



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

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

Θεσσαλονίκη 01/02/2017

Αριθμ. Αποφ.: 399

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).
- β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 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 με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- στ. Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις

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

- η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1006534 ΕΞ 2015 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., 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.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ 2562 Β/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/ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- ια. Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 55Β'/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία, με **Α.Φ.Μ.:** και με διεύθυνση:, κατά της υπ' αριθ., Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., ελεγχόμενης περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, της υπ' αριθ., Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., ελεγχόμενης περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, της υπ' αριθ., Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/97 – Άρ. 55 Ν.4174/2013), φορολογικού έτους, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και της υπ' αριθ., Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/97 – Άρ. 55 Ν.4174/2013), φορολογικού έτους, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
4. Τη με αριθμό πρωτ., Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., ελεγχόμενης περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**
5. Τη με αριθμό πρωτ., Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., ελεγχόμενης περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**
6. Τη με αριθμό πρωτ., Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/97 – Άρ. 55 Ν.4174/2013), φορολογικού έτους, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**
7. Τη με αριθμό πρωτ., Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/97 – Άρ. 55 Ν.4174/2013), φορολογικού έτους, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

8. Την από Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία, με **Α.Φ.Μ.:** η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα από τη **Δ.Ο.Υ.**, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. - Π.Δ. 186/92, της Φορολογίας Εισοδήματος και του Φ.Π.Α., σε εκτέλεση της υπ. αριθμ. σχετικής εντολής ελέγχου, για τις χρήσεις και, συντάχθηκαν η από Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (περί Κ.Β.Σ.), η από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, η από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και η από Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. Άρθρου 6 Ν.2523/97 – Άρ. 55 Ν.4174/2013.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση του, με **Α.Φ.Μ.**, με συνημμένη έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92), για τις ελεγχόμενες χρήσεις και Σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση, η ελεγχόμενη επιχείρηση, με **ΑΦΜ**, ήταν λήπτρας εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την συναλλαγή συνολικής καθαρής αξίας 20.619,50 ευρώ για την χρήση και εικονικού φορολογικού στοιχείου για τη χρήση καθαρής αξίας 7.425,00 ευρώ, εκδόσεως της επιχείρησης του με **Α.Φ.Μ.**

Σημειώνεται, ότι τις χρήσεις και η προσφεύγουσα τις είχε περαιώσει βάσει των διατάξεων του ν. 3296/2004 (αυτοέλεγχος).

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α., ήταν η έκδοση των υπ' αριθ. και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., ελεγχόμενων περιόδων και, αντίστοιχα.

Με τη με αριθμό, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., ελεγχόμενης περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους ΕΥΡΩ 33.258,04.

Με τη με αριθμό, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., ελεγχόμενης περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους ΕΥΡΩ 27.674,36.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου Φ.Π.Α. Άρθρου 6 Ν.2523/97 – Άρ. 55 Ν.4174/2013 ήταν η έκδοση των υπ' αριθ. και Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/97 – Άρ. 55 Ν.4174/2013), φορολογικών ετών και, αντίστοιχα.

Με τη με αριθμό, Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/97 – Άρ. 55 Ν.4174/2013), φορολογικού έτους, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους ΕΥΡΩ 11.134,53. Η προαναφερόμενη πράξη εκδόθηκε επειδή διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στο φορολογικό έτος στην πιο κάτω παράβαση:

Λήψη και χρησιμοποίηση (με την καταχώρηση τους στα τηρούμενα βιβλία του π.δ 186/92 περί Κ.Β.Σ.)ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 20.619,50 € πλέον ΦΠΑ 3.711,51 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ.1, 9, 10, 11 και 14, 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν. 2523/97 που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ.10β, 6, 9 παρ. 1, 19 παρ. 1 και 20 παρ. 1 του Ν. 2523/97 και του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).

Με τη με αριθμό, Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/97 – Άρ. 55 Ν.4174/2013), φορολογικού έτους, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους ΕΥΡΩ 4.232,25. Η προαναφερόμενη πράξη εκδόθηκε επειδή διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στο φορολογικό έτος στην πιο κάτω παράβαση:

Λήψη και χρησιμοποίηση (με την καταχώρηση του στα τηρούμενα βιβλία του π.δ 186/92 περί Κ.Β.Σ) ΕΙΚΟΝΙΚΟΥ φορολογικού στοιχείου, καθαρής αξίας 7.425,00 € πλέον ΦΠΑ 1.410,75 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ.1, 9, 10, 11 και 14, 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν. 2523/97 που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ.10β, 6, 9 παρ. 1, 19 παρ. 1 και 20 παρ. 1 του Ν. 2523/97 και του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν η προσβαλλόμενη υπ. αριθμ., Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., ελεγχόμενης περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, η

προσβαλλόμενη υπ. αριθμ., Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., ελεγχόμενης περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η προσβαλλόμενη υπ. αριθμ., Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/97 – Άρ. 55 Ν.4174/2013), φορολογικού έτους, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και η προσβαλλόμενη υπ. αριθμ., Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/97 – Άρ. 55 Ν.4174/2013), φορολογικού έτους, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τους παρακάτω λόγους:

1. Είναι εσφαλμένη και αντιφατική η κρίση περί εικονικότητας στη συναλλαγή όσον αφορά τα ελεγχόμενα ληφθέντα από την προσφεύγουσα φορολογικά στοιχεία.
2. Είναι μη ορθός ο νομικός χαρακτηρισμός των πορισμάτων της Φορολογικής Αρχής ακόμα κι αν αυτά ήθελε υποτεθούν ως επαρκώς αποδεδειγμένα.
3. Υπήρχε καλή πίστη στις υπό έλεγχο συναλλαγές και δεν έχει γίνει επίκληση από τον έλεγχο ουδενός στοιχείου ή ένδειξης από τα οποία να την αναιρεί.
4. Παραγράφηκε το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό των φόρων.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι, νόμω και ουσία αβάσιμοι και αστήρικτοι για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.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. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.....».**

Επειδή, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η

οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

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, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣΤΕ “..όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, 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 (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010)...”.

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

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων δεν είναι αυθαίρετος, αφού τόσο οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. όσο και η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ., που συντάχθηκε με ελεγχόμενη την επιχείρηση του, με Α.Φ.Μ., διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, τεκμηριώνουν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων και συνεπώς δεν τίθεται θέμα αμφισβήτησης της εικονικότητας των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων και ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84, παρ. 1, του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/1994) ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 § 4 περ. β του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «**Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται:**

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) **Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.».**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: **Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:** α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ)

περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. [3728/2008](#) (Α'258).

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 57 παρ. 2 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) **αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 11 του Ν. 4174/2014 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του

Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. 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 τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «**Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους** για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, 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 τη διάταξη του άρθρου 17, παρ. 2, του Ν. 3296/2004 ορίζεται ότι: «2. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις αυτοελεγχόμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων».

Επειδή, ο επανέλεγχος των υπό κρίση χρήσεων διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ. αριθμ. σχετικής εντολής επανελέγχου, ολοκληρώθηκε δε με τη σύνταξη της από Έκθεσης Ελέγχου Εφαρμογής των Διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (περί Κ.Β.Σ.), της από Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και της από Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α., απόρροια των οποίων ήταν να εκδοθούν, μεταξύ των άλλων, οι προσβαλλόμενες πράξεις την, εντός των χρονικών ορίων που ορίζει η προαναφερόμενη νομοθεσία, δεν τίθεται θέμα παραγραφής.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία, με **ΑΦΜ** και την επικύρωση της υπ' αριθ., Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., ελεγχόμενης περιόδου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

....., της υπ' αριθ., Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., ελεγχόμενης περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της υπ' αριθ., Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/97 – Άρ. 55 Ν.4174/2013), φορολογικού έτους, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και της υπ' αριθ., Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/97 – Άρ. 55 Ν.4174/2013), φορολογικού έτους, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., ελεγχόμενης περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή Περίοδος	
Φόρος (Χρεωστικό ποσό)	15.117,29
Πρόσθετος φόρος Φ.Π.Α. λόγω ανακρίβειας (120%)	18.140,75
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	33.258,04

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αρ., Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., ελεγχόμενης περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και είναι καταβλητέο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., ελεγχόμενης περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή Περίοδος	
Φόρος (Χρεωστικό ποσό)	12.579,42
Πρόσθετος φόρος Φ.Π.Α. λόγω ανακρίβειας (120%)	15.094,94
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	27.674,36

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αρ., Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., ελεγχόμενης περιόδου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και είναι καταβλητέο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό, Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., φορολογικού έτους, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος	
Πρόστιμο Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/97 – Άρ. 55 Ν.4174/2013) / (3.711,51 X 3)	11.134,53
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.134,53

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αρ., Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., φορολογικού έτους, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, και είναι καταβλητέο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό, Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/97 – Άρ. 55 Ν.4174/2013), φορολογικού έτους, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος	
Πρόστιμο Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/97 – Άρ. 55 Ν.4174/2013) / (1.410,75 X 3)	4.232,25
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.232,25

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αρ., Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρου 6 Ν.2523/97 – Άρ. 55 Ν.4174/2013), φορολογικού έτους, και είναι καταβλητέο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής.

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης**

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.