



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Αριθμός Απόφασης: 1212/13-10-2016

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7 – ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. δ/ση: Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313-333245

Αριθ. fax: 2313333258

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

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης**2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατά της υπ' αριθμ.**2016**, οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2000-31/12/2000 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4. Την υπ' αρ.**2016**, οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. σε βάρος του προσφεύγοντα, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2000-31/12/2000.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της από κατάθεσης**2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την παραπάνω προσβαλλόμενη Πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος του, **ΑΦΜ**, συνολικό ποσό Φ.Π.Α. μαζί με προσαυξήσεις 38.403,28€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2000-31/12/2000).

Στην προσφεύγουσα επιχείρηση η οποία έχει δραστηριότητα διεθνείς μεταφορές εμπορευμάτων διενεργήθηκε τακτικός έλεγχος για τα οικονομικά έτη 2001 έως και 2008, βάσει του άρθρου 66 του Ν.2238/1994 και της Α.Υ.Ο. Πολ.1037/2005, κατόπιν της με αριθμό**2015** εντολής ελέγχου η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της με αριθμό**2013** εντολής ελέγχου βάσει της Α.Υ.Ο. 1072/2011, μετά την μη αποδοχή από μέρους της, των με αριθμό**2015**.....&.....**2015** Ειδικών Σημειωμάτων Ελέγχου Εισοδήματος - Κ.Β.Σ, και Φ.Π.Α. αντίστοιχα τα οποία της κοινοποιήθηκαν την**2015**.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση για το οικονομικό έτος 2001 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2000-31/12/2000) διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

α) Ο προσφεύγων σε πέντε (5) περιπτώσεις ζήτησε και έλαβε εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και μερικώς εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα Τ.Π.-Δ.Α έκδοσης καθαρής αξίας δεκαεπτά εκατομμυρίων οκτακοσίων δεκατριών χιλιάδων εννιακοσίων δραχμών (17.813.900) ή 52.278,50 ευρώ (+ 18% ΦΠΑ) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1 άρθρου 11 παρ. 1 και άρθρου 18 παρ. 2 του Π.Δ 186/92 (περί Κ.Β.Σ.) οι οποίες επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 10 β' και άρθρου 9 του Ν. 2523/97.

Για τις ανωτέρω παραβάσεις είχε εκδοθεί από την Δ.Ο.Υ. η με αριθμό2003 Απόφαση Επιβολής Προστίμου για ζήτηση και λήψη μερικώς εικονικών ως προς την συναλλαγή **την οποία η ελεγχόμενη αποδέχτηκε και συμβιβάστηκε** στο ποσό των 17.426,17 ευρώ.

β) Διαπιστώθηκαν οι κάτωθι λογιστικές διαφορές ως προς το Φ.Π.Α.:

1. Έξοδα Υποδοχής Φιλοξενίας καθαρής αξίας 17.572 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. ποσού 1.528 δρχ.
2. Επισκευές & συντηρήσεις μετ. μέσων Ε.Ι.Χ. καθαρής αξίας των 22.910 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. ποσού 4.124 δρχ.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση σε πέντε (5) περιπτώσεις, ζήτησε και έλαβε εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και μερικώς εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας δεκαεπτά εκατομμυρίων οκτακοσίων δεκατριών χιλιάδων εννιακοσίων δραχμών (17.813.900) ή 52.278,50 ευρώ κατά το οικονομικό έτος 2001 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2000-31/12/2000) , **έκρινε για την διαχειριστική περίοδο αυτή τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία ΑΝΑΚΡΙΒΗ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 περ. γ' του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ) και προσδιόρισε, το ακαθάριστο εισόδημα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 2 και 3 του Ν.2859/2000, αφού έλαβε υπόψιν του και τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 γ' του Ν.2238/1994, ενώ δεν αναγνώρισε από τις εισροές τις δαπάνες που αφορούν τα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία και τον αναλογούντα σε αυτές προς έκπτωση ΦΠΑ, καθώς αυτές αφορούν δαπάνες, που στηρίζονται σε μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία (άρθρο 32 ν2859/2000).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , προβάλλοντας συνοπτικά τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου, καθώς και ότι η φορολογική αρχή δεν μπορούσε να διενεργήσει έλεγχο με την με αριθμό2015 εντολή ελέγχου, καθώς ο έλεγχος δυνάμει της με αριθμό2013 εντολής ελέγχου ολοκληρώθηκε με την έκδοση του από2015 Σημειώματος ελέγχου.
2. Αντισυνταγματικότητα όλων των μεταγενέστερων του άρθρου 11 του Ν.3513/2006 παρατάσεων παραγραφής.
3. Η προβαλλόμενη πράξη είναι νομικά πλημμελής, αναιτιολόγητη και αναπόδεικτη επειδή

α) δεν υπάρχει αιτιολογία της απόδειξης της εικονικότητας των ληφθέντων τιμολογίων τα οποία δεν αναφέρονται ποια είναι κατ' είδος και αριθμό, καθώς και ότι αυτά αφορούν δαπάνες

που από το άρθρο 33 του Ν. 2238/94, δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του ποσού του ετήσιου φόρου, διότι αυτός εξαρτάται από το τεκμαρτό εισόδημα του κάθε αυτοκινήτου.

β) Μη νόμιμος προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων η οποία έγινε βάσει της φορολογίας εισοδήματος

γ) Μη αιτιολόγηση της κρίσης των βιβλίων ως ανακριβή

4. Παραβίαση των διατάξεων της παρ. 5β' του άρθρου 33 του Ν.2238/1994, βάσει του οποίου εξαντλήθηκε η φορολογική του υποχρέωση με την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, ενώ η υπ' αριθμ. 1054340/03-07-2008 οδηγία της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος δεν έχει ισχύ νόμου, είναι αυθαίρετη και αντίθετη με την αρχή του κράτους δικαίου και την καλή πίστη που πρέπει να διέπει τις σχέσεις κάθε ευνομούμενης πολιτείας με τους πολίτες της, και δεν εφαρμόζεται στην κρινόμενη περίπτωση.

5. Νομική πλημμέλεια της πράξης επειδή

5.1 α) παραβιάστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 με την έκδοση δύο ειδικών σημειωμάτων διαπιστώσεων αποτελεσμάτων, και συγκεκριμένα των με αριθμό2016 και2016.

β) εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν προσωρινές πράξεις τόσο με το με αριθμό2016, όσο και με το με αριθμό2016 ειδικό σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, εκ των οποίων οι μεν δεύτερες δεν εκδόθηκαν κατόπιν νεότερου, δεύτερου φορολογικού ελέγχου, ενώ οι πρώτες που εκδόθηκαν βάσει του με αριθμό2016 ειδικού Σημειώματος διαπιστώσεων δεν ανακλήθηκαν ή δεν ακυρώθηκαν.

γ) Παρότι η Δ.Ο.Υ. παρέλαβε στις2016 με το με αρ. πρωτ.2016 την απάντηση-αντιρρήσεις στο με αριθμό2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, παρά το νόμο δεν έδωσε καμία απάντηση, οπότε πρέπει κατά λογική αναγκαιότητα να θεωρηθεί ότι εμμέσως πλην σαφώς έγιναν δεκτοί οι λόγοι, ενστάσεις και ισχυρισμοί, ώστε με την έκδοση του «επικαιροποιημένου» Σημειώματος να παραβιάζονται οι διατάξεις του νόμου 4174/2013 ειδικά και γενικά η υποχρέωση της Υπηρεσίας να συμμορφώνεται στους νόμους και τις αρχές της χρηστής διοίκησης, που πρέπει να διέπουν τις σχέσεις Πολιτείας και διοικούμενου.

5.2. Μη νόμιμη έκδοση του με αριθμό2016 ειδικού σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, διότι:

α. δεν επιδόθηκε η με αριθμό2015, εντολή ελέγχου

β. ενώ το ανωτέρω ειδικό σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, αναγράφει ημερομηνία έκδοσης2016, στις συνημμένες σε αυτό πράξεις αναγράφεται ημερομηνία2015.

γ. δεν καλύπτει τις απαιτήσεις του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999, μιας και δεν διευκρινίζει ποια είναι τα τιμολόγια που κρίθηκαν εικονικά, καθώς και τον λόγο για τον οποίο αυτά κρίθηκαν ως εικονικά με αποτέλεσμα την αδυναμία απάντησης του.

δ. δεν έγινε οιοσδήποτε έλεγχος στη επιχείρηση βάσει της με αριθμό2015, εντολή ελέγχου

ε. δεν αμφισβητήθηκε και δεν συντάχθηκε σχετική έκθεση ελέγχου με το εάν πραγματοποιήθηκαν ή όχι οι συναλλαγές που αναφέρονται στα τιμολόγια που κρίθηκαν εικονικά.

ζ. Η φορολογική Υπηρεσία δεν επικαλείται, ούτε προσάγει, κάποια απόδειξη και ιδίως έκθεση διαπιστώσεων παραβάσεων του ΚΒΣ και ποιο ειδικά της παραγράφου 10β του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997

η. Οι αναφερόμενες ως εικονικές συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν και ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι «τα τιμολόγια εκδόθηκαν από διαφορετικό πρόσωπο από αυτό που αναφέρεται στα τιμολόγια», είναι ισχυρισμός αναπόδεικτος και μη νόμιμος διότι δεν αμφισβητήθηκε η καλή πίστη για τις συναλλαγές αυτές.

5.3 Μη νόμιμη έκδοση του με αριθμό2016 επικαιροποιημένου ειδικού σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, διότι αυτό δεν προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, ενώ υπάρχουν ουσιαστικές και σημαντικές διαφορές τόσο ως προς το περιεχόμενο των δύο εν πολλοίς αντίθετων σημειωμάτων(του με αριθμό2016 και του με αριθμό2016), όσο και ως προς τα αποτελέσματα μιας και:

α. Στο με αριθμό2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 δεν αναφέρει κατ' είδος και αριθμό, τα τιμολόγια πωλήσεως τα οποία χαρακτηρίζονται ως εικονικά, ενώ στο με αριθμό2016 «Επικαιροποιημένο» Σημείωμα Διαπιστώσεων αυτά αναφέρονται ως μερικώς εικονικά, χωρίς καμία απολύτως εξήγηση.

β. Στο με αριθμό2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 δεν αναφέρθηκε ότι τα τιμολόγια ήταν πέντε (5) και ένδεκα (11) για τις δύο χρήσεις 2000 και 2001.

γ. Η χρήση 2002 δεν αναφέρθηκε στο με αριθμό2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 ενώ συμπεριλαμβάνεται στο με αριθμό2016 «Επικαιροποιημένο» Σημείωμα Διαπιστώσεων ενώ δεν εκδίδεται πράξη αποτελεσμάτων.

δ. Στο με αριθμό2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 δεν αναφέρονται οι λογιστικές διαφορές που αναγράφονται στο με αριθμό2016«Επικαιροποιημένο» Σημείωμα Διαπιστώσεων.

6. Μη νόμιμη η μη αναγνώριση προς έκπτωση δαπανών συνολικής καθαρής αξίας 40.482 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 5.652 δρχ. , οι οποίες αφορούν «έξοδα υποδοχής φιλοξενίας» ποσού 17.572 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. ποσού 1.528 δρχ. , και επισκευές και συντηρήσεις Ε.Ι.Χ. ποσού 22.910 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. ποσού 4.124 δρχ.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

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, 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..... 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».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ.1 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.»

-Σύμφωνα με το άρθρο 11 Ν. 3513/2006, οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12.2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31.12.2008. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών.

-Σύμφωνα με το άρθρο 29 Ν. 3697/2008, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικών.

-Σύμφωνα με το άρθρο 10 Ν. 3790/2009, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010.

-Σύμφωνα με το άρθρο 82 Ν.3842/2010, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010.

-Σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 7 Ν.3888/2010, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011.

-Σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Ν.4002/2011, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012.

-Σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν. 4098/2012 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.

-Σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4203/2013 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.

-Σύμφωνα με τη παράγραφο 5 του άρθρου 37 του Ν.4141/2013, οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4337/2015 «οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του νόμου) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας,

εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογούμενου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. 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 παρ. 2 του άρθρου 13 της Πολ. 1072/08-04-2011 ορίζεται ότι: «Αν για μέρος ή το σύνολο των χρήσεων που ελέγχθηκαν σύμφωνα με τον τρόπο και τη διαδικασία που ορίζεται στα άρθρα 2 έως 9 της απόφασης αυτής, δεν υποβληθεί από τον υπόχρεο αίτηση με πρόταση επίλυσης των φορολογικών διαφορών εντός της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 10 ή υποβληθεί τέτοια αίτηση αλλά για μια ή περισσότερες χρήσεις δεν επέλθει επίλυση του συνόλου των φορολογικών διαφορών κάθε χρήσης ή δεν τηρηθούν οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 10, **τότε ο έλεγχος για τις αντίστοιχες χρήσεις επεκτείνεται στις ελεγκτικές επαληθεύσεις που ορίζονται στα άρθρα 2 έως 5 της απόφασης 1021681/1120/ΠΟΛ.1037/1.3.2005** και εφαρμόζονται ως προς τη διοικητική επίλυση της διαφοράς και τον τρόπο βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων τα οριζόμενα στην προαναφερόμενη απόφαση.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε την προβλεπόμενη διαδικασία της παρ. 2 του άρθρου 13 της Πολ. 1072/08-04-2011 και συγκεκριμένα αφού διενήργησε τον προβλεπόμενο έλεγχο των χρήσεων 2000-2007 βάσει της με αριθμό2013 εντολής ελέγχου της Πολ. 1072/2011 (η οποία εκδόθηκε πριν την 31-12-2013), εξέδωσε τα με αριθμό2015....&.....2015 Ειδικά Σημειώματα Ελέγχου Εισοδήματος - Κ.Β.Σ, και Φ.Π.Α. αντίστοιχα τα οποία στην συνέχεια κοινοποίησε στον προσφεύγοντα την2015. Στην συνέχεια λόγω της μη αποδοχής των ανωτέρω Ειδικών Σημειωμάτων Ελέγχου Εισοδήματος - Κ.Β.Σ, και Φ.Π.Α., εκδόθηκε η με αριθμό2015 εντολή ελέγχου (με την αναγραφή επί του στελέχους αυτής ως αιτίας ελέγχου την μη αποδοχή της πολ.1072/2011) προκειμένου ο έλεγχος στις αντίστοιχες χρήσεις να επεκτείνει τις ελεγκτικές επαληθεύσεις όπως αυτές προβλέπονται στα άρθρα 2 έως 5 της απόφασης 1021681/1120/ΠΟΛ.1037/1.3.2005

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης παραγραφής, και ολοκλήρωσης του ελέγχου με την έκδοση του από2015 Σημειώματος ελέγχου, πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος, και καταχρηστικώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) στον Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992): «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

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, 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, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, 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 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 ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

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

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **1404/2015 ΣτΕ** αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης 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 τιμολογίου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ., κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Η κατάργηση της διάταξης του άρθρου 43 παρ.3 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Σ., σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται, εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ’ ουσία αντικατάστασή της από τη διάταξη του άρθρου 18 παρ.2 του ισχύοντος Κ.Β.Σ., δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μιας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίησή της, καθόσον δεν προσιδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μια συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία. (σχετ. η γνωμ. ΝΣΚ 572/2011).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 55 (περί παραβάσεων φοροδιαφυγής) παράγραφος 1 περίπτωση ε) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύουν έως την 30/11/2015, «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

...ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. 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 Φορολογική Διοίκηση...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι: «4.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 οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 7 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας δεν καταχωρεί σ' αυτά ή καταχωρεί ανακριβώς έσοδα ή έξοδα, εμφανίζει αθροιστικά λάθη, 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 (ΦΕΚ 113 Α), δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία, εφόσον οι πράξεις ή οι παραλείψεις αυτές επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της χρήσης στην οποία αναφέρονται ή οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Οι διατάξεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 4, ισχύουν αναλόγως και για τους υπόχρεους τήρησης βιβλίων δεύτερης κατηγορίας.

Ανεπαρκή κρίνονται τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας όταν ο επιτηδευματίας δεν τηρεί ή δε διαφυλάσσει τα βιβλία που προβλέπονται από τον Κώδικα αυτό ή δε διαφυλάσσει τα φορολογικά στοιχεία αγορών, εσόδων και εξόδων, τηρεί τα βιβλία και εκδίδει τα στοιχεία κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού, εφόσον οι παραλείψεις αυτές καθιστούν αδύνατες τις αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Οι διατάξεις των τρίτου και τέταρτου εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου 30 ισχύουν αναλόγως και για τους υπόχρεους τήρησης βιβλίων δεύτερης κατηγορίας.

Επίσης, ανεπάρκεια υπάρχει και όταν τηρούνται βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται ο επιτηδευματίας».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 48 του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) με τον οποίο κωδικοποιήθηκαν οι αντίστοιχες παράγραφοι του άρθρου 38 του Ν.1642/86, που ορίζουν ότι «Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. 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 Δ.Ο.Υ. 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 παρέχονται 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 στην κρινόμενη περίπτωση για τον προσφεύγοντα:

α) Υφίστατο στο αρχείο της Υπηρεσίας **για την επίδικη χρήση**, η με αριθμό2003 Απόφαση Επιβολής Προστίμου σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα επιχείρηση σε πέντε (5) περιπτώσεις ζήτησε και έλαβε ΕΙΚΟΝΙΚΑ ως προς το πρόσωπο του εκδότη και ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα, Τ.Π.-Δ.Α έκδοσης του με Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας Δεκαεπτά εκατομμυρίων οκτακοσίων δεκατριών χιλιάδων εννιακοσίων δραχμών (17.813.900) ή 52.278,50 ευρώ (+ 18% ΦΠΑ) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1 άρθρου 11 παρ. 1 και άρθρου 18 παρ. 2 του Π.Δ 186/92 (περί Κ.Β.Σ.), **την οποία ο προσφεύγων είχε αποδεχθεί και συμβιβάσθει.**

β) Ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων όπως προκύπτει από το κεφάλαιο VI Πόρισμα Ελέγχου) της με ημερομηνία θεώρησης2016 "Έκθεσης Τακτικού Ελέγχου Φ.Π.Α." της Δ.Ο.Υ. έγινε αφού ελήφθησαν υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο δαπάνες, και το κύρος των βιβλίων (όπως ορίζουν οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 48 του Ν.2859/2000)

γ) Η κρίση των βιβλίων ως ανακριβή έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4γ' μιας και ο προσφεύγων, όπως προέκυψε, είχε **αποδεχθεί** την με αριθμό2003 Απόφαση Επιβολής Προστίμου που εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την οποία σε πέντε (5) περιπτώσεις ζήτησε και έλαβε ΕΙΚΟΝΙΚΑ ως προς το πρόσωπο του εκδότη και ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία, , καθαρής αξίας (17.813.900 δρχ.) ή 52.278,50 ευρώ.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί νομικής πλημμέλειας της επίδικης πράξης επειδή δεν υπάρχει αιτιολογία της απόδειξης της εικονικότητας των ληφθέντων τιμολογίων , καθώς και περί του μη νόμιμου προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων, και της μη αιτολόγησης της κρίσης των βιβλίων ως ανακριβή πρέπει να απορριφθεί ως αναληθής και αβάσιμος.

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, η με αριθμό ΠΟΛ.1015/25.1.1999 αναφέρει ότι με τις ΠΟΛ.1070/1995, 1060/1996, 1040/1997 και 1071/1998 εγκυκλίου, δόθηκαν οδηγίες από τη Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος για την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος ειδικά από τις επιχειρήσεις

εκμετάλλευσης φορτηγών αυτοκινήτων Δ.Χ. εθνικών και διεθνών μεταφορών όπου μεταξύ άλλων, στις εγκυκλίους αυτές αναφέρεται ότι τα ποσά καθαρού εισοδήματος, με τα οποία θα φορολογηθούν οι παραπάνω επιχειρήσεις, είναι αυτά που προβλέπονται από τις διατάξεις της περ. δ' (που αναριθμήθηκε σε περ. ε' με την παρ. 7 του άρθρου 1 του Ν.2390/1996) της παρ. 13 του άρθρου 33 του Ν.2238/1994 περί αντικειμενικών κριτηρίων, όπως αυτά εκάστοτε αναπροσαρμόζονταν και όχι τα ποσά που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία του φορολογούμενου, ακόμη δηλαδή και αν αυτά είναι μεγαλύτερα. Σύμφωνα, εξάλλου, με τις ίδιες ως άνω εγκυκλίους, τα κατά τα ανωτέρω, με βάση τα αντικειμενικά κριτήρια, ποσά καθαρών κερδών θα θεωρούνται οριστικά, εφόσον πληρούνται οι συγκεκριμένες προϋποθέσεις που ορίζονται στις εν λόγω εγκυκλίους. Οι προϋποθέσεις αυτές, έχουν ως εξής:..... γ)..... **Σε κάθε χρήση, αντίστοιχα, να μην υπάρχει ουσιαστική παράβαση του ΚΒΣ και να έχουν υποβληθεί δηλώσεις ΦΠΑ.** Συνεπώς, αν κατά τους ελέγχους των επιτηδευματιών αυτών διαπιστώνεται ότι **δεν πληρούνται οι εν λόγω προϋποθέσεις, τότε τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται κατά τις κείμενες διατάξεις, λαμβανομένων προς τούτο υπόψη των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων και των διαπιστώσεων του ελέγχου.** Ουσιαστικές παραβάσεις θεωρούνται αυτές που, κατά τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΚΒΣ, επισύρουν ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων, ανεξάρτητα αν είναι ήδη διαπιστωμένες ή διαπιστώνονται κατά τη διάρκεια του διενεργούμενου τακτικού ελέγχου.

Επειδή, στην με αριθμό 1054340/965/Α0012/3.7.2008 οδηγία της Γενικής Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών σε επιχειρήσεις που φορολογούνται τεκμαρτά με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Κ.Φ.Ε. και βαρύνονται με παραβάσεις ορίζεται ότι: « **2...γ.** Επίσης, με σειρά εγκυκλίων που είχαν εκδοθεί στο πλαίσιο εφαρμογής της προϊσχύουσας απόφασης περί ελέγχων ΠΟΛ.1144/1998 (εγκ. ΠΟΛ.1015/1999, 1291/2000, 1289/2002), είχε διευκρινισθεί ότι τα τεκμαρτά ποσά καθαρού εισοδήματος που δήλωσαν οι επιχειρήσεις εκμετάλλευσης φορτηγών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης για τις χρήσεις 1999 έως και 2001 θεωρούνται οριστικά κατά τους διενεργούμενους ελέγχους των ως άνω χρήσεων, ακόμη και αν τα προκύπτοντα από τα βιβλία είναι μεγαλύτερα, **με την προϋπόθεση ότι στις χρήσεις αυτές δεν υφίστανται ουσιαστικές παραβάσεις του ΚΒΣ δηλαδή παραβάσεις που επισύρουν ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων, και συγχρόνως έχουν υποβληθεί οι οικείες δηλώσεις ΦΠΑ.** Τα παραπάνω είχαν διευκρινισθεί και στο αριθ. 1077965/1556/Α0012/26.9.2002 έγγραφο προς τις ομοσπονδίες φορτηγών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης. **3.** Ενόψει όσων προαναφέρθηκαν, τα τεκμαρτά ποσά καθαρού εισοδήματος που έχουν δηλωθεί από τις υπόψη επιχειρήσεις κατά τις οικείες χρήσεις κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 5 και 10 του άρθρου 33 του Κ.Φ.Ε. **δεν θεωρούνται οριστικά σε περίπτωση ύπαρξης παραβάσεων του Κ.Β.Σ. οι οποίες επισύρουν ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και συνεπώς σε τέτοια περίπτωση τα ακαθάριστα και καθαρά κέρδη τους προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Κ.Φ.Ε..** Αντίθετα, τα παραπάνω δεν ισχύουν για τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης φορτηγών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης για τις χρήσεις 2002 και εφεξής, καθόσον για τις χρήσεις αυτές φορολογούνται με καταβολή

κατ' αποκοπή ποσών ετήσιου φόρου εισοδήματος και εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, όμως οι παραπάνω παραβάσεις λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των υποχρεώσεων τους στις λοιπές φορολογίες (ΦΠΑ κ.λπ.).

Επειδή, στην κρινόμενη περίπτωση η ελέγχουσα Υπηρεσία εφάρμοσε ορθά την με αριθμό 1054340/965/A0012/3.7.2008 οδηγία της Γενικής Δ/νσης Φορολογίας Εισοδήματος στην επίδικη χρήση για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών σε επιχειρήσεις που φορολογούνται τεκμαρτά με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Κ.Φ.Ε. και βαρύνονται με παραβάσεις, σύμφωνα με την οποία **διευκρινίζεται** ότι τα τεκμαρτά ποσά καθαρού εισοδήματος που δήλωσαν οι επιχειρήσεις εκμετάλλευσης φορτηγών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης **για τις χρήσεις 1999 έως και 2001, δεν θεωρούνται οριστικά σε περίπτωση ύπαρξης παραβάσεων του Κ.Β.Σ. οι οποίες επισύρουν ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και συνεπώς σε τέτοια περίπτωση τα ακαθάριστα και καθαρά κέρδη τους προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Κ.Φ.Ε..**

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης των διατάξεων της παρ. 5β' του άρθρου 33 του Ν.2238/1994, βάσει του οποίου εξαντλήθηκε η φορολογική του υποχρέωση με την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, πρέπει να απορριφθεί, ως νόμω και ουσία αβάσιμος, και καταχρηστικώς προβαλλόμενος.

Επειδή όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα λόγω παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, και του τεκμηρίου νομιμότητας, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο προσφεύγων, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία αλλά και τη νομολογία, (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004, 608/2004, 2247/2002) η προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη απαιτεί σταθερή και δικαιολογημένη πεποίθηση, δηλαδή μία ενδιάθετη κατάσταση που μπορεί να δημιουργηθεί στον μέσο, καλοπροαίρετο και εχέφρονα άνθρωπο ότι μια πραγματική κατάσταση που τον αφορά και σχετίζεται με συγκεκριμένη κρατική δραστηριότητα θα συνεχισθεί και στο μέλλον με τον ίδιο τρόπο. Επιπλέον, απαιτεί, η πεποίθηση αυτή να προκλήθηκε από θετική ενέργεια των οργάνων της φορολογικής διοίκησης, όπως έκδοση ερμηνευτικών εγκυκλίων ή κοινοποίηση ατομικών απαντήσεων κλπ.

Επειδή, η ανωτέρω γενική - απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου - αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, που αναφέρεται στη διατήρηση υφιστάμενων καταστάσεων ή στην ικανοποίηση συγκεκριμένων προσδοκιών έρχεται σε σύγκρουση με άλλες διαστάσεις της αρχής του κράτους δικαίου, όπως της αρχής της νομιμότητας της διοίκησης και της υπεροχής του δημοσίου συμφέροντος, χρήζοντας σφαιρική και ποιοτική αξιολόγηση της κατάστασης σε κάθε περίπτωση.

Επειδή δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεπε οποιοσδήποτε νόμος. Τέλος από τη διάταξη του άρθρου 4 παρ 1 του Συντάγματος, με την οποία ορίζεται ότι «οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» συνάγεται δέσμευση του νομοθέτη, έτσι, ώστε κατά τη ρύθμιση ουσιωδώς ομοίων πραγμάτων, σχέσεων ή καταστάσεων που αφορούν περισσότερες κατηγορίες προσώπων, να χειρίζεται τις περιπτώσεις αυτές κατά τρόπο ομοιόμορφο και να μην εισάγει εξαιρέσεις και διακρίσεις.

Ως προς τον 5^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 6 Ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

«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».

Επειδή το άρθρο 6§1 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) ορίζει ότι: « 1. Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθῇ δίκαιως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, το οποίον θα αποφασίση, είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως, είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως».

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 1069048/2-5-2014** 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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013 «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.... 2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος **πρέπει να επιδεικνύει** το δελτίο ταυτότητάς του **και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.**

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ. διενήργησε έλεγχο κατόπιν της με αριθμό2015 εντολής ελέγχου η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της με αριθμό2013 εντολής ελέγχου βάσει της Α.Υ.Ο. 1072/2011, μετά την μη αποδοχή από μέρους της, των με αριθμό2015.....&.....2015 Ειδικών Σημειωμάτων Ελέγχου Εισοδήματος - Κ.Β.Σ, και Φ.Π.Α. αντίστοιχα τα οποία της κοινοποιήθηκαν την2015.

Στο πλαίσιο του ανωτέρω τακτικού ελέγχου της Πολ.1035/2005 που διενήργησε η αρμόδια Δ.Ο.Υ βάσει της με αριθμό2015 εντολής ελέγχου, αφού διενήργησε τις περαιτέρω υποχρεωτικές επαληθεύσεις στην έδρα της επιχείρησης (σελ ... σχετ. έκθεσης φορολογίας εισοδήματος) συντάχθηκε το με αριθμό2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, το οποίο μαζί με τον με αριθμό2016 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α., επιδόθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση την2016.

Σε απάντηση του ανωτέρω σημειώματος διαπιστώσεων ο προσφεύγων κατέθεσε το με αρ. πρωτ.2016 έγγραφο απάντηση-αντιρρήσεις σύμφωνα με το οποίο ο ελεγχόμενος πλην των άλλων αναφέρει ότι : ... β) Το προσβαλλόμενο Σημείωμα φέρει αριθμό και ημερομηνία έκδοσης2016 κι όμως στον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό όλων των παραπάνω πράξεων το Σημείωμα αυτό εμφανίζεται με τον ίδιο αριθμό, αλλά με ημερομηνία2015 και συνεπώς δεν υπάρχει ταύτιση ως προς την ημερομηνία έκδοσης του Σημειώματος αυτού, που είναι2016, και των επιμέρους πράξεων... γ)... στο Σημείωμα αυτό η Υπηρεσία περιορίζεται όσον αφορά το εισόδημα στο να διατυπώσει χωρίς ιδιαίτερη ανάλυση και εξήγηση απλά και μόνον τις δικές της «διαπιστώσεις» ότι στα οικονομικά έτη 2001 και 2002 «λόγω λήψης εικονικών στοιχείων», χωρίς οποιαδήποτε διευκρίνιση ή επεξήγηση ποια είναι τα τιμολόγια που κρίθηκαν εικονικά και γιατί κρίθηκαν εικονικά και να αιτιολογήσει την κρίση της ότι, τάχα, τα βιβλία των χρήσεων αυτών είναι ανακριβή, πράγμα που σημαίνει ότι αδυνατούμε να απαντήσουμε ειδικά και συγκεκριμένα και ως προς το ζήτημα της εικονικότητας των στοιχείων και ως προς το θέμα της ανακρίβειας των βιβλίων. ΣΥΝΕΠΩΣ, δεν είναι δυνατόν στον φορολογούμενο να δώσει τις ζητούμενες απαντήσεις στις χωρίς αποδεικτικά στοιχεία και αυθαίρετες, αλλά και μη διατυπούμενες στο Σημείωμα αυτό, «διαπιστώσεις του ελέγχου».....

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψιν το ανωτέρω έγγραφο απάντηση –αντιρρήσεις το οποίο κατέθεσε στην Δ.Ο.Υ. ο προσφεύγων, εξέδωσε και επέδωσε στον προσφεύγοντα το με αριθμό2016 Επικαιροποιημένο Σημείωμα Διαπιστώσεων Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου με συνημμένους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς, **στο οποίο αναφέρονται αναλυτικά** όλα τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου πλήρως αιτιολογημένα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει **να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου** πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση τυχόν έλλειψη επίδοσης της εντολής ελέγχου δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα της πράξης, καθώς η ελεγχόμενη έλαβε γνώση του ελέγχου. Άλλωστε η ελεγχόμενη ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από την έλλειψη επίδοσης εντολής ελέγχου κατά το άρθρο 79 παρ. 5 περ. β Κ.Δ.Δ.. Συνεπώς ο ισχυρισμός περί ακυρότητας των πράξεων λόγω ελλείψεως επίδοσης της εντολής ελέγχου είναι απορριπτέος.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε την ανωτέρω προβλεπόμενη διαδικασία **πριν** την σύνταξη της επίδικης έκθεσης τακτικού ελέγχου Φ.Π.Α. και **πριν** την σύνταξη της προσβαλλόμενης **οριστικής** πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., με την επίδοση του με αριθμό2016 Επικαιροποιημένου Σημειώματος Διαπιστώσεων Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό, **στο οποίο αναφέρονται αναλυτικά** όλα τα

αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου πλήρως αιτιολογημένα, σε απάντηση του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθμ. πρωτ.2016 έγγραφο απάντησης του.

Ως εκ τούτου οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί νομικής πλημμέλειας της πράξης, και μη νόμιμης έκδοσης των με αριθμό2016 &2016 Σημειωμάτων Διαπιστώσεων Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου, πρέπει να απορριφθούν, ως νόμω και ουσία αβάσιμος, και καταχρηστικώς προβαλλόμενοι.

Ως προς τον 6^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.1, 1^ο και 2^ο εδάφιο, του ν.2859/2000 «Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ'αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. **Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο....**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ.1 του ν.2859/2000 «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

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,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 παρ.1-3 του ν.2859/2000 «1. Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο προκύπτει ότι παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία που προκύπτει απ'αυτά ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. μπορεί να εκδώσει προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο. 2. Εφόσον

διαπιστώνεται η μη υποβολή από τον υπόχρεο του φόρου, περιοδικής δήλωσης για κάποια φορολογική περίοδο, ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας μπορεί, χωρίς άλλη ελεγκτική ενέργεια, να εκδώσει προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου, με την οποία προβαίνει στον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας, των ποσοστών και των εκπτώσεων του φόρου με βάση τα στοιχεία των περιοδικών δηλώσεων στις οποίες έχει προβεί ο υπόχρεος κατά τις τρεις προηγούμενες φορολογικές περιόδους. Στην περίπτωση αυτή, ως φορολογητέα αξία ανά συντελεστή φόρου λαμβάνονται οι αντίστοιχοι μέσοι όροι που προκύπτουν από τις παραπάνω δηλώσεις. 3. Η προσωρινή πράξη περιέχει τη φορολογητέα αξία που προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου, το φόρο που αναλογεί, τις εκπτώσεις του φόρου, καθώς και τον πρόσθετο φόρο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.4 του ν.2859/2000 «4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων, β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων, γ) **δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,** δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης **επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων,** μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, **καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.**

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση είναι νόμιμη και σύμφωνη με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του Ν.2859/2000 η μη αναγνώριση των εισροών και του αναλογούντος σε αυτές φόρου εισροών διότι:

α) του ποσού των 17.572 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. ποσού 1.528 δρχ. οι οποίες αφορούν τον λογαριασμό «έξοδα υποδοχής φιλοξενίας», εφόσον η δαπάνη αυτή εμπίπτει στις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παρ. 4 του άρθρου 31 του Ν.2859/2000 και δεν εκπίπτει εξ ολοκλήρου.

β) του ποσού των 22.910 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. ποσού 4.124 δρχ., οι οποίες αφορούν επισκευές και συντηρήσεις Ε.Ι.Χ κάτω εννέα (9) θέσεων μιας και η δαπάνη αυτή εμπίπτει στις διατάξεις της περίπτωσης ε' της παρ. 4 του άρθρου 31 του Ν.2859/2000 και δεν εκπίπτει καθ' ολοκληρίαν.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης2016 έκθεση ελέγχου Φορολογίας Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του , με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας επιχείρησης – καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα Απόφαση :

διαχειριστική περίοδος (01/01/2000– 31/12/2000)

Η με αριθμό2016 , οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. σε βάρος του προσφεύγοντα, συνολικού ποσού **38.403,28€**.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).