



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27-1-2017
Αριθμ. Αποφ.: 302

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

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).

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 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.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.

κ. 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**2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της Ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία “..... .” **με Α.Φ.Μ.:**....., κατά: α) της **με αριθμ.-2016** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2001-31/12/2001, β) της **με αριθμ.-2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 γ) της **με αριθμ.-2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο από 1/1/2001 έως 31/12/2001, δ) της **με αριθμ.-2016** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/97, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2001-31/12/2001, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και των από/2016 συμπροσβαλλόμενων εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α., Κ.Β.Σ. και προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/97, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

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

5. Τη με ημερομηνία-**2016** 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.

6. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από-**2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... Ενδικοφανούς Προσφυγής της Ανώνυμης εταιρείας 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:

α) Με την αριθμό-**2016** οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2001-31/12/2001, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης «. . .», πρόστιμο της περίπτωσης β' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, επειδή ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε στο τηρούμενο βιβλίο της ένα (1) εικονικό, ως προς τη συναλλαγή, φορολογικό στοιχείο συνολικής αξίας 1.103,45 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12§1, 9 & 10 και 11 §1 & 5 του Π.Δ. 186/1992.

β) Με την αριθμό ...-**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου, ποσού 10.741,37 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 12.889,64 €.

γ) Με την αριθμό-**2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο από 1/1/2001 έως 31/12/2001, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε διαφορά φόρου ύψους 460,81 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 552,97 €,.

δ) Με την **αριθμ.-2016** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν. 2523/97, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2001-31/12/2001, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που δεν απέδωσε, καθότι, έλαβε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, καθαρής αξίας 1.103,45 € πλέον Φ.Π.Α. 198,62 € , επειδή διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12§1, 9 & 10 και 11 §1 & 5 του Π.Δ. 186/1992.

Αιτία ελέγχου, αποτέλεσε η σχετική έκθεση ελέγχου διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου Κεντρικής Μακεδονίας, προς την Δ.Ο.Υ., η οποία συντάχθηκε σε βάρος της επιχείρησης «.» με ΑΦΜ Σύμφωνα με το πόρισμα της ανωτέρω έκθεσης, η προσφεύγουσα εταιρεία ζήτησε και έλαβε ένα (1) εικονικό Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, με αριθμό-2001, εκδόσεως της επιχείρησης «. . .» με ΑΦΜ, καθαρής αξίας 376.000 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 67.680 δρχ., με την έννοια της ανύπαρκτης συναλλαγής, των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν. 2523/1997.

Από τη μελέτη του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία περαίωσε τη χρήση 2001 με το Ν. 3259/2004, και το σύνολο των στοιχείων της έχουν νομίμως καταστραφεί, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 3888/2010, δεδομένου, ότι εξόφλησε στις/2004 το εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης. Ο επανέλεγχος διενεργήθηκε βάσει της με αριθμό-2013 αρχικής εντολής ελέγχου, και μετέπεται

τροποποιημένης, με τον ίδιο αριθμό, λόγω εισαγωγής της στο σύστημα ELENXIS, καθότι προέκυψαν νέα στοιχεία που αφορούν τη λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου από την προσφεύγουσα επιχείρηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 9 § 5 του Ν. 3259/2004. Κατόπιν τούτου, συντάχθηκαν οι από/2016 εκθέσεις επανελέγχου Κ.Β.Σ., Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν.2523/1997.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για την ανωτέρω χρήση, κρίθηκαν ανακριβή και τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/1994, τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ιδίου νόμου, ενώ τα ακαθάριστα έσοδα ως προς το Φ.Π.Α. προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου-2016 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ, Φύλλων ελέγχου Εισοδήματος, πράξεων προσδιορισμού Φ.Π.Α. και προστίμων Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2001 έως 31/12/2001, έχει υποπέσει σε παραγραφή. Επίσης, από τη γραμματική διατύπωση των διατάξεων περί παραγραφής, προκύπτει με ασφάλεια, ότι η εκάστοτε παράταση δεν καταλαμβάνει περιπτώσεις έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου κατ' άρθρο 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994 και την επιβολή πρόσθετων φόρων κατ' άρθρο 84 παρ. 4β' του ν. 2238/94.
2. Η επιβολή φόρων και προστίμων είναι άκυρη, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης. Συγκεκριμένα, το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, έχει στη συγκεκριμένη περίπτωση, χαρακτήρα τυπικής και μη ειλικρινούς διάθεσης της διοίκησης, ακρόασης, καθότι, νομίμως αυτή κατέστρεψε τα βιβλία και στοιχεία της χρήσης 2001, κατά εφαρμογή των οριζόμενων διατάξεων της περαίωσης και συνεπώς, δεν είχε αντικειμενικά τη δυνατότητα να εκφράσει τις απόψεις της για τη φερόμενη καταλογισθείσα παράβαση.
3. Πλημμελής και μη νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων και μη απόδειξη εκ μέρους της φορολογικής αρχής, της εικονικότητας της συναλλαγής.
4. Εσφαλμένη κρίση περί ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων και εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος της χρήσης 2001.

Όσον αφορά στον πρώτο ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και προστίμων

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι :
“*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του*

Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.”

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 του ν. 2238/1994, 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.2.Κατ' εξαίρεση, η βεβαίωση του φόρου μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο πενταετίας, αν η εγγραφή στο όνομα της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης εταιρίας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας, σύμφωνα με το άρθρο 64, έγινε οριστική μετά την πάροδο αυτής, όχι όμως και πέρα από έξι (6) μήνες από την κοινοποίηση στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου ή από την οριστικοποίηση της εγγραφής με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής.3.Εξαιρετικώς, επίσης, δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας:

α) Αν το φύλλο ελέγχου που κοινοποιήθηκε εντός της πενταετίας ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής, γιατί ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αυτού.

β) Αν εντός της πενταετίας κοινοποιήθηκε το φύλλο ελέγχου σε πρόσωπο, που δεν έχει φορολογική υποχρέωση, συνολικά ή μερικά.

γ) Αν η έκδοση του φύλλου ελέγχου έγινε από αναρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία ή έγινε για οικονομικό έτος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο υπάγεται το φορολογητέο εισόδημα.

δ) Αν το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής.”

4.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 ενάσκηση 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. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 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.

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

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

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 57 παράγραφος 2 του Ν.2859/2000 , ορίζεται ρητά ότι «Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49»

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν.2523/1997:«Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή .Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι. Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση 2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παρ., 3 και 4 του άρθ., 19 του παρόντος νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ.5 του Ν. 3259/2004 που αφορά στην περαίωση των επίμαχων χρήσεων «Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται.

Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμπληφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 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 ν.4203/2013 ορίζεται ότι : “οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων που λήγουν στις 31.12.2013 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 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, ακολουθώντας, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4337/2016, 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 (ήτοι μέχρι 31-12-2016) 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, τέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 174/2013, ορίζεται ότι :*“Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν.2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.”*

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση διενεργήθηκε επανέλεγχος, βάσει της με αριθμό-2-2013 αρχικής εντολής ελέγχου, καθότι περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μετά την αποδοχή από την προσφεύγουσα εταιρεία του με αριθμό/1 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης ν. 3259/2004, νέων στοιχείων, για τη χρήση 2001, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων για την παράβαση, της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην έκθεση ελέγχου διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι, μετά την 31/12/2012. Περαιτέρω, με το άρθρο **2 του ν. 4098/2012**, η προθεσμία παραγραφής παρατάθηκε μέχρι 31/12/2013, στη συνέχεια με το άρθρο **22 του ν.4203/2013** η προθεσμία παρατάθηκε μέχρι 31/12/2015 και με το άρθρο **22 του ν.4337/2016**, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου παρατάθηκε μέχρι 31/12/2016. Συνεπώς, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι νόμιμα, και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής ενήργησε η φορολογική αρχή, και ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγεγραμμένης αξίωσης του Δημοσίου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Εξάλλου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι από τις διατάξεις περί παραγραφής δεν καταλαμβάνει περιπτώσεις πρόσθετων φόρων, τυγχάνει αβάσιμος, δεδομένου ότι ο πρόσθετος φόρος του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα δηλαδή, ακολουθεί την κύρια φορολογία.

Όσον αφορά στον δεύτερο ισχυρισμό περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές

αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον 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. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, **πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου**, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου..».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Στην προκειμένη περίπτωση, ο δεύτερος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής, περί δήθεν προσχηματικής επιδοθείσας κλήσης προς ακρόαση, θα πρέπει ομοίως να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος, καθώς προβάλεται προσχηματικά, κακόπιστα και παρελκυστικά με πλήρη διαστρέβλωση από την προσφεύγουσα, της έννοιας και του σκοπού της κλήσης προς ακρόαση. Κατ'αρχάς από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει αδιαμφισβήτητα, ότι έχει ακολουθηθεί η νόμιμη διαδικασία της κλήσεως προς ακρόαση του αντιδίκου, διαμέσου του με αριθμό2015 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, το οποίο έχει κριθεί ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας έτσι ώστε να καθίσταται δυνατή η αντίκρουση των απόψεων από την προσφεύγουσα εταιρεία. Στην συνέχεια, ο ισχυρισμός ότι η κλήση ήταν προσχηματική καθώς δεν είχε τη δυνατότητα να αντικρούσει τις διαπιστώσεις του ελέγχου, δεδομένου ότι είχε νομίμως καταστρέψει τα βιβλία και στοιχεία της, προβάλλεται αλυσιτελώς, καθόσον η προσφεύγουσα, θα μπορούσε να ενημερωθεί πλήρως από τα στοιχεία του φακέλου της και να προβεί σε αντίκρουση των διαπιστώσεων του ελέγχου μη αποστερούμενου, καθ'οιονδήποτε τρόπο του δικαιώματος δικαστικής της προστασίας. Παραταύτα η προσφεύγουσα, ουδέν έπραξε, ενώ όψιμα και προσχηματικά προβάλλει ισχυρισμούς περί δήθεν αδυναμίας της να αντικρούσει τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Συνεπώς, και εκ των άνω, προκύπτει αδιαμφισβήτητα, ότι το σημείωμα ελέγχου των άρθρων 28 του ν. 4174/2013, έχει το, κατά το νομοθετικό πλέγμα που διέπει την έκδοσή του, περιεχόμενο και έχει τηρηθεί κατά γράμμα η προβλεπόμενη διαδικασία της κλήσης προς ακρόαση, μη καταλειπόμενης οποιασδήποτε αμφιβολίας περί μη τήρησης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και συνεπώς, ο περί αντιθέτου ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα.

Όσον αφορά στον τρίτο ισχυρισμό περί πλημμελούς και μη νόμιμης αιτιολόγησης των προσβαλλόμενων πράξεων και των εκθέσεων ελέγχου

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του*

επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 «*Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση.*

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται».

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

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

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

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

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, τέλος, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει –κατ’αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του **φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης** και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Στε 53/92, 457/94).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία, καθόσον, στις από/2016 εκθέσεις επανελέγχου Κ.Β.Σ., Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α., αναγράφονται όλα τα στοιχεία, με βάση τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστά 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 προστίμου, 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).

Σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ότι οι εκθέσεις ελέγχου βασίστηκαν μόνο σε απλές ενδείξεις χωρίς να παρατίθενται συγκεκριμένα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει με βεβαιότητα ότι η επίδικη συναλλαγή ήταν ανύπαρκτη, τυγχάνει αβάσιμος, δεδομένου ότι στην από/2016 έκθεση επανελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/92), της Δ.Ο.Υ., αναφέρονται λεπτομερειακά οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας και ειδικότερα:

1) Η επιχείρηση “.” εκδότης του με αριθμό/03-08-2001 Τ.Π.Υ. στερείτο έδρας και οποιαδήποτε άλλης επαγγελματικής εγκατάστασης.

2) Δεν απασχόλησε προσωπικό, ούτε υπήρχαν φορολογικά στοιχεία λήψης υπηρεσιών, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για αναθέσεις έργων σε τρίτους, αλλά ούτε και λογαριασμοί ΔΕΗ, ΕΥΑΘ, ΟΤΕ, κλπ., αναγκαίοι για την λειτουργία της επιχείρησης.

3) Δεν υπήρχαν φορολογικά στοιχεία αγοράς αγαθών α' και β' υλών, μηχανημάτων, για να δικαιολογήσουν τις πωλήσεις αγαθών που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία των πωλήσεων.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, ο εκδότης δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή που αναφέρεται στο επίμαχο φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε, ενώ η προσφεύγουσα, δεν προσκομίζει ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ούτε με την κατάθεση της παρούσας, κανένα αποδεικτικό στοιχείο, για την απόδειξη των ισχυρισμών της, και ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός, ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, τυγχάνει αβάσιμος.

Όσον αφορά στον τέταρτο ισχυρισμό περί εσφαλμένης κρίσης ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων και εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος της χρήσης 2001.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 του ΠΔ 186/1992 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων» παρ 4 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς,
β) δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριβώς,
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, η λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά 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 ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Δε λογίζεται ως ανακρίβεια η υπερτίμηση ή υποτίμηση κατά την απογραφή των εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και η καταχώρηση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά.

δ. Δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης του

ε. Δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του παρόντος Κώδικα και της παραγράφου 11 του άρθρου 64 του ν.2065/1992.

στ. Δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας ΔΟΥ, τα ημερολόγια όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές στα ημερολόγια, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν. Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ 7 του ΠΔ 186/1992 ορίζουν 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) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

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

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

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 8 του Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: «8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.» Η παράγραφος 8 τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 7 του νόμου 3052/2002 και ισχύει από 1/1/2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 9 του Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: «9. Οι νέες διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 όπου προβλέπουν επιεικέστερη μεταχείριση, καθώς και οι διατάξεις της παραγράφου 7 εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου δεν έχουν ελεγχθεί, καθώς και για εκείνες που έχουν ελεγχθεί και δεν έχουν περαιωθεί οριστικά με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή εκκρεμεί η συζήτηση προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και του ΣτΕ. Για τις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των

δικαστηρίων αυτών, οι ενδιαφερόμενοι μπορούν με αίτηση τους, που υποβάλλεται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εντός ανατρεπτικής προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος να ζητήσουν τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, ακολουθούμενης της διαδικασίας του ν.δ. 4600/1966. Αν δεν επιτευχθεί η διοικητική επίλυση της διαφοράς, οι υποθέσεις αυτές κρίνονται με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις.» Η παράγραφος 9 τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 7 του νόμου 3052/2002 και ισχύει από 1/1/2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 48 παρ.3 του Ν.2859/2000** «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 ΔΟΥ 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 περιέρχονται 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, σύμφωνα με το **άρθρο 32 παρ.1β του Ν.2859/2000** «. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.»

Επειδή, στο **άρθρο 12 παρ 4 της ΠΟΛ 1147/2010** (με την οποία παρέχονται διευκρινήσεις στο ν. 3888/2010) ορίζεται ότι: «4. Αν περαιωθούν όλες ανεξαιρέτως οι υπαγόμενες ανέλεγκτες χρήσεις και οι χρήσεις που αφορούν υποθέσεις των πιο πάνω παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου καθώς και όλα τα εκκρεμή προσωρινά φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις ή οι αποφάσεις επιβολής προστίμου κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 6, παρ.13 και 7, παρ.3 καθώς και στο άρθρο 8 και εξοφληθεί η συνολική οφειλή που προκύπτει βάσει του Εκκαθαριστικού Σημειώματος και των οικείων πρακτικών συμβιβασμού, αντίστοιχα, αίρεται η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων κατά το άρθρο 21 του Κ.Β.Σ. για τα βιβλία και τα στοιχεία που αφορούν περαιωθείσες χρήσεις μέχρι και τη χρήση που έληξε την 31.12.2005, από την ημερομηνία εξόφλησης του συνόλου των σχετικών ποσών.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν και για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο (π.χ. έλεγχος με αποφάσεις ΠΟΛ.1144/1998, ΠΟΛ.1037/2005, έλεγχος με γενικές διατάξεις) ή έχουν περαιωθεί με οποιαδήποτε ρύθμιση (π.χ. ν.3259/2004, ν.3697/2008 κλπ.),

εφόσον έχει εξοφληθεί ή μόλις εξοφληθεί το σύνολο της οφειλής. Συνεπώς, και για τις υποθέσεις αυτές, εφόσον έχει εξοφληθεί ή εξοφλείται το σύνολο της βάσει ελέγχου ή βάσει περαίωσης οφειλής, αίρεται η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων για τις ελεγχθείσες ή περαιωθείσες χρήσεις μέχρι και τη χρήση που έληξε την 31.12.2005.»

Επειδή, η προσφεύγουσα νομίμως κατέστρεψε τα βιβλία και στοιχεία για τη χρήση 2001 εφόσον εξόφλησε το σύνολο των οφειλών από το διενεργηθέντα τακτικό φορολογικό έλεγχο (ν.3259/2004).

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (Στε 115/2016, 66/2015) για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της φορολογουμένης επιχείρησης και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της, δεν αρκεί οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια αυτών, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη την διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της, σύμφωνα με την σχετική για το θέμα αυτό αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής ή, σε περίπτωση που αμφισβητηθεί η κρίση αυτή, σύμφωνα με την αιτιολογημένη κρίση του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου. Το διοικητικό δικαστήριο οφείλει να αιτιολογεί την σχετική κρίση του στην συγκεκριμένη κρινομένη από αυτό περίπτωση, μνημονεύοντας τους λόγους ένεκα των οποίων κρίνει αδύνατη την διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης για το επίδικο έτος. Δεν είναι δε, επιτρεπτή η συναγωγή κρίσεως για ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού από μόνη την συνδρομή πλημμελειών στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, χωρίς περαιτέρω κρίση και ειδική αξιολόγηση αυτών, καθ' όσον η συνδρομή τέτοιων πλημμελειών δεν άγει, κατά νόμο, αναγκάως σε ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού και σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τον διενεργηθέντα ως προς τη φορολογία εισοδήματος επανέλεγχο, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 2238/1994, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας, την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01/2001-31/12/2001, 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 λήψης ενός εικονικού, ως προς τη συναλλαγή, φορολογικού στοιχείου (Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών/03-08-2001), εκδόσεως της επιχείρησης “.”, καθαρής αξίας 1.103,45 € (376.000 δρχ.) πλέον Φ.Π.Α. 198,62 € (67.680 δρχ.). Τα αποτελέσματα της χρήσης αυτής προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά. Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2238/1994 και τα καθαρά κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με την από/2016 έκθεση επανελέγχου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία φορολογίας εισοδήματος εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν. 2238/94, της Δ.Ο.Υ., τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας στη χρήση 2001 ανέρχονται στο ποσό των 135.282,72 €. Η συνολική καθαρή αξία του επίμαχου εικονικού φορολογικού στοιχείου το οποίο έλαβε στην ίδια διαχειριστική περίοδο ποσού 1.103,45 ευρώ, αντιστοιχεί σε ποσοστό 0,82% επί των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων ($1.103,45/135.282,72 \times 100$).

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί ότι ο επανελέγχος, που διενεργείται βάσει του άρθρου 68 παρ 2 του ν. 2238/1994 περιορίζεται αποκλειστικά στα νέα στοιχεία, μη δυνάμενος να διενεργήσει άλλες ελεγκτικές επαληθεύσεις και επειδή υποχρεούται να αποδεχτεί κατά τα λοιπά τα αποτελέσματα του αρχικού ελέγχου, διότι αντικείμενο του επανελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ήταν αποκλειστικά η αξιοποίηση μόνον των νέων στοιχείων της από/2011 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ.

Επειδή η καταχώριση στα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης ενός και μόνο εικονικού φορολογικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας 1.103,45 ευρώ, χαρακτηρίζεται μικρής έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης, της συγκεκριμένης διαχειριστικής περιόδου.

Επειδή αντικείμενο του επανελέγχου, ήταν αποκλειστικά η αξιοποίηση μόνον των νέων στοιχείων της από/2011 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ, και βάσει του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994, δε δύναται να διενεργήσει άλλες ελεγκτικές επαληθεύσεις, αποδεχόμενος τα αποτελέσματα του αρχικού ελέγχου.

Επειδή, όπως προκύπτει από το αρχείο της φορολογικής αρχής δεν υφίστανται, για τη διαχειριστική χρήση άλλες παραβάσεις Κ.Β.Σ. που να επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων και στοιχείων .

Συνεπώς, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 30 παρ.4 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) για να κριθούν τα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης ανακριβή τη συγκεκριμένη χρήση, 2001 και δεν θίγεται το κύρος και η αξιοπιστία αυτών με την καταχώρηση ενός και μόνο Τ.Π.Υ./03-08-2001 καθαρής αξίας 1.103,45 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 198,62 ευρώ εκδόσεως της επιχείρησης “.....”.

Επειδή, το υπό κρίση φορολογικό στοιχείο κρίθηκε εικονικό βάσει των διαπιστώσεων ελέγχου, ορθώς η φορολογική αρχή αφαίρεσε από τον προς έκπτωση φόρο δαπανών της χρήσης 2001, τη συνολική αξία του Φ.Π.Α.

Ωστόσο, εφόσον με την παρούσα απόφαση τα βιβλία κρίνονται επαρκή και τα αποτελέσματα προσδιορίζονται λογιστικά, πρέπει να ληφθούν υπόψη ως φορολογητέες εκροές αυτές που προκύπτουν βάσει βιβλίων και όχι βάσει του εξωλογιστικού προσδιορισμού.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «. . . .» με Α.Φ.Μ.:, που εδρεύει στη ΒΙ.ΠΕ, ως προς τον χαρακτηρισμό των βιβλίων από ανακριβή σε επαρκή και 1) την τροποποίηση της Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και της Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α και 2) την επικύρωση της Πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. και της Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων ως ακολούθως:

1)την τροποποίηση των παρακάτω πράξεων:

- **α)**τη με αριθμ.-2016 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2002 (διαχ/κής περιόδου 2001) , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και συγκεκριμένα ως προς το χαρακτηρισμό των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων από ανακριβή σε επαρκή και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών της για τη χρήση 2001 λογιστικά όπως αυτά προσδιορίζονται στην σχετική έκθεση με την προσθήκη στα δηλωθέντα του κέρδη της επιχείρησης ποσού, της λογιστικής διαφοράς του υπό κρίση ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 1.103,45 € .
- **β)** τη με αριθμ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχ/κής περιόδου 2001, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

2)την επικύρωση των παρακάτω πράξεων:

- **α)**τη με αριθμό-2016 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 ν.2523/97
- **β)** τη με αριθμό-2016 Πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ.03.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.έτους 2002 (διαχειριστική περίοδος 1/1/2001 – 31/12/2001)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά		11.309,88	42.435,38	12.413,33
Φόρος	Πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό	4.241,20	14.982,57	4.655,00
Προκαταβολή φόρου		2.332,66	2.332,66	2.332,66
Τέλη χαρτοσήμου κερδών				
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας			12.889,64	496,56
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών				

Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα ποιά πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου			
Ποσά προς επιστροφή βάσει δήλωσης			
Σύνολο φόρων	για καταβολή	6.573,87	30.204,87
τελών & εισφορών	για επιστροφή		7.484,22

Υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2001 – 31/12/2001

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	137.392,14	138.848,80	137.392,14
Αξία φορολογητέων εισροών	137.721,52	136.618,07	136.618,07
Φόρος εκροών	24.730,59	24.992,78	24.730,59
Υπόλοιπο φόρου εισροών	25.530,81	25.332,19	25.332,19
Πιστωτικό υπόλοιπο	800,22	339,41	601,60
Χρεωστικό υπόλοιπο		460,81	198,62
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		552,97	238,34
Σύνολο φόρου για καταβολή		1.013,78	436,96

Υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (αρ.6 Ν.2523/1997)

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	595,86€
-------------------------------	---------

Υπ' αριθ.2016 Πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

Πρόστιμο λήψης και καταχώρισης στο τηρούμενο βιβλίο ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου, ως προς τη συναλλαγή	1.103,45X 40%= 441,38 €
--	-------------------------

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΕΝΕΞΑΤΑΣΗΣ 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.