



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 04.11.16

Αριθμός απόφασης: 1326

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333267

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «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΄ 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με **ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή** της του, ΑΦΜ, κατά των με αριθμ. α) και πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσεων 2004 και 2005 αντίστοιχα, β) και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. ετών 2005 και 2006 (διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2004 και 01/01-31/12/2005) αντίστοιχα, γ) και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2004 και 01/01-31/12/2005 αντίστοιχα και δ) και πράξεων επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523 διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2004 και 01/01-31/12/2005 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4. Τις με αριθμ. α) και πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., χρήσεων 2004 και 2005 αντίστοιχα, β) και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. ετών 2005 και 2006 (διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2004 και 01/01-31/12/2005) αντίστοιχα, γ) και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2004 και 01/01-31/12/2005 αντίστοιχα και δ) και πράξεις επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523 διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2004 και 01/01-31/12/2005 αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση, και της οικείας έκθεσης ελέγχου .

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

- **Με την με αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 πρόστιμο Κ.Β.Σ. ποσού **5.870,40€**, για την λήψη δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων **ως προς το σύνολο της συναλλαγής**, συνολικής καθαρής αξίας 14.676,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1,6 παρ.1,11 παρ.1,12,18 παρ.2,3,9 ,30 παρ.4,7 του ΠΔ 186/92 σε συνδυασμό με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3β΄ του Ν.4337/15.
- **Με την με αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 πρόστιμο Κ.Β.Σ. ποσού **6.960,00€**, για την λήψη τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων **ως προς το σύνολο της συναλλαγής**, συνολικής καθαρής αξίας 17.400,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1,6 παρ.1,11 παρ.1,12,18 παρ.2,3,9 ,30 παρ.4,7 του ΠΔ 186/92 σε συνδυασμό με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3β΄ του Ν.4337/15.
- **Με την με αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για το οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική

περίοδος 01/01/2004 - 31/12/2004) κύριος φόρος ποσού 7.454,69€, πλέον πρόσθετος φόρος 11.190,24€, πλέον πιστωτικό υπόλοιπο 1.870,51€, ήτοι συνολικό ποσό **20.515,44€**, λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης, μετά την απόρριψη των βιβλίων της ως ανακριβών .

- **Με την με αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για το οικονομικό έτος 2006 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2005 - 31/12/2005) κύριος φόρος ποσού 26.050,61€, πλέον πρόσθετος φόρος 53.743,58€, πλέον πιστωτικό υπόλοιπο 18.735,71€, ήτοι συνολικό ποσό **98.529,90€, €**, λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης, μετά την απόρριψη των βιβλίων της ως ανακριβών .
- **Με την με αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 - 31/12/2004 κύριος φόρος ποσού 3.638,66€, πλέον πρόσθετος φόρος 4.366,39€, ήτοι συνολικό ποσό **8.005,05€**, λόγω επαναπροσδιορισμού της αξίας των φορολογητέων εισροών και εκροών του ΦΠΑ αυτών.
- **Με την με αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 - 31/12/2005 κύριος φόρος ποσού 5.532,79€, πλέον πρόσθετος φόρος 6.639,35€, ήτοι συνολικό ποσό **12.172,14€**, λόγω επαναπροσδιορισμού της αξίας των φορολογητέων εισροών και εκροών του ΦΠΑ αυτών.
-
- **Με την με αριθμ πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 πρόστιμο ποσού **7.925,04€**, δη το τριπλάσιο του ΦΠΑ των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων που παρανόμως εξέπεσε.
- **Με την με αριθμ πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 πρόστιμο ποσού **9.918,00€**, δη το τριπλάσιο του ΦΠΑ των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων που παρανόμως εξέπεσε.
-

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ, μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ καθώς και προστίμου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ,κατόπιν του υπ'αριθμ. δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. (μετά της σχετικής έκθεσης ελέγχου ΚΦΑΣ), σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση με ΑΦΜεξέδωσε προς τρίτες επιχειρήσεις 416 φορολογικά στοιχεία για τα έτη 2004, 2005 και 2006 συνολικής αξίας 2.838.482,54€, εικονικά με υποκρυπτόμενο πρόσωπο τον του ΑΦΜ για λογαριασμό της , ΑΦΜκαι 272 φορολογικά στοιχεία για τα έτη 2004, 2005 προς την επιχείρηση εικονικά ως προς το σύνολο τους. Μεταξύ των επιχειρήσεων που είναι λήπτες φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης, είναι και η ατομική επιχείρηση της του με ΑΦΜ

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τη ζήτηση και λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο της συναλλαγής για τα οικονομικά έτη 2005 και 2006 (διαχειριστικών περιόδων 2004 και 2005 αντίστοιχα), από την επιχείρηση με ΑΦΜ σε συνδυασμό με το γεγονός ότι η αξία αυτών σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα είναι μεγάλης έκτασης (10,6 την χρήση 2004 και 5,9% την χρήση 2005),

έκρινε τα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης ανακριβή σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 2,4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994.

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο την υπ' αριθμ. πρωτοκόλλου υπεύθυνη δήλωση σύμφωνα με την οποία κατέστρεψε τα στοιχεία της ατομικής της επιχείρησης των χρήσεων 2004 και 2005 για τις οποίες έχει κάνει αυτοπεραίωση σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 3296/2004.

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

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων .
- 2) Άκυρη ή κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.
 - Δεν αναφέρεται στις εκθέσεις επίδοσης η υπηρεσία που υπηρετεί το όργανο της επίδοσης.
 - Δεν μνημονεύεται στις εκθέσεις επίδοσης η συναίνεση του προσώπου που παρέλαβε τα σχετικά έγγραφα.
- 3) Εσφαλμένη κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας – Υπαρκτό συναλλαγής.
 - Δεν αναφέρεται στις εκθέσεις ελέγχου το είδος των τιμολογίων (ΤΠ ή ΤΠ-ΔΑ) και ημερομηνία έκδοσής τους.
 - Η εκδότρια επιχείρηση ήταν πραγματική επιχείρηση (μίσθωνε κατάστημα, είχε συναλλαγές με την τράπεζα, είχε πραγματικές αγορές εντός της χρήσεως 2004 και ως εκ τούτου είχε την δυνατότητα να μεταπωλήσει εμπορεύματα, είχε αποκτήσει νομιμοφάνεια)
 - Η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε αυξημένες δαπάνες για αμοιβές προσωπικού και διαφόρων εξόδων (ΔΕΗ-ΟΤΕ) και κυρίως υλικά καθαρισμού σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδά της για τις χρήσεις 2004 και 2005, τα οποία σύμφωνα με τις συμβάσεις που πραγματοποίησε με τους δημόσιους οργανισμούς (ΤΕΙ ΚΑΒΑΛΑΣ, ΙΚΑ ΘΑΣΟΥ, ΤΤΕ, ΚΡΑΤ.ΑΕΡΟΛΙΜΕΝΑΣ ΚΑΒΑΛΑΣ), επιβάρυναν την ίδια.
 - Καλή πίστη της προσφεύγουσας.
- 4) Κατά παράβαση του νόμου κρίθηκαν τα τηρηθέντα βιβλία ανακριβή και ο έλεγχος προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος.
 - Μετά την ισχύ των Ν.4172/13 και 4174/13 δεν ισχύει πλέον το σύστημα εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος.
 - Το ποσοστό επί των ακαθάριστων εσόδων των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων ελάχιστα επηρεάζει το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/97 ρητά ορίζεται ότι : οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. **Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.**

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για τις χρήσεις 2004 και 2005, ρητά ορίζεται ότι «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εάν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ή γ) 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 του άρθρου 84 παράγραφος 1 και 4 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για τις χρήσεις 2004 και 2005, 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.....4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων και πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις παραγράφεται **μετά την πάροδο δεκαετίας**, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, 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, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ.1 και 2 του Ν.2859/00: 1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. 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 περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση 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 το άρθρο 49 παρ.3 του Ν.2859/00: 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 22 του Ν.4337/15 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 την 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που έχουν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στη λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

Επειδή, η ΠΟΛ. 1100/10.4.2001 ορίζει ότι : «Το εισόδημα που προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία προσδιορίζεται καταρχήν ιδιαιτέρως με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και προστίθεται στο εισόδημα που προσδιορίστηκε με την αρχική φορολογική εγγραφή. Όταν όμως από τα νέα (συμπληρωματικά) στοιχεία διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων του υπόχρεου (ΣΤΕ 4843/1988) και εικονικότητα των καταχωρηθέντων στοιχείων και απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος ή εκπτώσεις κ.λ.π. ως προς τον Φ.Π.Α., η οποία επιβάλλει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος ορισμένης πηγής, δεν αποκλείεται να προσδιορισθεί πλέον με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα από την πηγή αυτή εξωλογιστικά και ενιαία κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων (ΣΤΕ 1425-1426/2000)».

Συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση, έχει εφαρμογή η παράγραφος 4 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994, σε συνδυασμό με την παρ.2 του άρθρου 68 του ίδιου νόμου, σύμφωνα με την οποία ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου η παραγραφή είναι δεκαετής όταν περιέρχονται σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., συμπληρωματικά στοιχεία. Το υπ' αρ. πρωτ./01.12.2014 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. αποτέλεσε νέο στοιχείο για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. εφόσον περιήλθε σε γνώση του πριν την πλήρωση του οριζόμενου από τις διατάξεις δεκαετούς

χρονικού διαστήματος και νομίμως η φορολογική αρχή προέβη σε επανέλεγχο των υπό κρίση χρήσεων 2004 – 2005 παρόλο που η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε πραγματοποιήσει αυτοπεραίωση αυτών, βάσει του Ν.3296/04. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός περί παραγραφής κρίνεται απορριπτέος, καθώς, όπως αποδεικνύεται από όλα τα προαναφερθέντα, οι εν λόγω χρήσεις 2004 και 2005 παραγράφονται την 31/12/2016.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 : 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 παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 47 του Κ.Δ.ΔΙΚ.(Ν.2717/99):1. Με την επιφύλαξη των οριζομένων στην παρ. 3, η επίδοση επιτρέπεται οπουδήποτε και οποτεδήποτε βρεθεί το πρόσωπο προς το οποίο αυτή μπορεί να γίνει. Αν η επίδοση διενεργηθεί σε τόπο ή χρόνο άλλο από εκείνον που προβλέπεται για κάθε περίπτωση, **είναι άκυρη μόνο αν δεν συναινεί το πρόσωπο προς το οποίο αυτή γίνεται.**

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: 1 Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) **επιδωθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο.** Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

Επειδή, η προσφεύγουσα έκανε διακοπή των εργασιών της, την 06/04/2006 και η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων και των σχετικών εκθέσεων ελέγχου, έγινε από την υπάλληλο στα γραφεία της Δ.Ο.Υ στον του (σύζυγο της προσφεύγουσας) κατόπιν της από εξουσιοδότησής της, με την σύμφωνη γνώμη του, η οποία μνημονεύεται στις εκθέσεις επίδοσης, στις οποίες επίσης αναγράφεται και η υπηρεσία της υπαλλήλου που έκανε την επίδοση δηλ. η Δ.Ο.Υ

Επειδή, η προσβαλλόμενες πράξεις νομίμως επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα σύμφωνα με την προαναφερόμενη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 1 και 2 ΚΦΔ σε συνδυασμό με την παρ.1 του άρθρου 47 του Κ.Δ.ΔΙΚ. και ως εκ τούτου η φορολογική διοίκηση τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας, απορρίπτεται κάθε αντίθετος ισχυρισμός της προσφεύγουσας ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ.4 του Ν.2523/97: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 νομικό 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, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον 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, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η **φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.** Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του

επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι **πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο**, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, **όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή** (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/22.04.2015 απόφαση ΣΤΕ : Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξάλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

Επειδή, σύμφωνα με την 116/2013 απόφαση 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, 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, η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο, που εν προκειμένω αυτό δεν έγινε, και ως εκ τούτου, ο προσφεύγων δεν μπορεί να απαλλαχθεί γιατί δεν απέδειξε ότι είχε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής (ΣΤΕ 533/2013).

Επειδή, το πρόστιμο είναι κύρωση διοικητική και για την επιβολή του δεν απαιτείται, ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (Σ.Τ.Ε. 2074/82).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Ν.2690/1999 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ) 1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου .

Επειδή, το αρ. 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28Ν 4174/13 : Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. **Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.** Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης (παράγρ.1). «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 παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. **Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.** Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο (παράγραφος 2

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, στις από εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. ,προσδιορισμού Φ.Ε, προσδιορισμού Φ.Π.Α. και προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 Ν.2523/97 της Δ.Ο.Υ. που εδράζεται επί της από έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. , βάσει της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, περιλαμβάνονται όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, καθώς και οι ενέργειες που έγιναν και οδήγησαν τον έλεγχο στη διαπίστωση των παραβάσεων της προσφεύγουσας επιχείρησης. Συγκεκριμένα:

- Ο και για λογαριασμό της εταιρείας με ΑΦΜ στην οποία ήταν διαχειριστής από 17-2-1997 έως 26-04-2005 ο του με ΑΦΜ και από 26-04-2005 και μετά ήταν ο του με ΑΦΜ αναζητούσαν τρόπους για να τιμολογούν τις συναλλαγές τους σε τρίτα πρόσωπα ιδρύοντας προς ίδιο όφελος (υποκρυπτόμενοι), εικονικές επιχειρήσεις έχοντας σκοπό με τον τρόπο αυτό να καρπωθούν τους αναλογούντες φόρους (Εισοδήματος και ΦΠΑ). Για τον λόγο αυτό συνέστησαν το έτος 2004 την ΕΙΚΟΝΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ του με ΑΦΜ στην οποία αφού αρχικά προσέδωσαν επιμελώς την εικόνα μιας νομιμοφανούς επιχείρησης.

- Η ελεγχόμενη επιχείρηση με ΑΦΜ είχε αποκτήσει αρχικά νομιμοφάνεια άρχισε να εκδίδει προς την συμφερόντων εταιρεία με ΑΦΜ (αρχικά του γιού του του με ΑΦΜ στην οποία ήταν διαχειριστής έως 26-04-2005 και από 26-04-2005 και μετά ο ίδιος) φορολογικά στοιχεία-τιμολόγια αξίας **2.587.666,00€** για τις χρήσεις 2004-2005 (110 στοιχεία τη χρήση 2004 αξίας 984.442,00€ και 162 στοιχεία τη χρήση 2005 αξίας 1.603.224,00€). Επίσης τιμολογώντας τα υλικά που παρήγαγε η με ΑΦΜ: και διέθετε σε τρίτες επιχειρήσεις μέσω της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων από την εικονική επιχείρηση του κέρδισε διπλά αφού αφενός δεν αποδίδονταν οι φόροι μέσω της επιχείρησης του και αφετέρου δεν αποδίδονταν οι αναλογούντες φόροι ούτε και από την ίδια.
- Ο του εν γνώσει του και με σκοπό το Κέρδος προέβη στην έναρξη της επιχείρησης στο όνομά του (ήταν παρών κατά την έναρξη), γνωρίζοντας εκ των προτέρων ότι η ενέργεια του αυτή, ήταν παράνομη αφού όπως παραδέχεται στην δήλωσή του αποδέχθηκε και ελάμβανε από τον το ποσό των 1.000,00-1.500,00€ το μήνα προκειμένου να γίνει η ίδρυση και η λειτουργία της ΕΙΚΟΝΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ. Επίσης επί τρεις μήνες μετά την έναρξη της επιχείρησης ερχόταν στην Αθήνα κάθε εβδομάδα προκειμένου να υπογράψει ότι του ζητούσε ο (πήγαινε στην τράπεζα, έπαιρνε μπλοκ επιταγών, υπέγραφε όλα τα φύλα λευκά χωρίς ποσό). Χρησιμοποιούσε προς ίδιο όφελος για δύο χρόνια το ΙΧ της επιχείρησης και γενικώς επί δύο χρόνια ήταν συνεργός του για την εξυπηρέτηση των συμφερόντων της εταιρίας – με ΑΦΜ: με απώτερο σκοπό να εξαπατήσουν το Δημόσιο και να καρπωθούν τους Φόρους που υπέκλεψαν με τις παράνομες ενέργειες τους.
- Η Οικονομική βλάβη που υπέστη το Ελληνικό Δημόσιο από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από την εταιρεία με ΑΦΜ στο όνομα της Εικονικής επιχείρησης συνίσταται **αφενός στο γεγονός ότι οι λήπτριες επιχειρήσεις εμφάνιζαν διογκωμένες δαπάνες και αντιστοίχως μειωμένα τα κέρδη τους και ως εκ τούτου μειώθηκε ο Φόρος Εισοδήματος που έπρεπε να αποδώσουν στο Ελληνικό Δημόσιο και αφετέρου συμψήφισαν το Φ.Π.Α των εισροών με αυτό των εκροών έτσι ώστε να αποδώσουν μειωμένο ποσό Φ.Π.Α στο Ελληνικό Δημόσιο κατά το ποσό που αναλογεί στις αξίες των εικονικών φορολογικών στοιχείων που έλαβαν.** Επίσης η εταιρεία με ΑΦΜ ζημίωσε το Ελληνικό Δημόσιο αφού έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία αξίας 2.587.666,00 € από την επιχείρηση (του) που είχε συστήσει η ίδια και εξέδωσε μέσω αυτής προς τρίτες επιχειρήσεις φορολογικά στοιχεία αξίας 2.838.482,54 καταφέροντας με τον τρόπο αυτό να μειώσει ισόποσα τα καθαρά της κέρδη με τη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση με ΑΦΜ και παράλληλα να μην αποδοθούν στο Δημόσιο οι αναλογούντες φόροι εισοδήματος και ΦΠΑ από τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν μέσω της εικονικής επιχείρησης με ΑΦΜ
- Συνολικά η εικονική επιχείρηση `` ..... `` με ΑΦΜ όπως προκύπτει και από τις διασταυρώσεις μέσω δηλώσεων τρίτων στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών της ΓΓΠΣ, ως συνημμένες, εξέδωσε συγκεντρωτικά για τις χρήσεις 2004-2006 φορολογικά στοιχεία 5.426.148,54€.

- Σύμφωνα και με τα όσα αναφέρονται στην αριθ. πρωτ. απάντηση της, η ελεγχόμενη δεν μπόρεσε να αποδείξει με επιπλέον στοιχεία ή με οποιονδήποτε άλλο πρόσφορο τρόπο την πραγματοποίηση των εν λόγω συναλλαγών, προσκομίζοντας στον έλεγχο σχετικά αποδεικτικά στοιχεία αναφορικά με τον τρόπο εξόφλησής τους, είτε μέσω εξοφλητικών αποδείξεων, είτε μέσω της κίνησης κάποιων τραπεζικών λογαριασμών ή μέσω κάποιων τραπεζικών προϊόντων (επιταγές, συναλλαγματικές, γραμμάτια, κ.ο.κ) ή ακόμη και με τον τρόπο μεταφοράς τους από την έδρα της επιχείρησης `` .....`` προς την έδρα της ελεγχόμενης (φορτωτικές, έξοδα αποστολής, κ.λ.π.) προκειμένου να αποδείξει με τον τρόπο αυτό, ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές της με την επιχείρηση `` .....`` με ΑΦΜ
- Με βάση τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά όπως προκύπτουν από την από έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ που συνέταξε η ΔΟΥ η επιχείρηση `` .....`` με ΑΦΜ δεν λειτούργησε ποτέ με την πραγματική έννοια του όρου, προκειμένου να πραγματοποιήσει πωλήσεις ή να παρέχει υπηρεσίες, δεν πραγματοποίησε αγορές σχετικές με το δηλωθέν αντικείμενο των δραστηριοτήτων της, παρά μόνο λειτούργησε ως εικονική επιχείρηση για λογαριασμό της επιχείρησης με ΑΦΜ με υποκρυπτόμενο και ιθύνων νου για το σχεδιασμό και στο στήσιμο της επιχείρησης `` .....`` τον του Η εν λόγω εικονική επιχείρηση `` .....`` εξέδιδε προς τρίτους εικονικά φορολογικά στοιχεία και επίσης εξέδιδε και προς την επιχείρηση με ΑΦΜ εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές εικονικές στο σύνολο τους.
- Η ελεγχόμενη για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2004 και 2005 δεν ήταν υπόχρεη σε διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων της. Ως εκ τούτου δεν προσκομίστηκαν από την ελεγχόμενη κατά τον τρέχοντα μερικό έλεγχο τα βιβλία, τα στοιχεία και τα δικαιολογητικά των εγγραφών των υπό κρίση χρήσεων, καθώς και οι υποβληθείσες δηλώσεις των σχετικών φορολογιών (εισοδήματος και ΦΠΑ). Ο παρών έλεγχος έλαβε υπόψη τα στοιχεία και τα οικονομικά δεδομένα των συναλλαγών της ελεγχόμενης επιχείρησης `` .....`` με την επιχείρηση του `` .....`` για την χρήση 2004 και 2005 **από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών όπως προβλέπεται από το άρθρο 20 του ΠΔ 186/1992.**

Συνεπώς ο έλεγχος δεν γνώριζε το είδος και την ημερομηνία έκδοσης των υπό κρίση τιμολογίων.

Επειδή, στις από εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, εισοδήματος, ΦΠΑ, Άρθρου 6 Ν.2523/97 της Δ.Ο.Υ. σχετικών φόρων και αναγράφονται οι διατάξεις του νόμου τις οποίες παρέβη η προσφεύγουσα και γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι είναι αναπόδεικτοι οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί υπαρκτού των συναλλαγών και καλής πίστης της.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

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

3, 4, 6 και 7. 3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται) **λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, δ).....ε).....** Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνον συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων. Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία. Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη. 4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα, γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, **ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας, ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του Άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής, στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, 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, εφαρμοζόμενων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3,ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία, η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων - εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών, θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις. **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, εφαρμοζόμενων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.****

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4

και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:.....ε) **Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό ».**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 γ' του άρθρου 30 του Ν.2238/94: 1. «Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή **ανακριβή**, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: α) κατά 4%, εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, β) κατά 8%, εάν το ποσό υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ. 3. Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.2238/94: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους..... 2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι

συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά 40%. Επίσης, κατά 40% προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα. Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή **στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία** ή στη νόθευση αυτών.

β)..... γ)..... δ).....

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το 75% ».

Επειδή, κρίνεται σκόπιμο να γίνει αναφορά και στις πρόσφατες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 4605/2013, 3167-3170/2013, 1325/2012, 789/2010, 1165 και 1171/2009), με τις οποίες έχει κριθεί ότι το σύστημα του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, στο μέτρο που συνοδεύεται από επαρκείς εγγυήσεις προστασίας του φορολογουμένου, δεν αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, και ότι, ούτε ο ως άνω εξωλογιστικός προσδιορισμός, ούτε η προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους αποτελούν κυρώσεις, καθώς αποσκοπούν στην εξεύρεση του πραγματικού εισοδήματος και της αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας των επιχειρήσεων, για τις οποίες, λόγω της μη τήρησης βιβλίων, προκύπτει αδυναμία ασφαλούς προσδιορισμού του εισοδήματός τους.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των παραγράφων 2-17 του άρθρου 72 του ίδιου νόμου ισχύει ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρα 1 έως και 71 του ν. 4172/2013).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, οι αξίες των εικονικών φορολογικών στοιχείων ως ποσοστό επί των δηλωθέντων ακαθάριστων των επίμαχων χρήσεων 2004 και 2005, ανέρχονται σε 10,6%(14676,00/ 138470,20) και 5,9% (17400,00 / 295411,50) αντίστοιχα.

Επειδή, εν προκειμένω, διαπιστωθείσες παραβάσεις είναι μεγάλης έκτασης και καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων για τις κρινόμενες χρήσεις, ο έλεγχος ορθώς κρίνει τα βιβλία Ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ.γ' της παρ.4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) σε

συνδυασμό με την περ. ε' της παρ. 7 άρθρ. 30 του ίδιου Π.Δ/τος και προσδιορίζει τα αποτελέσματα εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 32 ν.2238/94 .

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, προσδιορισμού Φ.Ε., προσδιορισμού Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 6.Ν.2523/97 της Δ.Ο.Υ.επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας του, ΑΦΜ

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ - ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

1. ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Κ.Β.Σ. (ΠΔ186/92) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2004-31/12/2004

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 14.676,00 x 40%= 5.870,40 ευρώ.

2. ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Κ.Β.Σ. (ΠΔ186/92) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2005-31/12/2005

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 17.400,00 x 40%= 6.960,00 ευρώ.

3. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2005 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2004-31/12/2004)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΑΡΧΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	6.177,31	6.189,46	12,15
	Της συζύγου	39.514,21	62.827,20	23.312,99
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	1.870,51		1.870,51

	Χρεωστικό ποσό		7.454,69	7.454,69
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου κερδών				
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας			11.190,24	11.190,24
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών				
Διαφορά συμψηφισμού				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου				
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		20.515,44	20.515,44
	για επιστροφή			

4. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2006 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2005-31/12/2005)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΑΡΧΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	5.994,20	6.089,84	95,64
	Της συζύγου	8.104,77	134.567,60	126.462,83
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	18.735,71		18.735,71
	Χρεωστικό ποσό		26.050,61	26.050,61
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου κερδών				
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας			53.743,58	53.743,58
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών				
Διαφορά συμψηφισμού				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου				
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		98.529,90	98.529,90
	για επιστροφή			

5. ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ 01/01/2004-31/12/2004

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	138.470,20	144.009,01	5.538,81
Αξία φορολογητέων εισροών	25.419,64	10.743,64	14.676,00
Φόρος εκροών	24.924,64	25.921,62	996,98
Υπόλοιπο φόρου εισροών	24.924,64	22.282,96	2.461,68
Πιστωτικό υπόλοιπο			
Χρεωστικό υπόλοιπο		3.638,66	3.638,66
Πρόσθετος φόρος		4.366,39	4.366,39
Ποσό που έτυχε έκπτωσης αδικαιολόγητα			

Σύνολο φόρου για καταβολή			8.005,05	8.005,05
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση			
	για επιστροφή			

6. ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ 01/01/2005-31/12/2005

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		295.411,50	307.227,96	11.816,46
Αξία φορολογητέων εισροών		48.508,81	31.108,81	17.400,00
Φόρος εκροών		55.669,64	57.896,43	2.226,79
Υπόλοιπο φόρου εισροών		55.669,64	52.363,64	3.306,00
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο			5.532,79	5.532,79
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			6.639,35	6.639,35
Ποσό που έτυχε έκπτωσης αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή			12.172,14	12.172,14
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση			
	για επιστροφή			

7. ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν.2523/97 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2004-31/12/2004

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 2.641,68 X 3 = 7.925,04 ευρώ.

8. ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΦΠΑ άρθρου 6 Ν.2523/97 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2005-31/12/2005

ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ 3.306,00 X 3 = 9.918,00 ευρώ.

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α8
α.α.**

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

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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).