



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 28.11.2016

Αριθμός απόφασης: 1440

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333245
ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. 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».
 - ε. 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».
 - στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

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

η. 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.».

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

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

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

3. Την από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «.....», ΑΦΜ κατά των υπ' αριθ. και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικών ετών 2004 και 2005 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις υπ' αριθ. και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικών ετών 2004 και 2005 αντίστοιχα των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

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

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2004 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 8.819,82 € , πλέον 10.583,78 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), τέλη χαρτοσήμου κερδών και εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου 423,36 € , πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών και εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου 508,02 € , σύνολο φόρου για καταβολή 20.334,98 € .

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2005 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 28.312,50 € , πλέον 33.975,00 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), τέλη χαρτοσήμου κερδών και εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου 1.359,00 € , πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών και εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου 1.630,80 € , σύνολο φόρου για καταβολή 65.277,30 € .

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω λήψης τριών (3) και δεκαεννέα (19) πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους τις χρήσεις 2003 και 2004 αντίστοιχα, εκδόσεως «». Βάσει των ως άνω παραβάσεων ο έλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία για τις διαχειριστικές περιόδους 2003 και 2004 ως ανακριβή και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Η κρίση περί της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών της εταιρείας, είναι μη σύννομη, διότι η φορολογική αρχή, παρά την δεδομένη εκ των ανωτέρω υποχρέωση πλήρους αιτιολόγησης, στηρίχθηκε σε στοιχεία και διαπιστώσεις, οι οποίες ουδόλως αποδεικνύουν την αποδιδόμενη εικονικότητα, την οποία συνήγαγε μόνο έμμεσα, ενώ οι υπό κρίση συναλλαγές ήταν καθ' όλα νόμιμες και υπαρκτές και έλαβαν χώρα με την εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων επιχείρηση. Συνεπώς, η φέρουσα το βάρος φορολογική αρχή πλημμελώς τεκμηριώνει την αποδιδόμενη παράβαση και σε κάθε περίπτωση, οι επίμαχες συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί, με συνέπεια να μην είναι επιτρεπτό να χαρακτηριστούν εικονικές ως προς την συναλλαγή.
- 2) Ως προς την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της εταιρείας.
 - Οι πράξεις και οι παραλείψεις πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση του επιχειρηματία για απόκρυψη της φορολογητέας ύλης. Συνεπώς θα πρέπει να αιτιολογείται το κρίσιμο αυτό στοιχείο της μεγάλης σχετικά έκτασης των παραβάσεων, σε σχέση με τα οικονομικά στοιχεία της εταιρείας.
 - Στην υπό κρίση περίπτωση, δεν είναι ανέφικτη η διενέργεια λογιστικού προσδιορισμού και ως εκ τούτου θα πρέπει να πραγματοποιηθεί λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων.
 - Εφαρμογή του ευνοϊκότερου καθεστώτος των ν. 4110/2013 και ν. 4172/2013, βάσει των οποίων δεν προβλέπεται πούθενά η λήψη εικονικών ως λόγος μη εφαρμογής του λογιστικού προσδιορισμού.
- 3) Οι επίμαχες χρήσεις έχουν παραγραφεί.
 - Σε κάθε περίπτωση δέον να ληφθεί υπόψη ότι η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου συνιστά νέα εντολή καθώς εκδόθηκε για την διενέργεια ελέγχου για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. ενώ η υπ' αριθ.

...../2009 εντολή ελέγχου είχε εκδοθεί για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων Κ.Β.Σ.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 117/2013 απόφαση του ΣτΕ (Τμήμα Β') ορίζεται ότι: «Επειδή, όπως έχει κριθεί, κατά την έννοια των περί δεδικασμένου διατάξεων του άρθρου 197 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999, Α' 97, πρβλ. και τις αντιστοίχου περιεχομένου διατάξεις του άρθρου 119 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας), το δικαστήριο που δικάζει υπόθεση σχετική με φορολογία εισοδήματος κρίνει, κατ' αρχήν, παρεμπιπτόντως το ζήτημα αν υπάρχει ή όχι παράβαση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), εξαιτίας της οποίας τα βιβλία και στοιχεία ορισμένης επιχειρήσεως κρίνονται ως ανακριβή ή ανεπαρκή, με περαιτέρω συνέπεια να προσδιορίζονται εξωλογιστικώς τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της οικείας επιχειρήσεως. **Στην περίπτωση, όμως, που για την ίδια παράβαση, η οποία έχει τελεσθεί κατά την αυτή διαχειριστική περίοδο, έχει επιβληθεί πρόστιμο του Κ.Β.Σ. και κατά της τελευταίας αυτής πράξης έχει δημοσιευθεί άλλη τελεσιδίκη απόφαση, από την οποία παράγεται δεδικασμένο ως προς την ύπαρξη ή ανυπαρξία της αποδιδόμενης παράβασης, το δεδικασμένο αυτό δεσμεύει το δικαστήριο που κρίνει την υπόθεση της φορολογίας εισοδήματος για την ίδια διαχειριστική χρήση.** Ειδικότερα, αν το δικαστήριο που έχει δικάσει την υπόθεση του προστίμου έχει δεχθεί τελεσιδικώς την ύπαρξη παράβασης του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), **το δικαστήριο που δικάζει την υπόθεση της φορολογίας εισοδήματος δεσμεύεται ως προς την ύπαρξη της παράβασης και δύναται να κρίνει μόνον για την επίδραση της παράβασης στο κύρος των βιβλίων της επιχείρησης και για την προσφυγή ή μη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών της.** Εάν, αντιθέτως, το πρώτο από τα ανωτέρω δικαστήρια έχει κρίνει τελεσιδικώς ότι δεν έχει τελεσθεί παράβαση του Κ.Β.Σ., δεν μπορεί να τεθεί θέμα προσφυγής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό εξαιτίας της παράβασης αυτής. Δεν κωλύεται, αντιθέτως, το δικαστήριο, που επιλαμβάνεται της υποθέσεως της φορολογίας εισοδήματος, να εξετάσει παρεμπιπτόντως την ύπαρξη παραβάσεων του Κ.Β.Σ., εάν το δικαστήριο, που εκδίκασε την υπόθεση του αντίστοιχου προστίμου, δεν εξέφερε ίδια κρίση περί της υπάρξεως ή της ανυπαρξίας των παραβάσεων για τις οποίες αυτό επεβλήθη, αλλά περιορίστηκε στην ακύρωση της οικείας καταλογιστικής πράξεως για τυπικούς λόγους (ΣτΕ 2933/2002 7μ., 2985/2011, 1645/2005, 3941/2004, 2942/2002). Για την ταυτότητα του νομικού λόγου, δεδομένου ότι με τις διατάξεις του ν. 1642/1986 δεν επιχειρείται η μεταβολή των προϋποθέσεων χαρακτηρισμού φορολογικών στοιχείων ως εικονικών, αλλ' αντιθέτως γίνεται παραπομπή στη συνήθη έννοια της εικονικότητας, όπως αυτή καθορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., το δικαστήριο, που εκδικάζει υπόθεση σχετική με φόρο προστιθέμενης αξίας, κρίνει, κατ' αρχήν, παρεμπιπτόντως το ζήτημα αν υπάρχει ή όχι παράβαση του Κ.Β.Σ., εξαιτίας της οποίας ο επιτηδευματίας προέβη σε ισάριθμες καταχωρίσεις ανύπαρκτων εξόδων στα βιβλία του και, κατ' επέκταση, σε αντίστοιχη μείωση των εσόδων του και σε ανάλογη έκπτωση του

αναλογούντος φόρου προστιθέμενης αξίας εκρών της επιχειρήσεώς του. Στην περίπτωση, ωστόσο, που για την αποδιδόμενη στον επιτηδευματία παράβαση, η οποία έχει τελεσθεί κατά την αυτή διαχειριστική περίοδο, έχει επιβληθεί πρόστιμο του Κ.Β.Σ. και κατά της τελευταίας αυτής πράξης έχει δημοσιευθεί άλλη τελεσίδικη απόφαση, από την οποία παράγεται δεδικασμένο ως προς την ύπαρξη ή ανυπαρξία της αποδιδόμενης παράβασής του, το δεδικασμένο αυτό δεσμεύει το δικαστήριο που κρίνει την υπόθεση επιβολής του αντίστοιχου φόρου προστιθέμενης αξίας για την ίδια διαχειριστική χρήση. Ειδικότερα, εφόσον, με τελεσίδικη δικαστική απόφαση, κριθεί, επ' ευκαιρία προσβολής πράξεως επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ., η τέλεση ή η ανυπαρξία των αποδιδόμενων παραβάσεων, το δικαστήριο, που επιλαμβάνεται υποθέσεως προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, δεσμεύεται, κατά τούτο, από την εν λόγω δικαστική απόφαση και δεν δύναται να εκφέρει ίδια κρίση επί του ζητήματος αυτού, περιοριζόμενο, κατ' ουσίαν, στην εξέταση των λόγων που αφορούν αποκλειστικώς και μόνον την έκδοση της πράξεως της φορολογικής αρχής συμφώνως προς τις διατάξεις της νομοθεσίας για το φόρο προστιθέμενης αξίας.»

Επειδή, υφίστανται δικαστικές αποφάσεις του Τμήματος Μονομελές του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης απορριπτικές των προσφυγών της προσφεύγουσας κατά των πράξεων Κ.Β.Σ. , με τις οποίες επιβλήθηκαν πρόστιμα για τη λήψη πλαστών εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους και ειδικότερα:

α) η υπ' αριθ. απόφαση του Τμήματος Μονομελές του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης με την οποία απορρίφθηκε η προσφυγή της προσφεύγουσας επί της υπ' αριθ./.....2010 απόφασης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικής αξίας 64.670,00 € λόγω λήψης τριών (3) εικονικών και πλαστών τιμολογίων-δελτίων αποστολής, εκδόσεως της «.....», για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, κατά τη χρήση 2003, συνολικής καθαρής αξίας 32.335,00 € , πλέον Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 5.280,30 € ,

β) η υπ' αριθ. απόφαση του Τμήματος Μονομελές του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης με την οποία απορρίφθηκε η προσφυγή της προσφεύγουσας επί της υπ' αριθ./.....2010 απόφασης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικής αξίας 226.500,00 € λόγω λήψης δεκαεννέα (19) εικονικών και πλαστών τιμολογίων-δελτίων αποστολής, εκδόσεως της «», για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, κατά τη χρήση 2004, συνολικής καθαρής αξίας 113.250,00 € , πλέον Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 20.385,00 €.

Κατά των παραπάνω αποφάσεων έως σήμερα δεν φέρεται να έχει ασκηθεί έφεση.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω η εικονικότητα των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων έχει κριθεί με τις υπ' αριθ. ... και/2016 αποφάσεις του Τμήματος Μονομελές του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη εικονικότητας των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι και βάσει της υπ' αριθ. 117/2013 απόφασης του ΣτΕ το δεδικασμένο αυτό δεσμεύει το δικαστήριο που κρίνει την υπόθεση της φορολογίας εισοδήματος.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη σύννομης κρίσης περί της εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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 το άρθρο 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, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο** το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994 για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 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)** 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. ... 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 το άρθρο 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, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι για να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας ως ανακριβή και να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων θα πρέπει να συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 30 του ΚΒΣ. Δηλαδή οι πράξεις ή οι παραλείψεις να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αδύνατο το λογιστικό έλεγχο (Σχ. 1076242/ΠΟΛ 1163/30.06.1994 – Παράγραφος 24).

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τη χρήση 2003 τρία (3) εικονικά και πλαστά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «» καθαρής αξίας 32.335,00 € , τα οποία αντιπροσωπεύουν ποσοστό% επί των ακαθαρίστων εσόδων ύψους € για την κρινόμενη περίοδο, συνεπώς ξεπερνάει τα όρια του άρθρου 30 παρ. 7 περ. α' και ε' του Π.Δ. 186/1992.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τη χρήση 2004 δεκαεννέα (19) εικονικά και πλαστά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «» καθαρής αξίας 113.250,00 € , τα οποία αντιπροσωπεύουν ποσοστό% επί των ακαθαρίστων εσόδων ύψους € για την κρινόμενη περίοδο, συνεπώς ξεπερνάει τα όρια του άρθρου 30 παρ. 7 περ. α' και ε' του Π.Δ. 186/1992.

Επειδή, η λήψη των ανωτέρων εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ορθά κρίθηκαν τα βιβλία της προσφεύγουσας ανακριβή και διενεργήθηκε εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων.

Επειδή, σύμφωνα με τα άρθρα 30§1,2 & 32§1,2 του Ν. 2238/1994, σε περίπτωση ανακρίβειας των βιβλίων, το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα επιχειρήσεων προσδιορίζονται εξωλογιστικά, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα εν λόγω άρθρα.

Επειδή, οι ν. 4110/2013 και 4172/2013 δεν τυγχάνουν εφαρμογής για εισοδήματα που αποκτώνται τις χρήσεις 2003 και 2004, αλλά οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 ως ανωτέρω.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αναιτιολόγητης απόρριψης των βιβλίων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, 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.»

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 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. Όταν τα

συμπληρωματικά στοιχεία περιέχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 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 το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, **ως νέο στοιχείο**, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, **θεωρείται** οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «... 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, σύμφωνα με τη θεωρία (..... –, Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Αθήνα, 2010. Σελ. 878) το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της δεκαετίας, όταν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου σε φόρο είναι ανώτερο από εκείνο που περιλήφθηκε στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου και στην περίπτωση που η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα ειδικά έντυπα ή καταστάσεις που συνοδεύουν αυτήν αποδεικνύονται **ανακριβή**.

Επειδή, περιήλθαν στη γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία από τη Δ.Ο.Υ. (αριθμός πρωτ./.....2008 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ.), σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα είναι λήπτρια τριών (3) και δεκαεννέα (19)

εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως «», για τη διαχειριστική περίοδο 2003 και 2004 αντίστοιχα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 87 του Ν. 4316/2014 (ΦΕΚ Α' 270/2014) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: 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 συμβάσεων 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 31.12.2014 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 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, στην προκειμένη περίπτωση η αρχική εντολή ελέγχου εκδόθηκε το 2009, όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. με αποτέλεσμα η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου που έληγε το πρώτον στις 31.12.2014, να παραταθεί συμφώνως προς τις διατάξεις του αρ. 87 του Ν. 4316/2014 και του άρθρου 22 του Ν. 4337/2015 έως τις 31.12.2016. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι νόμω αβάσιμος, εφόσον συντρέχουν όλες οι ανωτέρω προϋποθέσεις περί παράτασης της παραγραφής, ήτοι μέχρι την 31.12.2016.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής των επίμαχων κρίσεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής της « –», ΑΦΜ:

.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004

Διαφορά φόρου	8.819,82€
Τέλη χαρτοσήμου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ	423,36€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	10.583,78€
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ	508,02€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	20.334,98€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005

Διαφορά φόρου	28.312,50€
Τέλη χαρτοσήμου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ	1.359,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	33.975,00€
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ	1.630,80€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	65.277,30€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α. α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).