



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Καλλιθέα

16-09-2016

Αριθμός απόφασης:

3139

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526
Fax : 2131604567

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη: Τις διατάξεις:

1. α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
β. Της υπ' αριθμ. 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».
γ. Της αριθμ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-13 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».
δ. 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησηςμε ΑΦΜ: με έδρα τοεπί της οδούΤ.Κ , κατά των παρακάτω πράξεων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ηρακλείου :
α).Της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου: 01/01/2008 - 31/12/2008,οικονομικού έτους 2009.
β). Της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, διαχειριστικής περιόδου: 01/01/2008 - 31/12/2008.
γ).Της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης Επιβολής Προστίμου – Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου: 01/01/2008 - 31/12/2008, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα
5. τις α) υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου: 01/01/2008 - 31/12/2008,οικονομικού έτους 2009. β) υπ' αριθμ.οριστική πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, διαχειριστικής περιόδου: 01/01/2008 - 31/12/2008.
γ) υπ' αριθμ.οριστική πράξη Επιβολής Προστίμου – Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου: 01/01/2008 - 31/12/2008, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση και τις από 03-03-2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος και Φ.Π.Α , της Δ.Ο.Υ Ηρακλείου
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησηςμε ΑΦΜ: η οποία υπεβλήθη εμπρόθεσμα επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, προσδιορίστηκε κύριος φόρος ποσού 10.070,00 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 12.084,00 ευρώ, ήτοι συνολικά 22.154,00 ευρώ. για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2008 έως 31-12-2008)

2. Με την υπ' αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, προσδιορίστηκε κύριος φόρος ποσού 9.656,82 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 11.479,80 ευρώ, ήτοι συνολικά 21.136,62 ευρώ. για την ελεγχόμενη περίοδο από 01-01-2008 έως 31-12-2008

3. Με την υπ' αριθμόοριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του αρθρ. 6 Ν. 2523/1997 και του αρθρ. 55 παρ. 2 Ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 6.705,24 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2008 έως 31-12-2008,

Τα παραπάνω πρόεκυψαν κατόπιν της με αριθ. αριθ.εντολής μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, στην επιχείρηση για τη χρονική περίοδο από 1/1/2008 έως 31/12/2008.

Η εντολή αυτή εκδόθηκε συνεπεία της απόΈκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κρήτης κατόπιν της με αριθ. αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της υπηρεσίας αυτής. Της εντολής αυτής είχαν προηγηθεί οι με αριθ.καιεντολές ελέγχου βάσει των οποίων εγίνοντο προσπάθειες ολοκλήρωσης του ελέγχου(από το ΣΔΟΕ) που ξεκίνησε μετά τη διαπίστωση ,από έλεγχο των καταστάσεων του άρθρου 20, ότι η προσφεύγουσα είχε λάβει ένα (1) φορολογικό στοιχείο εκδόσεως της επιχείρησης «.....», η οποία μετά από έλεγχο έχει κριθεί ως εικονική στο σύνολό της. Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου, η ελεγχόμενη «.....» (προσφεύγουσα), έλαβε στη χρήση 2008 και χρησιμοποίησε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, το με αριθ.....Τιμολόγιο Πώλησης, αξίας 11.763,30 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 2.235,02 ευρώ.

Για την διαπιστωθείσα ως άνω παράβαση της λήψης ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου καθώς και της μη επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων μετά από πρόσκληση στην χρήση 2012 , έχουν ήδη επιβληθεί στην προσφεύγουσα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. με τις με αριθ. και αποφάσεις, οι οποίες έγιναν οριστικές λόγω μη άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής.

Κατά των παραπάνω αποφάσεων και πράξεων κατατέθηκε η υπ αριθ.ενδικοφανής προσφυγή εκ μέρους της προσφεύγουσας με την οποία ζητείτε η επανεξέταση και ακύρωση αυτών, για τους παρακάτω λόγους :

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων για τη χρήση 2008.

2. Νομική πλημμέλεια έκθεσης ελέγχου, λόγω μη αναγραφής τόπου και χρόνου διενέργειας του ελέγχου.

3. Αναρμοδιότητα του οργάνου που εξέδωσε τις πράξεις καθ' ύλη και κατά χρόνο, λόγω υπέρβασης του ευλόγου χρόνου.

4. Παράβαση ουσιώδους τύπου, λόγω μη σύνταξης και μη επίδοσης έκθεσης κατάσχεσης.

5. Εσφαλμένη – ανατιολόγητη απόρριψη των βιβλίων ως ανακριβών και του εξωλογιστικού προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, λόγω μη συνδρομής των νομίμων προϋποθέσεων.

6. Ανεπαρκής-πλημμελής αιτιολογία, αοριστία έκθεσης ελέγχου.

7. Παράβαση νόμου-ουσιώδης πλάνη περί τα πράγματα.

8. Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας

9. Μη νόμιμη διεξαγωγή του ελέγχου, λόγω περαίωσης της χρήσεως 2009, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3888/2010.

10. Εφαρμογή των επιεικέστερων διατάξεων του Ν. 4172/2013 ή του άρθρου 3 παρ. 4 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17/10/2015). Εσφαλμένη επιμέτρηση των προστίμων και εσφαλμένος προσδιορισμός του προς βεβαίωση ποσού.

Επειδή όπως ορίζεται στο άρθρο 84 του Ν. 2238/1994 (όπως αυτό τροποποιήθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006):

"1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας....."

Επειδή όπως ορίζεται στο άρθρο 57 του Ν. 2859/2000: 1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 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 εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

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

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

3. Σε περίπτωση υποβολής εκπροθέσμως της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της κατά τα παραπάνω έκτακτης δήλωσης, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50 παρατείνεται ή αναβιώνει αναλόγως, ώστε ο υπολειπόμενος χρόνος για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου να μην είναι μικρότερος των τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση.

4. Χρέη προς το Δημόσιο, βεβαιωθέντα ή βεβαιούμενα με οποιονδήποτε τρόπο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, παραγράφονται μετά δεκαετία από τη λήξη του οικονομικού έτους εντός του οποίου κατέστησαν ληξιπρόθεσμα.

5. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης που αφορά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης αυτού ή μετά (3) τρία έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής. Σε περίπτωση μη υποβολής ή υποβολής των ανωτέρω δηλώσεων εκπροθέσμως, η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που οι δηλώσεις αυτές όφειλαν να είχαν υποβληθεί εμπροθέσμως.

Η αξίωση κατά του Δημοσίου προς επιστροφή φόρου αναβιώνει από της κοινοποίησής πράξεως προσδιορισμού του φόρου, για ίσο χρόνο, εφόσον έχει υποβληθεί αίτημα προς επιστροφή πριν το χρόνο παραγραφής της αξίωσης και συμπληρώθηκε ο χρόνος παραγραφής, χωρίς να ικανοποιηθεί ή να απορριφθεί αιτιολογημένα το αίτημα από υπαιτιότητα του Δημοσίου.

Ως προς τα λοιπά θέματα εφαρμόζονται οι διατάξεις περί δημοσίου λογιστικού όπως εκάστοτε ισχύουν.

Η μη ικανοποίηση του αιτήματος επιστροφής ή η μη αιτιολογημένη απόρριψη αυτού εγγράφως πριν τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής, αποτελεί πειθαρχικό αδίκημα που τιμωρείται σύμφωνα με τις διατάξεις του Υπαλληλικού Κώδικα.

Το άρθρο 57 αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 14 του άρθρου 62 ν. 3842/2010 από 23/4/2010. Το άρθρο που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

«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 ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

Η παράγραφος 1 αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 12 του άρθρου 39 ν.3220/04 και ισχύει από 28/1/2004. Η παράγραφος που αντικαταστάθηκε είχε ως εξής:

«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».

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 και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,
- γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

3. Σε περίπτωση υποβολής της περιοδικής ή εκκαθαριστικής δήλωσης κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους της παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση της πράξης του άρθρου 49 παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.

4. Χρέη προς το Δημόσιο, βεβαιωθέντα ή βεβαιούμενα με οποιονδήποτε τρόπο κατ' εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, παραγράφονται μετά δεκαετία από τη λήξη του οικονομικού έτους εντός του οποίου κατέστησαν ληξιπρόθεσμα.

5. Οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της [παραγράφου 7 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος](#) εφαρμόζονται αναλόγως και για το Φ.Π.Α».

Η παράγραφος 5 προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 ν.3634/08 και ισχύει από 29/1/2008.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Άρα η διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008 αρχικώς παραγραφόταν βάσει των ανωτέρω στην πενταετία ήτοι 31/12/2014, για το εισόδημα, τον Φ.Π.Α και την επιβολή του προστίμου.

Επειδή όπως ορίζεται στο άρθρο 87 του Ν. 4316/2014 ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε. Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών, η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Επειδή 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 παρτείνονται 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 τα οριζόμενα στην παρ. 3 άρθρου 49 του Ν. 2859/2000: «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, με την παρ. 5 του άρθρου 37 του ν. 4141/2013: «Από τις 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, παρτείνεται 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.» ενώ με το άρθρο 22 του ν. 4203/2013: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρτείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη μέλη της Ε. Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης. »

Επειδή εν προκειμένω ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προσδιορισμού φόρων και προστίμου χρήσης 2008, άρχισε στις 31/12/2009 και έληγε με την πάροδο της πενταετίας στις 31/12/2014, αλλά παρατάθηκε νομίμως μέχρι 31/12/2016, εφόσον, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, καθότι εκδόθηκε ηεντολή ελέγχου στις 14/6/2012 από τον προϊστάμενο του ΣΔΟΕ Κρήτης και κατόπιν για την ολοκλήρωση του ιδίου ελέγχου εκδόθηκε ηεντολή ελέγχου και συντάχθηκε η από 10-03-2015 Έκθεσης Ελέγχου. Βάσει του πορίσματος αυτής καταλογίστηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου οι παραβάσεις : α) της λήψης ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου και β) της μη επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων μετά από πρόσκληση στην χρήση 2012 , οι οποίες έγιναν οριστικές λόγω μη άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής. Μετά δε την αποστολή της υπόθεσης από το ΣΔΟΕ Κρήτης στη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, εκδόθηκε νέα εντολή η-2015 βάσει της οποίας προέκυψαν οι προσβαλλόμενες πράξεις. Συγκεκριμένα ο έλεγχος ξεκίνησε με τη με αριθμό-2012 εντολή ελέγχου Κ.Β.Σ του

Προϊσταμένου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κρήτης, στο πλαίσιο της οποίας προέκυψαν ευρήματα, καταλογίστηκαν παραβάσεις και στη συνέχεια προκειμένου να διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, η υπόθεση διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου,.

ΑΛΛΩΣΤΕ

Επειδή όπως ορίζεται στο άρθρο 84 του Ν. 2238/1994 (όπως αυτό τροποποιήθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006):.....

*4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, **παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας**, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:*

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

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος."

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994:

"Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α' 258). Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70."

Επειδή όμως στην ΠΟΛ 1052/2007 «Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του ν. 3522/2006 που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων» προβλέπεται στην παρ. 6 του άρθρου 13: «Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται η περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής.

Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία.

Η έναρξη ισχύος της ανωτέρω διάταξης ορίζεται, σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του νόμου αυτού, από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.»

Επειδή συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης φορολογικής αρχής, ιδιαίτερα δε επί εικονικών τιμολογίων, συμπληρωματικό στοιχείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση στοιχείων στην αρμόδια φορολογική αρχή και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης φορολογικής αρχής ή στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν ήδη στην διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον για αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους, ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας που έγινε σε μεταγενέστερο χρόνο. (βλ. ΣΤΕ 402/2014).

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα είχε λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία της κατά την χρήση 2008 ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο, το με αριθ.Τιμολόγιο Πώλησης, αξίας 11.763,30 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 2.235,02 ευρώ, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», Α.Φ.Μ η οποία μετά από έλεγχο έχει κριθεί ως εικονική. Σύμφωνα με την από 10-3-2015 έκθεση ελέγχου ΣΔΟΕ Κρήτης το με αριθ.Τιμολόγιο Πώλησης κρίθηκε εικονικό στο σύνολό του. Εν συνεχεία, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου εξέδωσε την υπ' αριθ.Απόφαση Επιβολής Προστίμου η οποία έχει καταστεί οριστική.

Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι ο επικαλούμενος λόγος της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση φύλλων ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος .

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 21 του π.δ. 16/1989 ορίζεται ότι: «Η έκθεση φορολογικού ελέγχου γενικού τύπου πρέπει να περιλαμβάνει: α). Τον τίτλο της Δ.Ο.Υ. β). Το είδος της φορολογίας που ελέγχεται και τα οικονομικά έτη ή φορολογικές περιόδους. γ). Την επωνυμία ή πλήρη στοιχεία ταυτότητας του ελεγχόμενου. δ). Το ονοματεπώνυμο και τον βαθμό του επόπτη και των ελεγκτών.

ε). Τον αριθμό και τη χρονολογία εντολής ελέγχου του αρμόδιου προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στ). Την φορολογητέα ύλη που δηλώθηκε από τον υπόχρεο. ζ). Τις διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία. η). Παρατηρήσεις και πόρισμα ελέγχου. θ). Προσδιορισμό της κατά τον έλεγχο φορολογητέας ύλης.

ι). Την ημερομηνία σύνταξης και υπογραφές από ελεγκτές, επόπτη και τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ια). Το ειδικό έντυπο περιουσιακών στοιχείων του ελεγχόμενου, ως αναπόσπαστο τμήμα αυτής, με γενικές πληροφορίες για το φυσικό ή νομικό πρόσωπο και πληροφορίες περιουσιακών στοιχείων ανά είδος περιουσίας, καθώς και προσωπική εκτίμηση του ελεγκτή ή του συνεργείου ελεγκτών για την οικονομική πορεία της επιχείρησης».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 του Ν4174/2013 ορίζεται 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 φόρου.>>

Τα παραπάνω προσδιορίζουν το περιεχόμενο και τον τρόπο σύνταξης των εκθέσεων ελέγχου. Είναι σαφές ότι οι ανωτέρω διατάξεις δεν ορίζουν περί αναφοράς στην έκθεση ελέγχου του τόπου και του χρόνου του ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση όμως, στην προκειμένη υπόθεση, προκύπτει τόσο ο τόπος, όσο και ο χρόνος του ελέγχου. Έτσι από το σώμα της έκθεσης ελέγχου προκύπτει ότι ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε **εντός υπηρεσίας**, αφού η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν βρέθηκε στη δηλωθείσα διεύθυνση (σελ. 3 της έκθεσης ελέγχου), ενώ αναφέρει ότι επιδόθηκε στο νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας πρόσκληση προκειμένου για τη διενέργεια του ελέγχου να τεθούν στη διάθεση του αρμοδίου υπαλλήλου τα τηρούμενα κατά την ελεγχόμενη χρήση βιβλία και στοιχεία, στην οποία δεν ανταποκρίθηκε.

Ως προς το χρόνο διεξαγωγής του ελέγχου, αναφέρεται στις συνοδεύουσες τις προσβαλλόμενες πράξεις, εκθέσεις ελέγχου και συγκεκριμένα στην πρώτη σελίδα, ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ./2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, στο πλαίσιο της οποίας προέκυψαν οι διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου και ολοκληρώθηκε την 3/3/2016 με τη σύνταξη των σχετικών εκθέσεων.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, ο επικαλούμενος λόγος της προσφεύγουσας περί <<νομικής πλημμέλειας της έκθεσης ελέγχου, λόγω μη αναγραφής τόπου και χρόνου διενέργειας του ελέγχου>> απορρίπτεται ως αβάσιμος

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζεται, ότι:

Άρθρο 28. Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

1. 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.

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 παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα 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.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι ο νομοθέτης **δεν** θέτει συγκριμένο χρονικό περιορισμό, επί ποινή ακυρότητας, για την άσκηση αυτής της αρμοδιότητας της Διοίκησης.

Ειδικότερα, στην προκειμένη περίπτωση στις **14/4/2015** διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου ο φάκελος της υπόθεσης από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κρήτης, όπου με τη με αριθ.εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ξεκίνησε η διενέργεια του ελέγχου της επιχείρησης της προσφεύγουσας. Στις **25/11/2015** κλήθηκε η προσφεύγουσα να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία που τήρησε η επιχείρηση για την ελεγχόμενη χρήση. Στη συνέχεια ο έλεγχος ολοκληρώθηκε και στις **15/1/2016** επιδόθηκε στην ελεγχόμενη το σημείωμα διαπιστώσεων. Κατόπιν αυτού, μετά την πάροδο άπρακτης της εικοσαήμερης προθεσμίας που ορίζει το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013, συντάχθηκαν οι εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες θεωρήθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. στις **3/3/2016** και αυθημερόν εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα με τη με αριθ.συστημένη επιστολή. Από την περιγραφή των γεγονότων δεν προκύπτει υπέρβαση του οριζόμενου ως <<εύλογου χρόνου>> από μέρους της φορολογικής αρχής.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, ο επικαλούμενος λόγος της προσφεύγουσας περί << αναρμοδιότητας του οργάνου που εξέδωσε τις πράξεις καθ' ύλη και κατά χρόνο, λόγω υπέρβασης του ευλόγου χρόνου. >> απορρίπτεται ως αβάσιμος

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 36 του π.δ. 186/1992 ορίζεται ότι : <<Αν κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου διαπιστωθεί η ύπαρξη βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων που σχετίζονται με τον έλεγχο, από τα οποία είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, κατάσχονται από τον υπάλληλο που ενεργεί τον φορολογικό έλεγχο και παραδίδονται στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., ο οποίος, εφόσον με βάση αυτά ενεργεί φορολογική εγγραφή, τα διαφυλάσσει μέχρι την τελεσιδικία αυτής....>>

Στον παρόντα έλεγχο δεν απαιτείτο η σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης εφόσον η προσφεύγουσα, παρά τις επανειλημμένες προσκλήσεις τόσο από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κρήτης όσο και από τη Δ.Ο.Υ., ουδέποτε έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία. Για το λόγο αυτό επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο Κ.Β.Σ. (για μη επίδειξη) με τη υπ αριθ./2015 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, ο επικαλούμενος λόγος της προσφεύγουσας περί << Παράβαση ουσιώδους τύπου, λόγω μη σύνταξης και μη επίδοσης έκθεσης κατάσχεσης >> απορρίπτεται ως αβάσιμος

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) 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 Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.): «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 12 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.): «Για την πώληση αγαθώνκαι την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματίαγια την άσκηση του επαγγέλματός του ή την εκτέλεση του σκοπούεκδίδεται τιμολόγιο».

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, όπως οι διατάξεις αυτές συμπληρώθηκαν και ισχύουν, ορίζεται: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής (εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή) ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε μεν αλλά από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο).»

Επειδή στις διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 30 ορίζονται:

«2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α), β),

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), ε),

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, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

ζ), η), θ)

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.....»

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), όπως ίσχυε για την κρινόμενη χρήση, ορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού του ακαθάριστου εισοδήματος και συγκεκριμένα αναφέρεται:

«2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

α)

γ) 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 τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, περιγράφεται ο τρόπος εξωλογιστικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος και συγκεκριμένα:

«1. Το καθαρό εισοδημάτων 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 σαράντα τοις εκατό (40%).....

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 εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 17 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013: «στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Εν προκειμένω η προσφεύγουσα κλήθηκε από την αρμόδια για τη διενέργεια του ελέγχου υπάλληλο, να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα κατά την ελεγχόμενη χρήση βιβλία και στοιχεία, δεδομένου ότι δεν λειτουργούσε στη δηλωθείσα διεύθυνση. Παρά ταύτα παρήλθε άπρακτη η ταχθείσα προθεσμία χωρίς η ελεγχόμενη να προσκομίσει στο κατάστημα της φορολογικής αρχής όσα της ζητήθηκαν ή να γνωστοποιήσει τον τόπο που επιθυμούσε να γίνει ο έλεγχος. Συνεπεία της άρνησης της αυτής τα βιβλία ορθά και νόμιμα κρίθηκαν για τη χρήση 2008 ανακριβή και προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης, κατά τα ανωτέρω.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, ο επικαλούμενος λόγος της προσφεύγουσας περί << εσφαλμένης – ανατιολόγητης απόρριψης των βιβλίων ως ανακριβών και του εξωλογιστικού προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, λόγω μη συνδρομής των νομίμων προϋποθέσεων. >> απορρίπτεται ως αβάσιμος

Επειδή στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία και ως εκ τούτου ακυρότητα και εξ αυτού του λόγου, ελλείπει προσήκουσας αιτιολογίας Στην οικεία έκθεση ελέγχου αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη.

Επειδή είναι αιτιολογημένη η πράξη του προστίμου, γιατί στο σώμα της πράξης γίνεται σύντομη περιγραφή των παραβάσεων που αποδίδονται στην προσφεύγουσα ενώ στην έκθεση ελέγχου διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά που συγκροτούν τις εν λόγω παραβάσεις (Τρ Δ Πρ Σύρου 1/97).

Επειδή, πλην της μνείας των παραβάσεων και των επιβαλλόμενων γι' αυτές προστίμων, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων, ως τυπικό στοιχείο του κύρους των, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα τις πράξεις έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. (ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 Δι Δικ 13, 182, ΣτΕ 115`/1998 Δι Δικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 Δι Δικ 12,1218)

Στην προκειμένη περίπτωση, κάθε μια έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην κάθε έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στην ίδια έκθεση γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στη προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης δεν είναι αόριστη και εντελώς ανεπαρκής.

Επειδή στο άρθρο 37 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» του ν.4174/2013 αναφέρονται ρητά όλες οι πληροφορίες που πρέπει να περιλαμβάνει η πράξη προσδιορισμού φόρου, τις οποίες και περιλαμβάνει η προσβαλλόμενη πράξη, καθώς επίσης και ότι η έκθεση ελέγχου, η οποία και περιλαμβάνει την αιτιολόγηση της πράξης και τα στοιχεία καθενός από τα υπό κρίση τιμολόγια, επιδίδεται μαζί με τη σχετική πράξη προσδιορισμού φόρου. Στην προκειμένη περίπτωση στην από 26-03-2015 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κρήτης αναγράφονται με λεπτομέρειες οι διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με την εικονικότητα της επίδικης συναλλαγής (σελ. 3 έως 9 της από 26/3/2015 έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κρήτης) και στην συνέχεια στις από 03-03-2016 εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, επί των οποίων ερείδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, γίνεται εκτεταμένη αναφορά στο πόρισμα

της προαναφερθείσας έκθεσης και επιπλέον γίνεται αναλυτική εμπεριστατωμένη αναφορά στις ισχύουσες και εφαρμοζόμενες διατάξεις, αναγράφεται κάθε στάδιο της διαδικασίας ελέγχου, ενώ επισημαίνεται και η άρνηση της ελεγχόμενης να υποστεί τον έλεγχο με συνέπεια τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης χρήσης. Στην ίδια έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κρήτης αναγράφεται ρητά και το είδος της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων. Ενδεικτικά αναφέρουμε: «τα τιμολόγια αυτά **κρίθηκαν εικονικά ως προς την περιγραφόμενη στο σώμα τους συναλλαγή**» (σελ. 2), «επομένως όλα τα εκδοθέντα (από την «.....» κρίνονται **ως εικονικά στο σύνολο τους**» (σελ. 7).

Επίσης αιτιολογείται επαρκώς στη σελίδα 2 της έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος η διενέργεια εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της χρήσης και στη σελ. 10 της έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. η απόρριψη των αγορών και δαπανών που περιέλαβε η ελεγχόμενη στις δηλώσεις Φ.Π.Α. της κρινόμενης χρήσης.

Κατά συνέπεια οι διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου προέκυψαν κατόπιν όλων των αναγκαίων ελεγκτικών επαληθεύσεων και διασταυρώσεων.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, ο επικαλούμενοι λόγοι της προσφεύγουσας περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων << ανεπαρκούς-πλημμελούς αιτιολογίας, και αοριστίας έκθεσης ελέγχου. >> και περί << παράβασης νόμου-ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα. >> απορρίπτονται ως αβάσιμοι

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣΤΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣΤΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος *«Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» και «συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους»* ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: *«Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης»*

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα *«δεν συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη»* αλλά αντίθετα *«προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη»* (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος).

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: *«Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν' αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρωπίνης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας»*.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1,2 και , άρθρου 1 του Ν 2523/1997, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 24 του Ν. 3296/2004 και ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1ης Ιανουαρίου 2005 και μετά, ορίζονται τα εξής: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) ... β) **υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,** γ) 2. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, **σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση** και σε τριάνμισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης.

4. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται, υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή».

Περαιτέρω στο άρθρο 2 του ίδιου νόμου, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, προβλεπόταν ότι: «1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου. 2. ... 4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων σε καμιά περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν α) το εξήντα τοις εκατό (60%) για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) **το εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος**» (άρθρο 26 § 1 Ν. 3943/2011).
. Επομένως η επιβολή σε βάρος της προσφεύγουσας των υπό κρίση πρόσθετων φόρων λόγω ανακρίβειας των δηλώσεων της, δεν παραβιάζει τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, ο επικαλούμενος λόγος της προσφεύγουσας περί << Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας. >> απορρίπτεται ως αβάσιμος

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης (έκθεση απόψεων Δ.Ο.Υ -ηλεκτρονικό αρχείο υπηρεσίας) **προκύπτει ότι δεν είχε περαιωθεί οριστικά η ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδος 2008 σύμφωνα με τις** διατάξεις του Ν. 3888/2010, η Δ.Ο.Υ ορθά δεν εξέδωσε συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 4 του ίδιου ως άνω νόμου .

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, ο επικαλούμενος λόγος της προσφεύγουσας περί << Μη νόμιμη διεξαγωγής του ελέγχου, λόγω περαίωσης της χρήσεως 2008, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3888/2010. >> απορρίπτεται ως αβάσιμος

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν. 2523/1997 όπως ίσχυε για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, ορίζεται ότι: «*Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 1642/1986 και των εκάστοτε υπουργικών αποφάσεων, που ορίζουν τη διαδικασία της επιστροφής αυτής, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε η που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.*»

Επειδή η παρ. 1 του άρθρου 6 καταργήθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26-07-2013). Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με την ίδια διάταξη, από τη δημοσίευση του νόμου αυτού, δηλαδή από 26-07-2013.

Επειδή ακολουθώντας με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Στο Φ.Π.Α., όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.*»

Επειδή με την παρ. 48 του άρθρου 66 ν.4174/2013 (προστέθηκε με την περ. 23 της υποπαραγράφου Δ.2. της παραγράφου Δ του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7-4-2014). Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με την περ. 24 της ίδιας υποπαραγράφου, παραγράφου, του ίδιου άρθρου και νόμου, από 1.1.2014.): «Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωσή του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει,

ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις για τις οποίες ο φορολογούμενος έχει ασκήσει εμπρόθεσμη ενδικοφανή ή δικαστική προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού και οι οποίες δεν έχουν εξεταστεί ή συζητηθεί, εφόσον η δήλωση αποδοχής της πράξης γίνει εντός αποκλειστικής εξήντα ημερών από την δημοσίευση του παρόντος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 7 του ν.4337/2015: «*Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων.*»

Στην παρούσα περίπτωση η προσφεύγουσα αν και είχε τη δυνατότητα να επιλέξει να υπαχθεί στις επεικέστερες διατάξεις, υποβάλλοντας εμπροθέσμως το σχετικό αίτημα στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, δεν το έπραξε.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, ο επικαλούμενος λόγος της προσφευγουσας περί << μη εφαρμογής των επεικέστερων διατάξεων του Ν. 4172/2013 ή του άρθρου 3 παρ. 4 του Ν. 4337/2015. >> απορρίπτεται ως αβάσιμος

Επειδή στην προσφεύγουσα για τις διαπιστώσεις του ελέγχου, επιδόθηκε νομίμως, με συστημένη επιστολή το με αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων και οι πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων, κατ' άρθρο 28 του Ν. 4174/2013, με την επισήμανση ότι η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα, πριν την έκδοση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού, να εκφράσει τις τυχόν αντιρρήσεις της ως προς τα αποτελέσματα του ελέγχου. Η επιχείρηση, δεν ανταποκρίθηκε στο παραπάνω σημείωμα διαπιστώσεων. και δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο (μεταφοράς ,πληρωμής κλπ) που να αποδεικνύει τις επίδικες συναλλαγές. Επίσης δεν προσκόμισε τα βιβλία και τα στοιχεία για τον έλεγχο. Η εκδοθείσα δε απόφαση επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ για την ίδια παράβαση της λήψης εικονικού στοιχείου οριστικοποιήθηκε.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 του Ν. 2859/2000 [ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000] ορίζεται ότι «εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 6 § 1 του Ν. 2523/97 [ΦΕΚ Α' 179/11-09-97] ορίζεται ότι: «στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή». Στην προκείμενη περίπτωση η προσφεύγουσα διενήργησε έκπτωση του φόρου με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή ο μερικός έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, οι οποίες αναφέρονται στις από 03-03-2016 συνταχθείσες εκθέσεις μερικού ελέγχου(Εισοδήματος -Φ.Π.Α-

Πρόστιμο Φ.Π.Α) καθώς και οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως επίσης καταγράφονται στην ίδιες εκθέσεις επί της οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις και το πρόστιμο, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησηςμε ΑΦΜ:

και την επικύρωση των:

1)οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου: 01/01/2008 - 31/12/2008

2)οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, διαχειριστικής περιόδου: 01/01/2008 - 31/12/2008.

γ)/03-03-2016 οριστικής πράξης Επιβολής Προστίμου – Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου: 01/01/.....2008 - 31/12/2008

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΕΙΣΗΓΗΣΗ

Α) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου: 22.154,00€

Β) Φ.Π.Α

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου: 21.136,62 €

Γ) ΠΡΟΣΤΙΜΟ Φ.Π.Α

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου: 6.705,24 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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).