποφυγή ακυροτήτων που εμφανίζονταν υπό το προϋσχύσαν καθεστώς, το οποίο προέβλεπε την κοινοποίηση με επίδοση ή θυροκόλληση. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 671).

**Επειδή**, η κοινοποίηση αποτελεί μέσο δημοσιότητας της πράξης, ακριβέστερα μέσο γνωστοποίησης του περιεχομένου της, και όχι συστατικό στοιχείο αυτής. Αφορά, ειδικότερα, την αντιταξιμότητα (*opposabilité*) της πράξης έναντι του αποδέκτη της στον οποίο επιβάλλει υποχρεώσεις. Κατά συνέπεια, παράλειψη της κοινοποίησης ή τυχόν ελαττώματά της δεν θίγουν το υποστατό της πράξης. Περαιτέρω, ελάττωμα περί την κοινοποίηση δεν βλάπτει, κατ' αρχήν, το κύρος της πράξης όπως συνάγεται από πάγια νομολογία του ΣτΕ (4868/2013, 867/2010, 465/2007) (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, *Κοινοποίηση ατομικής διοικητικής πράξης - άρθρο 19 ΚΔΔιαδ. Γενικό διοικητικό δίκαιο*, 2015).

**Επειδή**, περαιτέρω και όλως επικουρικώς, σύμφωνα τη νομολογία (ΣτΕ 3521/2015 και ΣτΕ Ολομ. 4447/2012), όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρω οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξης.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι, κατά τη διάρκεια λειτουργίας της επιχείρησης «. ....», ομόρρυθμα μέλη αυτής, ήταν ο . . του ....., με ΑΦΜ .... και η . . του .... με ΑΦΜ ..... Δυνάμει της από .../2008 δήλωσης διακοπής εργασιών, η επιχείρηση «.....» έπαυσε οριστικά να υφίσταται ως νομικό πρόσωπο.



Επιπλέον, επειδή η ....., άλλοτε ομόρρυθμο μέλος της εταιρείας, απεβίωσε στις ...../2015, κληρονόμοι αυτής, καθίστανται ο σύζυγός της, . . του ..... και τα τέκνα της, . . και . .

Το υπ' αριθ. ..../.....2016 σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων και οι πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρων επιδόθηκαν στον άλλοτε νόμιμο εκπρόσωπο (διαχειριστή) της λυθείσας επιχείρησης «.....», . . του ..... Ο . . του ..... ως νόμιμος εκπρόσωπος της επιχείρησης «.....» στις .....2016 υπέβαλλε το υπ' αριθ. ..../.....2016 υπόμνημα, ως απάντηση στο σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις της επιχείρησης «. ....», αρχικά κοινοποιήθηκαν στις ...../2016 στον . . του ....., ως άλλοτε νόμιμο εκπροσώπου της λυθείσας εταιρείας, ο οποίος άσκησε εκ μέρους της, την με αριθμό ..../....-2016 εμπρόθεσμη προσφυγή και ακολούθως στους κληρονόμους της αποβιώσας . ., ως εξής:

α) Στον σύζυγό της, . . του ..... στις ...../2016,

β) στο τέκνο της, . . στις ...../2016 (τις πράξεις παρέλαβε για λογαριασμό της ο σύνοικος πατέρας της),

γ) στο τέκνο της, . . με το με αριθμ. ..../...-2016 πρωτοκόλλου και με αριθμ. Συστημένου ....., ταχυδρομικώς, εγγράφου.

Κατά συνέπεια, ακόμη κι αν εκληφθεί ως πλημμελής η κοινοποίηση των πράξεων προσωρινού προσδιορισμού του φόρου μετά του σημειώματος ελεγκτικών διαπιστώσεων μόνον στον άλλοτε διαχειριστή της υπό κρίση επιχείρησης . . του ....., παραταύτα ουδόλως επηρεάζεται το κύρος των οριστικών πράξεων, υπό την έννοια των ατομικών διοικητικών εκτελεστών πράξεων που επιφέρουν άμεσα (δυσμενείς) φορολογικές συνέπειες, πόσο μάλλον των πράξεων προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, ως την προκείμενη περίπτωση, που επιδίδονται προς άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του φορολογουμένου. Περαιτέρω και όλως επικουρικώς, η ως άνω υποτιθέμενη «πλημμέλεια» θεωρείται, βάσει νομολογίας, ότι καλύφθηκε, εφόσον οι ενδιαφερόμενοι κληρονόμοι της αποβιώσας στις ...-2015, . ., . ., έτερου ομορρύθμου μέλους της υπό κρίση εταιρίας, . ., . . και . ., στις .....-2016 κατέθεσαν την υπ' αρ. πρωτ. .... ενδικοφανή προσφυγή, προβάλλοντας αναλυτικά τους κρίσιμους ισχυρισμούς που δεν προέβαλαν πριν την έκδοση της οριστικών πράξεων (ΣτΕ 3521/2015 και ΣτΕ Ολομ. 4447/2012).

Σε κάθε περίπτωση δε, οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. καθώς και οι πράξεις επιβολής προστίμου και Κ.Β.Σ. επιδόθηκαν νομίμως και συμφώνως προς τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4174/2013 στους προσφεύγοντες.

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων περί παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη κοινοποίησης ή πλημμελούς κοινοποίησης προσωρινών και οριστικών πράξεων προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

**Όσον αφορά στον τρίτο ισχυρισμό περί μη αναγραφής της ημερομηνίας έκδοσης στη με αριθμό ..../..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005, κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διοικητικής διαδικασίας.**

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 37 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : «Η κατά τα άρθρα 32, 33,

34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- ι) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

**Επειδή**, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 16 του (κυρωθέντος με το άρθρο πρώτο του Ν. 2690/1999, Α' 45) Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, το οποίο φέρει τον τίτλο «Περιεχόμενο και τύπος [της διοικητικής πράξης]» ορίζεται, στην παράγραφο 1, ότι : «Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου. Στην ατομική διοικητική πράξη αναφέρεται, επίσης, η τυχόν δυνατότητα άσκησης της, κατ' άρθρο 25, ειδικής διοικητικής ή ενδικοφανούς προσφυγής, γίνεται δε μνεία του αρμόδιου για την εξέτασή της οργάνου, της προθεσμίας, καθώς και των συνεπειών παράλειψης της άσκησης της. Προσφυγή που ασκείται σύμφωνα με τις προαναφερόμενες πληροφορίες της υπηρεσίας δεν μπορεί να παραγάγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντος. Η παράλειψη αναφοράς των εφαρμοζόμενων διατάξεων, καθώς και των κατά τη δεύτερη περίοδο στοιχείων, δεν επάγεται ακυρότητα της πράξης».

**Επειδή**, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, ερμηνευόμενων ενόψει της αρχής της νομιμότητας της διοικητικής δράσης, ναί μεν η διοικητική πράξη, όπως το επίδικο φύλλο ελέγχου, πρέπει να φέρει την ημερομηνία έκδοσής της, διότι με βάση την χρονολογία αυτή κρίνεται το νομικό και πραγματικό καθεστώς που είναι ληπτέο υπόψη για την εγκυρότητά της (πρβλ. ΣτΕ 453/2011, 73/2001, 250/1996), αλλά η έλλειψη του ως άνω στοιχείου, το οποίο είναι ουσιώδες και καταρχήν αναγκαίο για τη νομιμότητα της πράξης (πρβλ. ΣτΕ 453/2011, 73/2001, 250/1996, 1262/1991, 2513/1986, 2956/1964), δεν επάγεται ακυρότητα

αυτής σε περίπτωση, κατά την οποία από το όλο περιεχόμενο της πράξης ή/και τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης συνάγεται ότι αυτή εκδόθηκε μεταξύ δύο συγκεκριμένων ημερομηνιών, ο δε καθορισμός της ακριβούς χρονολογίας έκδοσής της δεν ασκεί επιρροή στην ανεύρεση του κρίσιμου για την επίλυση της διαφοράς νομικού και πραγματικού καθεστώτος, το οποίο δεν μεταβλήθηκε ανάμεσα στις δύο αυτές ημερομηνίες (πρβλ. Conseil d' Etat 4.6.1954, Sieur Vingtain, Rec. Lebon 1954, σελ. 342-343).

Εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι, για την κρινόμενη υπόθεση εκδόθηκε η με αριθμό ....-/.....-2014 εντολή ελέγχου βάσει της οποίας συντάχθηκαν και θεωρήθηκαν οι από ...../2016 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., Εισοδήματος, Φ.Π.Α., και προστίμου Φ.Π.Α.. Κατόπιν, εκδόθηκαν την ίδια ημερομηνία οι σχετικές πράξεις. Σημειώνεται ότι η έκδοση των πράξεων διενεργείται ηλεκτρονικά και με αύξουσα αρίθμηση. Έτσι διαπιστώθηκε ότι για τη συγκεκριμένη υπόθεση εκδόθηκαν στις ...../2016, οι, με αύξουσα αρίθμηση, πράξεις ..... έως .....-/.....-2016, και συγκεκριμένα οι με αυξ. αριθ. πράξεις ....-.....-/.....-2016, για τη φορολογία Κ.Β.Σ., οι με αυξ. αριθ. πράξεις ....-.....-/.....-2016 για τη φορολογία Φ.Π.Α., οι με αυξ. αριθ. πράξεις ....-.....-/.....-2016 για τη φορολογία εισοδήματος και οι με αυξ. αρίθμηση .....-.....-/.....-2016 πράξεις για τη φορολογία προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997.

**Επειδή**, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η υπό κρίση .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005, εκδόθηκε μεταξύ των με αριθμό ..... και ..... πράξεων, οι οποίες φέρουν ημερομηνία έκδοσης στις ...../2016 και συνεπώς δεν δημιουργείται αμφιβολία περί της ημερομηνίας έκδοσής της, συνάγεται δε, ότι δεν συντρέχει λόγος ακυρώσεως της προσβαλλόμενης διοικητικής πράξης, εξ' αιτίας της παράλειψης μνείας σε αυτήν, της ημερομηνίας έκδοσής της και ο σχετικός ισχυρισμός περί του αντιθέτου, καθίσταται αβάσιμος.

**Όσον αφορά στον τέταρτο ισχυρισμό περί έλλειψης ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, και του ισχυρισμού ότι οι συμπροσβαλλόμενες εκθέσεις ελέγχου βασίστηκαν σε στοιχεία που αποτελούν απλές ενδείξεις και δεν αποδεικνύουν την εικονικότητα των συναλλαγών**

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

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία, καθόσον, στις από ...../2016 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α., αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου, οι πράξεις επιβολής προστίμου περιέχουν στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία των παραβάσεων, οι δε σχετικές εκθέσεις ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία (ΣτΕ

1645/1991). Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλόμενου γι' αυτή πρόστιμο, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν (ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999).

Συνεπώς, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων πρέπει να απορριφθεί, καθόσον οι εκθέσεις ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένες και στοιχειοθετούνται πλήρως οι παραβάσεις της έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Σχετικά με τον ισχυρισμό των προσφευγόντων, ότι οι εκθέσεις ελέγχου βασίστηκαν μόνο σε απλές ενδείξεις που δεν αποδεικνύουν την εικονικότητα των συναλλαγών, ενώ δεν διενεργήθηκε ουσιαστικός έλεγχος προκειμένου να διαπιστωθεί εάν η πωλήτρια εταιρεία είχε τη δυνατότητα να πωλήσει τα συγκεκριμένα δερμάτινα είδη, σημειώνουμε ότι τυγχάνει αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους.

Από τις διαπιστώσεις της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. .... και συγκεκριμένα στις σελίδες 15-24, προκύπτουν τα εξής :

1) Η επιχείρηση «.....» κατά τη χρήση 2002, πραγματοποίησε, αγορές από την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ ....., η τελευταία όμως, με τη σειρά της, όπως προκύπτει από τον έλεγχο, των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών τρίτων επιχειρήσεων, δεν δηλώθηκε ως πελάτης, δηλαδή δεν είχε συναλλαγές (αγορές) από την εσωτερική αγορά.

2) Η εταιρεία «.....» διενήργησε συναλλαγές με τις επιχειρήσεις «.....» και «.....» οι οποίες κρίθηκαν από τις ιταλικές αρχές, εξ' ολοκλήρου ως εικονικές επιχειρήσεις.

3) Η επιχείρηση «.....» δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. κατά τα οικονομικά έτη 2002 και εφεξής.

4) Η εξόφληση του με αριθ. ..../-2002 Δ.Α.-Τ.Π. αξίας 53.730,76 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», σύμφωνα με την επιχείρηση «.....» έγινε τοις μετρητοίς.

5) Η μεταφορά των εμπορευμάτων της συναλλαγής, όπως περιγράφεται στο με αριθμό ..../-2002 Δ.Α.-Τ.Π. κατά τις δηλώσεις της επιχείρησης «.....» διενεργήθηκε με Φ.Ι.Χ. της εκδότριας επιχείρησης, όμως από τον έλεγχο της Γ.Γ.Π.Σ. (μητρώο αυτοκινήτων) διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση «.....» δεν διαθέτει μεταφορικά μέσα.

6) Το κατάστημα όπου στεγαζόταν η έδρα της επιχείρησης «.....» είχε εμβαδόν ... τ.μ., πρακτικά δύσκολο να αποθηκευτούν οι ποσότητες των ετοίμων ..... ενδυμάτων που αγόραζε και πωλούσε η ελεγχόμενη.

7) Η επιχείρηση «.....» πραγματοποίησε πωλήσεις μεγάλης αξίας στον ... ο οποίος υπέβαλε δήλωση εργασιών με πλαστή ταυτότητα, δεν υπέβαλε δηλώσεις (Δ.Φ.Ε., Φ.Π.Α., συγκεντρωτικές αρ. 20 του Κ.Β.Σ.) και εγκατάλειψε εντός τριμήνου τους χώρους που μίσθωνε για έδρα και αποθήκη χωρίς να διακόψει τις εργασίες του.

8) Οι αγορές που πραγματοποίησε η επιχείρηση «.....» και ειδικά αυτές με μεγάλη αξία πραγματοποιήθηκαν από προμηθευτές (.....) που συνδέονται μεταξύ τους και εμπλέκονται αποδεδειγμένα σε κύκλωμα κυκλικής απάτης για εικονικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές με

ανύπαρκτες Ιταλικές επιχειρήσεις, και οι οποίες δεν υπέβαλαν δηλώσεις και κηρύχθηκαν σε πτώχευση.

9) Όλες οι επίμαχες αγορές και οι πωλήσεις αποτελούν μεμονωμένες πράξεις μεγάλης αξίας που εξοφλούνται τοις μετρητοίς, χωρίς να μεσολαβήσει πιστωτικό ίδρυμα και πραγματοποιούνται μέσα σε διάστημα λίγων ημερών.

Συνεπώς από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου αναφέρονται λεπτομερειακά και με σαφήνεια, οι λόγοι που αποτέλεσαν πλήρη τεκμηρίωση της διαπίστωσης της φορολογικής αρχής, περί εικονικότητας των συναλλαγών και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός των προσφευγόντων κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

**Όσον αφορά στον πέμπτο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α., προστίμων Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ.**

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 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, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 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**, 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**, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.»

**Επειδή**, με τους παρακάτω νόμους παρατάθηκε διαδοχικά το δικαίωμα του δημοσίου ως ακολούθως:

-Σύμφωνα με το άρθρο **29 Ν. 3697/2008**, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών.

-Σύμφωνα με το άρθρο **10 του Ν. 3790/2009**, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010.

-Σύμφωνα με το άρθρο **82 του Ν.3842/2010**, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010.

-Σύμφωνα με το άρθρο **12 παρ. 7 του Ν.3888/2010**, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011.

-Σύμφωνα με το άρθρο **18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011**, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012.

-Σύμφωνα με το άρθρο **2 του Ν. 4098/2012** η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31/12/2012, παρατείνεται μέχρι 31/12/2013.

-Σύμφωνα με το άρθρο **22 του Ν. 4203/2013** οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων που λήγουν στις .....2013 παρατείνονται κατά δύο έτη από τη λήξη τους (ήτοι μέχρι 31-12-2015) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί εντολές ελέγχου μέχρι τις 31.12.2013 και συγκεκριμένα 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 .....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.

-Σύμφωνα με το άρθρο **22 του Ν. 4337/2015** οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις ....2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους (ήτοι μέχρι .....2016) για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις .....2.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.

**Επειδή**, περαιτέρω στο άρθρο 72§3 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «....Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις .....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».

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής, για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, στις .....2016, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της αριθμ. ....-2014 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...., η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αριθ. ....-2012 χειρόγραφης εντολής ελέγχου. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων απορρίπτεται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος.

**Όσον αφορά στον έκτο ισχυρισμό περί μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της κοινοποίησης των εκδοθέντων εντολών περί διενέργειας ελέγχου**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 23 του ν. 4174/2013 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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα

βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 24 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 25 του ίδιου νόμου 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, 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.»

**Επειδή**, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η με αριθμό ..../....-2014 εντολή



ελέγχου που εκδόθηκε από το σύστημα elenxis, είναι σε αντικατάσταση της με αριθμό .../....-2012 χειρόγραφης εντολής ελέγχου. Επίσης, από το φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι επιδόθηκε στην επιχείρηση «.....» η με αρ. πρωτ. ..../....2009 πρόσκληση του αρ. 66 ν. 2238/1994 για προσκόμιση των βιβλίων, των στοιχείων και όλων των παραστατικών για τη διενέργεια ελέγχου, λόγω διακοπής εργασιών ήδη από ....2008, τα οποία και προσκομίστηκαν. Κατόπιν των ανωτέρω συνάγεται ότι ακολουθήθηκε η προβλεπόμενη διαδικασία έναρξης ελέγχου, ενώ από τις ανωτέρω διατάξεις δεν προβλέπεται η υποχρέωση κοινοποίησης της εντολής ελέγχου.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της κοινοποίησης των εντολών ελέγχου απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

**Όσον αφορά στον έβδομο ισχυρισμό περί μη νόμιμης διενέργειας εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων κατά παράβαση των άρθρων 30, 32 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) παρ. 2,4,7, και 8 ορίζεται ότι: «2.Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

3 .....,

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α)...., 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) ...,στ)....,ζ) ...,η) ...,θ) ...

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

5 .....,

6 .....,

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

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

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

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

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

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

**Επειδή**, από τον διενεργηθέντα ως προς τη φορολογία εισοδήματος, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 2238/1994, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας τις χρήσεις 1/1/2002-31/12/2007, κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3, 4, 6 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), λόγω έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, αλλά και υφιστάμενων παραβάσεων του Κ.Β.Σ. λόγω μη τήρησης του βιβλίου εσόδων εξόδων κατά τις περιόδους από 1/1-31/12/2000, 1/1-31/12/2001, 1/1-31/12/2002, 1/1-31/12/2003, 1/1-31/12/2004, 1/1-31/12/2005, 1/1-31/12/2006, και 1/1-31/12/2007. Κατόπιν αυτού, τα αποτελέσματα των χρήσεων αυτών προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά. Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/94 και τα καθαρά κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

**Επειδή**, σύμφωνα με την από ...../2016 έκθεση ελέγχου εισοδήματος εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994, της Δ.Ο.Υ. ...., τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης «.....» κατά τις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2002 και 1/1-31/12/2005, ανέρχονται στο ποσό των 54.285,00 € και 39.925,00 €, αντίστοιχα. Η συνολική καθαρή αξία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων τα οποία εξέδωσε και έλαβε η επιχείρηση «. . ..» στις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2002 και 1/1-31/12/2005, ανέρχεται στο ύψος των 96.532,76 € (46.382,76 € + 50.150,00) και 41.835,00 € (19.250,00 € + 22.585,00 €), αντίστοιχα, αντιστοιχούν σε ποσοστό 177,83% και 104,78 %, αντίστοιχα, επί των ακαθάριστων εσόδων (96.532,76/54.285,00\*100 και 41.835,00/39.925,00\*100).

Κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη στην απόρριψη των βιβλίων της επιχείρησης ως ανακριβών και σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του φόρου.

Εξάλλου, αξίζει να σημειωθεί ότι, παρότι δεν διενεργήθηκε λογιστικός προσδιορισμός φόρου, εντούτοις όμως η μη εφαρμογή του, δεν ζημίωσε την επιχείρηση «. . ..», δεδομένου ότι τα κέρδη από τον λογιστικό προσδιορισμό είναι μεγαλύτερα από τα κέρδη του εξωλογιστικού προσδιορισμού.

**Επειδή**, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38. ... 3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

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

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

**Επειδή**, εν προκειμένω, ο έλεγχος για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2002 και 1/1-31/12/2005, ορθώς προέβη: α) στον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών εσόδων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000, καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης «.....» κρίθηκαν ανακριβή λαμβάνοντας υπόψη και τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος και β) στη μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α., φορολογητέων εισροών της χρήσης 2005, κατά το μέρος της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και του αναλογούντος φόρου αυτών, καθόσον πρόκειται για μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία.

**Επειδή**, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, αποτελεί μέθοδο καταδολίευσης των συμφερόντων του Δημοσίου, αφού με τον τρόπο αυτό, δεν καταβάλλονται από τους συναλλασσόμενους (εκδότες και λήπτες) οι αναλογούντες φόροι (εισοδήματος και Φ.Π.Α.).

**Επειδή**, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ορθά ο έλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης «.....» ανακριβή για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2002 και 1/1-31/12/2005, καθόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 30 § 4 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός είναι αβάσιμος.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από ..../2016, εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. .... επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

## Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. ..../....2016 ενδικοφανούς προσφυγής των . . του ....., ΑΦΜ ....., . . του ....., ΑΦΜ ..... και . . του ....., ΑΦΜ .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης «. ....» - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

### **Α. Ως προς τη φορολογία Κ.Β.Σ.**

**Υπ' αριθ. ..../....-2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002**

|                                                                                             |                    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| Πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων ( $96.532,76 * 40\%$ ) | <b>38.613,10 €</b> |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|

**Υπ' αριθ. ..../.....-2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005**

|                                                                                             |                    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| Πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων ( $41.835,00 * 40\%$ ) | <b>16.734,00 €</b> |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|

### **Β. Ως προς τη φορολογία εισοδήματος**

**Υπ' αρ. ..../.....-2016 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2003**

|                                                        |                    |
|--------------------------------------------------------|--------------------|
| Διαφορά φόρου                                          | 11.535,56 €        |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας                       | 13.842,67 €        |
| Διαφορά τελών χαρτοσήμου κερδών                        | 461,42 €           |
| Διαφορά εισφοράς υπέρ ΟΓΑ τελών χαρτοσήμου             | 92,28 €            |
| Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών                        | 553,70 €           |
| Διαφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου | 110,74 €           |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>                             | <b>26.596,38 €</b> |

**Υπ' αρ. ..../.....-2016 οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006**

|                                  |                   |
|----------------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου                    | 2.366,04 €        |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας | 2.839,25 €        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>       | <b>5.205,29 €</b> |

**Γ. Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α.**

**Υπ' αρ. ....-/.....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002**

|                                  |                    |
|----------------------------------|--------------------|
| Διαφορά φόρου                    | 10.130,64 €        |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας | 12.156,77 €        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>       | <b>22.287,41 €</b> |

**Υπ' αρ. ....-/.....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005**

|                                  |                   |
|----------------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου                    | 4.264,36 €        |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας | 5.117,23 €        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>       | <b>9.381,59 €</b> |

**Υπ' αριθ. ....-/.....-2016 οριστικό προσδιορισμό προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002**

|                                |             |
|--------------------------------|-------------|
| Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997 | 27.081,00 € |
|--------------------------------|-------------|

**Υπ' αριθ. ....-/.....-2016 οριστικό προσδιορισμό προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2005**

|                                |             |
|--------------------------------|-------------|
| Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/1997 | 10.972,50 € |
|--------------------------------|-------------|

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους προσφεύγοντες.

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.