



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13/2/2017

Αριθμός απόφασης: 499

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8- ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333237

ΦΑΞ : 2313333258

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

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (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 πδ 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 Γενικού Γραμματέα Δημοσίων 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.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων 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' 55/16-01-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., όπως εκπροσωπείται νόμιμα από την καταστατική της διαχειρίστρια, Α.Φ.Μ., κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.: α) υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004 (οικονομικό έτος 2005), β) υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 (οικονομικό έτος 2006), γ) υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006 (οικονομικό έτος 2007) & δ) υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 (οικονομικό έτος 2008).

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., 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 με αριθμό **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος εισοδήματος ποσού 119.380,57€, τέλη χαρτοσήμου

κερδών ποσού 3.410,87€, εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα τέλη χαρτοσήμου ποσού 682,18€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 143.256,68€, πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 4.093,05€, εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 818,61€, ήτοι συνολικό ποσό **271.641,97€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004 (οικονομικό έτος 2005). Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (καθαρών κερδών), καθόσον για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης κρίθηκαν ανακριβή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ.4 περ. γ', 7 & 8 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ). Η επιχείρηση την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 (οικονομικό έτος 2005), υπέπεσε στην παράβαση της λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της είκοσι ενός (21) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 104.500,00€.

- ✓ Με την με αριθμό **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος εισοδήματος ποσού 129.363,18€ καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 155.235,82€, ήτοι συνολικό ποσό **284.599,00€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 – 31/12/2005 (οικονομικό έτος 2006).

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (καθαρών κερδών), καθόσον για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης κρίθηκαν ανακριβή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ.4 περ. γ', 7 & 8 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ). Η επιχείρηση την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005, υπέπεσε στην παράβαση της λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της είκοσι τριών (23) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 212.908,40€.

- ✓ Με την με αριθμό **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος εισοδήματος ποσού 157.094,07€ καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 188.512,88€, ήτοι συνολικό ποσό **345.606,95€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006 (οικονομικό έτος 2007).

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (καθαρών κερδών), καθόσον για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης κρίθηκαν ανακριβή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ.4 περ. γ', 7 & 8 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ). Η επιχείρηση την διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006, υπέπεσε στην παράβαση της λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της τριάντα ενός (31) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 269.102,65€.

- ✓ Με την με αριθμό **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου**

Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος εισοδήματος ποσού 63.596,02€ καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 76.315,22€, ήτοι συνολικό ποσό **139.911,24€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007 (οικονομικό έτος 2008),.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (καθαρών κερδών), καθόσον για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης κρίθηκαν ανεπαρκή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ.3 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ). Η επιχείρηση την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007, υπέπεσε στην παράβαση της μη εξόφλησης τριών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές άνω των 15.000€ με δίγραμμη επιταγή ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού.

Οι ανωτέρω φόροι καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα εταιρία κατόπιν μερικού ελέγχου των διαχειριστικών περιόδων 2003 έως και 2008, δυνάμει της υπ' αρ.....**2015 εντολής ελέγχου** (σε αντικατάσταση της υπ' αρ.2012 εντολής) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Η υπό κρίση υπόθεση ελέγχθηκε βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ 1037/2005 και ΠΟΛ 1081/2005 λόγω ύπαρξης δελτίων πληροφοριών (αρ. πρωτ.-2014 της,2010, 30206 &-2012 του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης & αρ. πρωτ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης) για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, ορισμένα από τα οποία έχουν ήδη αξιοποιηθεί ως προς τον Κ.Β.Σ. με την έκδοση των σχετικών αποφάσεων επιβολής προστίμου (Α.Ε.Π.2012).

Η επιχείρηση προέβη στην περαίωση των χρήσεων 2003-2009 με το υπ' αριθμ.2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3888/10, με το οποίο της επιβλήθηκε φόρος συνολικού ποσού 123.908,32€, για τις χρήσεις από 2003 μέχρι και 2009. Το ανωτέρω ποσό δεν εξοφλήθηκε στις προβλεπόμενες προθεσμίες και ως εκ τούτου οι ανωτέρω χρήσεις θεωρούνται ως μη περαιωθείσες και ανέλεγκτες. Ειδικά για τα εικονικά στοιχεία εκδόσεως, ΑΦΜ, η προσφεύγουσα εταιρία κατέθεσε το από2010 ειδικό σημείωμα της παρ. 6 αρ. 12 του ν. 3888/2010 κατά τα προβλεπόμενα στις εν λόγω διατάξεις, με το οποίο δήλωσε την λήψη των επίμαχων εικονικών στοιχείων, ενόψει υπαγωγής της στην περαίωση του ν. 3888/2010. Προσδιορίστηκε φόρος εισοδήματος 21.433,50€, εκ του οποίου καταβλήθηκε ποσό 5.286,70€, ενώ το υπόλοιπο παρέμεινε ανεξόφλητο.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή να μεταρρυθμιστεί προς το ευνοϊκότερο οι ως άνω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1. **Παραγραφή της αξιώσεως του Δημοσίου** για κοινοποίηση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τις ένδικες χρήσεις 2004, 2005, 2006 & 2007, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρ. 84 του Ν. 2238/1994.

2. **Έλλειψη αιτιολογίας – παραβίαση των διατάξεων του αρθρ. 28 παρ. 2 και 64 ΚΦΔ.** Στην έκθεση ελέγχου δεν υπάρχει η παραμικρή αιτιολογία ως προς την καταλογιζόμενη σε βάρος της εταιρίας παράβαση της λήψης εικονικών τιμολογίων και ουδόλως εξατομικεύεται η αποδιδόμενη εν προκειμένω παραβατική συμπεριφορά. Επιπρόσθετα, η φορολογική αρχή προέβη μεν σε γενικές και ειδικές επαληθεύσεις βάσει των βιβλίων και στοιχείων που προσκόμισε η εταιρεία, καταλήγοντας ωστόσο στην ανατιολόγητη κρίση περί εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων.
3. **Εσφαλμένη και μη νόμιμη η εν προκειμένω αποδιδόμενη παράβαση της λήψης εικονικών τιμολογίων σε όλες τις επιμέρους περιπτώσεις – Αντιστροφή του βάρους απόδειξης.** Οι επίμαχες συναλλαγές ήταν στο σύνολό τους υπαρκτές, ενώ, δεν γνώριζε, ούτε αποδεχόταν τυχόν εικονικότητα ως προς το πρόσωπο των εν λόγω εκδοτών, τελώντας σε απολύτως καλή πίστη. Εξ αντιδιαστολής, ο υπό κρίση έλεγχος εσφαλμένα και μη νόμιμα, κατά τα προεκτεθέντα, καταλόγισε σε βάρος της εταιρίας τις επίμαχες παραβάσεις και ειδικότερα, κατόπιν μη νόμιμης αντιστροφής του βάρους απόδειξης, αλλά και αυθαίρετων, συμπερασματικών κρίσεων.
4. **Παραβίαση των διατάξεων των άρθρων 30,32 του ν. 2238/1994 και αρθρ. 30 π.δ. 186/92 περί διενέργειας εξωλογιστικού προσδιορισμού- Ανατιολόγητες κρίσεις & έλλειψη νόμιμης βάσης.** Η φορολογική αρχή δεν αιτιολογεί την κρίση της περί ανέφικτου λογιστικού προσδιορισμού. Αναφορικά με την χρήση 2004 οι διαπιστωθείσες παραβάσεις δεν είναι μεγάλης έκτασης (3,62% επί των ακαθαρίστων εσόδων), ενώ στην χρήση 2007 το ύψος των παραλήψεων δεν ξεπερνά το 1,7% των ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης. Η φορολογική αρχή χρησιμοποίησε λανθασμένο ΜΣΚΚ.
5. **Εσφαλμένος υπολογισμός του οφειλόμενου φόρου για τις χρήσεις 2004, 2005 & 2006, λόγω παραβίασης των διατάξεων του άρθρου 12§6 ν. 3888/10 και παρ. 2 ΠΟΛ 1066/2011.** Η παράλειψη συμψηφισμού από μέρους του ελέγχου οδήγησε σε εσφαλμένο υπολογισμό του φερόμενου ως οφειλόμενου φόρου κατά την έκδοση των αντίστοιχων πράξεων.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό:

- **Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 72§11 του Ν. 4174/13: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

- **Επειδή**, σύμφωνα με το αρ.84 παρ. 1 του **N.2238/94** «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 12 παρ. 7 του **N. 3888/2010** ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011.»
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του **N. 4002/2011** ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012.»
- **Επειδή**, σύμφωνα με το δεύτερο άρθρο του **N. 4098/2012** ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.»
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 22 του **N. 4203/2013** «..Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη μέλη της Ε. Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 22 του **N. 4337/2015**: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή

εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72§3 του **ν.4174/2013** σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.
- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, ο προϊστάμενος της εξέδωσε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης την υπ' αρ.2012 εντολή ελέγχου (η οποία εν συνεχεία αντικαταστάθηκε από τη εντολή με αρ.-2015), καθιστώντας την υποκείμενη σε έλεγχο για τις διαχειριστικές περιόδους 2003 έως και 2008. Με τον τρόπο αυτό για τις εν λόγω διαχειριστικές περιόδους παρατάθηκε το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρων & προστίμων έως τις 31/12/2016.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό:

- **Επειδή**, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας)** «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».
 - **Επειδή**, στο **άρθρο 34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».
- Περαιτέρω, σύμφωνα με το **άρθρο 62** του ίδιου νόμου: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή

και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».

- **Επειδή**, στο άρθρο **64** του **N.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»
- **Επειδή**, νομολογιακά έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣτΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027).
- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η από/2016 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. της υιοθετεί πλήρως τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα που εξάγονται τόσο από την έκθεση ελέγχου της, αναφορικά με τον εκδότη εικονικών τιμολογίων «.....- Α.Φ.Μ. όσο και από την έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε., σχετικά με τον εκδότη «.....»- Α.Φ.Μ. Οι εν λόγω εκθέσεις αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους, για τους οποίους τα υπό κρίση φορολογικά κρίθηκαν εικονικά από τον έλεγχο, καλύπτοντας την υποχρέωση της φορολογικής αρχής περί επαρκούς αιτιολογίας, αποτελούν δε αναπόσπαστο μέρος της έκθεσης ελέγχου της

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί ελλιπούς αιτιολογίας απορρίπτεται ως αθεμελίωτος.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό:

- **Επειδή**, σύμφωνα με άρθρο **19 παρ. 4** του **N.2523/1997** εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **18§9** του **ΠΔ 186/92**: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου».

- **Επειδή**, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012)).
- **Επειδή**, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 1126/2010).
- **Επειδή**, η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών. Τα αναφερόμενα από την προσφεύγουσα επιχείρηση περί πραγματικών συναλλαγών δεν αποτελούν ισχυρά αποδεικτικά μέσα που δύνανται να λειτουργήσουν επαρκώς σύμφωνα με το παραπάνω νομολογιακό πλαίσιο. Αντιθέτως, όσον αφορά τα εικονικά τιμολόγια, εκδόσεως της επιχείρησης- Α.Φ.Μ., επισημαίνεται ότι η προσφεύγουσα στις2011, αξιοποιώντας το ευεργέτημα των διατάξεων του αρθ. 12§6 του Ν. 3888/10, προσήλθε οικειοθελώς στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., καταθέτοντας το ειδικό σημείωμα τιμολογίων του ανωτέρω άρθρου και δηλώνοντας τα εν λόγω τιμολόγια ως εικονικά.
- **Επειδή**, οι εκθέσεις ελέγχου τόσο της όσο και του Σ.Δ.Ο.Ε., οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο μέρος της έκθεσης ελέγχου της, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στη εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων. Τα πορίσματα δε είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο μη καταλείποντας αμφιβολίες ως προς την πραγματοποίηση ή μη των επίμαχων

συναλλαγών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί μη στοιχειοθέτησης της εικονικότητας εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης είναι αβάσιμος και απορρίπτεται.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό:

- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **30 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992** ορίζεται ότι: «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»
- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **30 παρ. 3 του Π.Δ. 186/1992** ορίζεται ότι: Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται **ανεπαρκή** όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:.....**δ)** εξοφλεί τιμολόγια αξίας 15.000 ευρώ και άνω με τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο. Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνο συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.....Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη.
- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992** ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται **ανακριβή** όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: ... 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, **Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά.....»**
- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **30 παρ. 7 του Π.Δ. 186/1992** ορίζεται ότι: «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)** **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: ... 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 τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 8 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «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**, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.....».
- **Επειδή**, τα βιβλία και στοιχεία των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων κρίθηκαν από την φορολογική διοίκηση αυτοτελώς, με βάση τα δεδομένα που υφίσταντο την εκάστοτε χρήση. Στο ίδιο πλαίσιο, δια της παρούσης απόφασης τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος κρίνονται ως ακολούθως:

Όσον αφορά τις χρήσεις 2004, 2005 & 2006, για τις οποίες τα βιβλία της επιχείρησης κρίθηκαν ανακριβή.

- **Επειδή**, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτουν τα ακόλουθα:
 - 1) Τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 - 31/12/2004 η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε είκοσι ένα (21) εικονικά φορολογικά στοιχεία με συνολική καθαρή αξία 104.500€, η οποία αντιστοιχεί σε ποσοστό 5,28% επί των ακαθαρίστων εσόδων της οικείας χρήσης (1.978.158,24€).
 - 2) Τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 - 31/12/2005 η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε είκοσι τρία (23) εικονικά φορολογικά στοιχεία με συνολική καθαρή αξία 212.908,40€, η οποία αντιστοιχεί σε ποσοστό 9,13% επί των ακαθαρίστων εσόδων της οικείας χρήσης (2.332.741,98€).
 - 3) Τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 - 31/12/2006 η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε τριάντα ένα (31) εικονικά φορολογικά στοιχεία με συνολική καθαρή αξία 269.102,65€, η οποία αντιστοιχεί σε ποσοστό 8,68% επί των ακαθαρίστων εσόδων της οικείας χρήσης (3.100.883,40€).
- **Επειδή**, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων αντιπροσωπεύει ποσοστό σημαντικό σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη της

επιχείρησης. Συνεπώς, καλύπτεται η προϋπόθεση που θέτει ο νόμος, αναφορικά με την προσφυγή της διοίκησης σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, η οποία είναι η μεγάλη έκταση των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων που διαπίστωσε ο έλεγχος σε συνάρτηση με τα οικονομικά δεδομένα αυτής. Εξάλλου, η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων για την προσφεύγουσα επιχείρηση δεν αποτελεί μια μεμονωμένη πράξη αλλά επαναλαμβανόμενη διαδικασία, που σκοπό είχε την φοροδιαφυγή.

*Ως εκ τούτου, ορθώς η φορολογική διοίκηση προσδιόρισε **εξωλογιστικώς** τα αποτελέσματα για τις χρήσεις 2004-2005-2006.*

*Όσον αφορά την χρήση 2007, για την οποία τα βιβλία της επιχείρησης κρίθηκαν **ανεπαρκή**.*

- **Επειδή,** από την οικεία έκθεση προκύπτει ότι ο λόγος που τα βιβλία της επιχείρησης την χρήση 2007 κρίθηκαν ανεπαρκή ήταν το γεγονός ότι την υπό κρίση περίοδο είχε υποπέσει στην παράβαση της μη εξόφλησης με δίγραμμη επιταγή ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού συναλλαγής άνω των 15.000€. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με την Α.Ε.Π.-2012, η οποία εδράζεται στις ελεγκτικές διαπιστώσεις της από έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., η επιχείρηση στη χρήση 2007 αγόρασε ένα αυτοκίνητο από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» (σχετ. το υπ' αρ.-2007 Τ.Δ.Α.), συνολικής αξίας 33.946,81€, μέρος της οποίας, ήτοι 7.750,00€, εξοφλήθηκε τοις μετρητοίς, ενώ το υπόλοιπο με χρηματοδότηση μέσω τραπεζής.
- **Επειδή,** ο έλεγχος στην προκειμένη περίπτωση δεν αιτιολογεί αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων που επηρεάζουν σημαντικά ή καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, ώστε η παράληψη που διαπιστώθηκε να συνεπάγεται τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι εξ αυτού του λόγου και μόνο η εν λόγω παράβαση δεν μπορεί να αποτελέσει λόγο ανεπάρκειας των βιβλίων της προσφεύγουσας δεδομένου, ότι αφενός καταλαμβάνει μικρή έκταση σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης (ποσοστό επί των ακαθαρίστων εσόδων $(7.750,00/2.758.404,06 = 0,28\%)$ και αφετέρου πρόκειται για μία μεμονωμένη παράβαση.
- **Επειδή,** σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθ. 30 παρ. 3&7 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) ώστε να κριθούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 ανεπαρκή, ενώ δεν θίγεται το κύρος και η αξιοπιστία αυτών από τη διαπίστωση και μόνο της παράβασης της μη εξόφλησης μια συναλλαγής άνω των 15.000€ με τον ενδεδειγμένο τρόπο.

Ως εκ τούτου τα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 κρίνονται επαρκή.

- **Επειδή**, αναφορικά με τον επιμέρους ισχυρισμό της προσφεύγουσας επιχείρησης, περί εφαρμογής μη ορθού Μ.Μ.Σ.Κ. από τον έλεγχο, αυτός απορρίπτεται ως ατεκμηρίωτος για τους ακόλουθους λόγους. Από τα βιβλία της επιχείρησης δεν προκύπτει σαφής διάκριση μεταξύ των πωλήσεων που αφορούν οικοδομικά υλικά σε σχέση με αυτές που αφορούν υδραυλικά είδη και είδη υγιεινής. Επιπρόσθετα, η επιχείρηση στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, που υπέβαλε για τις χρήσεις 2004, 2005 & 2006 δήλωσε στο συνοδευτικό έντυπο Ε3 το σύνολο των πωλήσεων της με Μ.Σ.Σ.Κ 10%, τον οποίο εφάρμοσε και ο έλεγχος. Η προσκόμιση εκ μέρους της επιχείρησης, στο πλαίσιο της ενδικοφανούς προσφυγής, ενδεικτικά ορισμένων τιμολογίων πώλησης και αγοράς ειδών υγιεινής, δεν επαρκεί, έτσι ώστε να συναχθεί ασφαλές συμπέρασμα σχετικά με το ύψος των εν λόγω πωλήσεων σε συνάρτηση με τα συνολικά έσοδα της επιχείρησης.

Ολοκληρώνοντας, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί μη νόμιμου εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της γίνεται εν μέρει αποδεκτός, σε ότι αφορά την κρίση των βιβλίων για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007, τα οποία, δια της παρούσης απόφασης, κρίνονται επαρκή, τροποποιώντας αντίστοιχα την φορολογική υποχρέωση για την εν λόγω χρήση.

Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό:

- **Επειδή**, η παράγραφος **1 του άρθρου 6 του Ν. 3888/2010** ορίζει ότι «1. Η περαίωση καθεμιάς ανέλεγκτης υπόθεσης φορολογίας εισοδήματος πραγματοποιείται με την καταβολή φόρου επιπλέον εκείνου που τυχόν βεβαιώθηκε με βάση τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκε».
- **Επειδή**, η παράγραφος **7 του άρθρου 5 του Ν. 3888/2010** ορίζει ότι «7. Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται στο Δημόσιο, κατ' εφαρμογή των ρυθμίσεων του παρόντος Κεφαλαίου, δεν αναζητούνται, ούτε συμψηφίζονται, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 9».
- **Επειδή**, η παράγραφος **3 του άρθρου 9 του Ν. 3888/2010** ορίζει ότι «3. Ο επιτηδευματίας που επιθυμεί να ρυθμιστούν οι ανέλεγκτες υποθέσεις του σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, υποχρεούται να καταβάλλει το είκοσι τοις εκατό (20%) του ποσού της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο από πεντακόσια (500) ευρώ, εκτός αν το ποσό της συνολικής οφειλής είναι κατώτερο από το ποσό αυτό. Η καταβολή από τον επιτηδευματία του αναφερόμενου στο προηγούμενο εδάφιο ποσού συνεπάγεται την ανεπιφύλακτη και αμετάκλητη αποδοχή του περιεχομένου του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, καθώς και των όρων και των προϋποθέσεων που ορίζονται με τις

διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου για την περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων, η οποία και επέρχεται με την εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Η κατά το πρώτο εδάφιο καταβολή δεν μπορεί να γίνει μετά την ημερομηνία που καθορίζεται με την υπουργική απόφαση που εκδίδεται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 13. Μετά την παρέλευση της ημερομηνίας αυτής δεν επιτρέπεται η υπαγωγή φορολογικών υποθέσεων στις ρυθμίσεις του παρόντος Κεφαλαίου.».

- **Επειδή**, η παράγραφος 6 του άρθρου 12 του Ν. 3888/2010 ορίζει τα εξής:

«Επιτηδευματίας, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, που έχει λάβει μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία ή έχει εκδώσει τέτοια στοιχεία, κατά το άρθρο 19 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α'), με εξαίρεση τους εκδότες πλαστών φορολογικών στοιχείων, και δεν έχει εκδοθεί απόφαση επιβολής προστίμου ούτε βρίσκεται σε διαδικασία ελέγχου μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, μπορεί να υποβάλλει στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος Δ.Ο.Υ., ειδικό σημείωμα δήλωσης των τιμολογίων ή εν γένει των φορολογικών αυτών στοιχείων και να δηλώσει τον αριθμό, την ημερομηνία έκδοσης και την αξία καθενός από αυτά, καθώς και τη συνολική αξία. Επί της συνολικής αξίας, προ Φ.Π.Α., υπολογίζεται φόρος εισοδήματος ίσος με το πενήντα πέντε τοις εκατό (55%) αν πρόκειται για Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. και σαράντα τοις εκατό (40%) σε κάθε άλλη περίπτωση. Το ειδικό σημείωμα υποβάλλεται μέχρι την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13. Με την υποβολή του καταβάλλεται το είκοσι τοις εκατό (20%) του προκύπτοντος φόρου και το υπόλοιπο ποσό βεβαιώνεται σε 12 ίσες μηνιαίες δόσεις η καθεμία εκ των οποίων δεν μπορεί να είναι κατώτερη των πεντακοσίων (500) ευρώ, εκτός της τελευταίας. **Εφόσον εξοφληθεί ο φόρος εισοδήματος της παραγράφου αυτής** δεν επιβάλλεται διοικητική κύρωση είτε αφορά σε πρόσθετους φόρους είτε σε πρόστιμο του Κ.Β.Σ., είτε σε θέματα κύρους των βιβλίων, αποκλειστικά και μόνο για τα δηλωθέντα μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία και εφαρμόζεται για τα στοιχεία αυτά το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 24 του ν. 2523/1997».

Περαιτέρω, με το **άρθρο 13** του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:στ) **Οι συνέπειες της εκπρόθεσμης καταβολής μιας ή περισσότερων δόσεων** για την περαίωση των υποθέσεων του παρόντος Κεφαλαίου».

- **Επειδή**, με την **ΠΟΛ 1066/2011** του Β' τμήματος της Διεύθυνσης Ελέγχων δόθηκαν διευκρινήσεις όσον αφορά την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου στ' του άρθρου 13 του ν.3888/2010. Συγκεκριμένα ορίζονται τα εξής: «1. Σε ανέλεγκτες κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 του ν.3888/2010 υποθέσεις για τις οποίες το Εκκαθαριστικό Σημείωμα της παραγράφου 1 του άρθρου 9 έχει γίνει αποδεκτό σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου και δεν έχει επέλθει περαίωση λόγω μη εξόφλησης της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, η μη καταβολή τουλάχιστον δύο ληξιπρόθεσμων δόσεων των οικείων ποσών φόρων που προκύπτουν από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα, έχει ως αποτέλεσμα οι υποθέσεις αυτές να είναι ελεγκτές και το

συνολικό ποσό φόρων κατά οικονομικό έτος και φορολογικό αντικείμενο που προκύπτει από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα συμφηφίζεται με το αντίστοιχο συνολικό ποσό φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων που θα προκύψει από τον τακτικό (οριστικό) φορολογικό έλεγχο που θα διενεργηθεί.

2. Για τους επιτηδευματίες της παραγράφου 6 του άρθρου 12 του ν.3888/2010 δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου αυτής, **εφόσον δεν έχουν καταβληθεί δύο ληξιπρόθεσμες δόσεις**. Τα ποσά που ήδη έχουν βεβαιωθεί συμφηφίζονται με τα ποσά που προκύπτουν από τον φορολογικό έλεγχο».

- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα επιχείρηση αποδέχθηκε το υπ' αρ.2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν. 3888/10 συνολικού ποσού 123.908,32€ για τις χρήσεις 2003 έως και 2009, χωρίς ωστόσο να καταβάλει το σύνολο του ως άνω ποσού στις προβλεπόμενες προθεσμίες. Κατόπιν τούτου ορθώς οι ανωτέρω χρήσεις θεωρήθηκαν ως μη περαιωθείσες και ελεγκτές. Ο έλεγχος, ωστόσο, κατ' εφαρμογή της παρ. 1 της ΠΟΛ 1066/2011, όφειλε να συμφηφίσει το συνολικό ποσό φόρων κατά οικονομικό έτος και φορολογικό αντικείμενο που προέκυψε από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα με το αντίστοιχο συνολικό ποσό φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων που προέκυψε από τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο. Συγκεκριμένα, όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος, όφειλε να συμφηφίσει ποσά ύψους 18.990,32€ στο οικ. έτος 2005, 13.996,45€ στο οικ. έτος 2006, 31.008,84€ στο οικ. έτος 2007 και 16.550,42€ στο οικ. έτος 2008.
- **Επειδή**, εκτός του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του ν. 3888/10, η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ τα ακόλουθα ειδικά σημειώματα δήλωσης τιμολογίων του άρθρου 12§6 του ν. 3888/10:

Ημερ/νία σημειώματος άρθ. 12§6 του ν. 3888/10	Χρήση που αφορά	Εκδότης εικονικών τιμολογίων	Αξία τιμολογίων	Φόρος εισοδήματος που βεβαιώθηκε
...../2010	2005		70.345,04€	38.689,77€
...../2010	2005		142.564,30€	78.410,37€
...../2010	2006		269.102,40€	148.006,32€
...../2011	2004		38.970,00€	21.433,50€

Κατά συνέπεια κατ' εφαρμογή της παραγράφου 2 της ΠΟΛ 1066/11, τα ως άνω ποσά φόρου που ήδη είχαν βεβαιωθεί θα έπρεπε να σημψηφισθούν με τα ποσά που προέκυψαν από τον φορολογικό έλεγχο.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός περί συμφηφισμού του φόρου εισοδήματος, που βεβαιώθηκε στα πλαίσια εφαρμογής του ν. 3888/10 γίνεται αποδεκτός δια της παρούσης.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την εν μέρει αποδοχή της υπ' αρ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», **Α.Φ.Μ.** ως προς την κρίση των βιβλίων για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 από ανεπαρκή σε επαρκή και ακριβή με παράλληλη τροποποίηση της φορολογικής υποχρέωσης σε όλες τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους (2004-2005-2006-2007), η οποία προκύπτει από τον συμψηφισμό των ποσών που έχουν ήδη βεβαιωθεί, λόγω περαίωσης νε τον ν. 3888/10. **Επισημαίνεται ότι, τα τυχόν επιπλέον ποσά που έχουν ήδη βεβαιωθεί, δεν αναζητούνται (σχετ. παρ. 7 άρθ. 5 ν. 3888/10)**

**ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ–
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ**

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2004 – 31/12/2004 (Οικ. έτος 2005)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ-ΠΕΡΑΙΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
	Φορολογητέα κέρδη	14.981,14	356.068,48	356.068,48	0,00€
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	4.031,99	123.412,56	123.412,56	0,00€
Προκαταβολή φόρου		2.857,60	2.857,60	2.857,60	0,00€
Τέλη χαρτοσήμου κερδών		149,81	3.560,68	3.560,68	0,00€
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		29,96	712,14	712,14	0,00€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			143.256,68	143.256,68	0,00€
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ. εκπρόθεσμου			4.093,05	4.093,05	0,00€
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου			818,61	818,61	0,00€
Μείον φόρος εισοδήματος που βεβαιώθηκε με το υπ' αρ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3888/10				-18.990,32	-18.990,32€
Μείον φόρος εισοδήματος που βεβαιώθηκε με το από11 ειδικό σημείωμα δήλωσης τιμολογίων του άρθρου 12§6 του ν. 3888/10				-21.433,50	-21.433,50€
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	7.069,36	278.711,33	238.287,51	-40.423,82€
	για επιστροφή				

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005 (Οικ. έτος 2006)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ-ΠΕΡΑΙΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
	Φορολογητέα κέρδη	15.633,62	419.893,56	419.893,56	0,00€
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	2.120,34	131.483,52	131.483,52	0,00€
Προκαταβολή φόρου		3.226,97	3.226,97	3.226,97	0,00€
Τέλη χαρτοσήμου κερδών					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			155.235,82	155.235,82	0,00€
Μείον φόρος εισοδήματος που βεβαιώθηκε με το υπ' αρ.εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3888/10				-13.996,45	-13.996,45
Μείον φόρος εισοδήματος που βεβαιώθηκε με τα από/11 ειδικά σημειώματα δήλωσης τιμολογίων του άρθρου 12§6 του ν. 3888/10				-117.100,14	-117.100,14
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	5.347,31	289.946,31	158.849,72	-131.096,59€
	για επιστροφή				

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2006 – 31/12/2006 (Οικ. έτος 2007)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ-ΠΕΡΑΙΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
	Φορολογητέα κέρδη	16.455,32	558.159,01	558.159,01	0,00€
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	1.486,72	158.580,79	158.580,79	0,00€
Προκαταβολή φόρου		3.043,48	3.043,48	3.043,48	0,00€
Τέλη χαρτοσήμου κερδών					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			188.512,88	188.512,88	0,00€
Μείον φόρος εισοδήματος που βεβαιώθηκε με το υπ' αρ.εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3888/10				-31.008,84	-31.008,84€
Μείον φόρος εισοδήματος που βεβαιώθηκε με το από11 ειδικό σημείωμα δήλωσης τιμολογίων του άρθρου 12§6 του ν. 3888/10				-148.006,32	-148.006,32€
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	4.530,20	350.137,15	171.121,99	-179.015,16€
	για επιστροφή				

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007 (Οικ. έτος 2008)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ- ΠΕΡΑΙΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
	Φορολογητέα κέρδη	21.456,31	275.840,41	23.441,91	-252.398,50€
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	2.310,72	65.906,74	2.807,12	-63.099,62€
Προκαταβολή φόρου		3.476,77	3.476,77	3.476,77	0,00€
Τέλη χαρτοσήμου κερδών					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			76.315,22	595,68	75.719,54€
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ. εκπρόθεσμου					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Μείον φόρος εισοδήματος που βεβαιώθηκε με το υπ' αρ.εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3888/10				16.550,42	-16.550,42€
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	5.787,49	145.698,73	0,00	-145.698,73€
	για επιστροφή				

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η :

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