



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη 19/9/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1070

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

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

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

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

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

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

3. Την από 26/4/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, ΑΦΜ, που εδρεύει στη Θεσσαλονίκης, κατά της με αρ. πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 – 31/12/2004, της με αρ. πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2003 – 31/12/2003, της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 – 31/12/2004, της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2003 – 31/12/2003 και της με αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τη με αρ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 – 31/12/2004, τη με αρ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2003 – 31/12/2003, τη με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 – 31/12/2004, τη με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2003 – 31/12/2003 και τη με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 26/4/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό προσαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 – 31/12/2004 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/97, ήτοι συνολικό ποσό 130.248,00 €.
2. Με την με αριθμό προσαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2003 – 31/12/2003 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο της αξίας του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/97, ήτοι συνολικό ποσό 104.862,87 €.
3. Με την με αριθμό προσαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2004 – 31/12/2004 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας 273.238,33€.
4. Με την με αριθμό προσαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2003 – 31/12/2003 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας 76.899,44€.
5. Με την με αριθμό προσαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος συνολικής αξίας 656.514,52 €, λόγω χαρακτηρισμού των βιβλίων ως ανακριβών και προσδιορισμού των αποτελεσμάτων εξωλογιστικά.

Κατόπιν των συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της ..Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης με το υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφο και τη συνημμένη σε αυτό έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Κεντρ. Μακεδονίας, διενεργήθηκε επανέλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας για τις χρήσεις 2003 και 2004, ως προς την φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α., καθώς όπως προέκυψε από τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, η ανωτέρω επιχείρηση έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της δέκα οκτώ (18) μερικώς

εικονικά ως προς την αξία φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 194.190,50 € στη χρήση 2003, είκοσι έξι (26) μερικώς εικονικά ως προς την αξία φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 241.200,00€ στη χρήση 2004, δέκα (10) μερικώς εικονικά ως προς την αξία φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 117.750,00 € στη χρήση 2005, σαράντα τέσσερα (44) μερικώς εικονικά ως προς την αξία φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 507.600,00 € και τέσσερα (4) εικονικά στο σύνολο τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 46.000,00 € στη χρήση 2006, τριάντα (30) μερικώς εικονικά ως προς την αξία φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 715.200,00€ στη χρήση 2007, έντεκα (11) μερικώς εικονικά ως προς την αξία φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 98.100,00 € στη χρήση 2008 και επτά (7) μερικώς εικονικά ως προς την αξία φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 81.100,00 € στη χρήση 2009, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ Ο έλεγχος της ..' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, αποδεχόμενος τα πορίσματα του ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρ. Μακεδονίας, έκρινε τα βιβλία της επιχείρησης ανακριβή ως προς τη χρήση 2004, καθώς για τη χρήση 2003 τα βιβλία της επιχείρησης είχαν ήδη κριθεί ανακριβή από τον αρχικό τακτικό φορολογικό έλεγχο του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 του ΠΔ. 186/92, των άρθρων 30§1,2 και 32§1,2 Ν. 2238/94 καθώς και των διατάξεων της παρ. 3 άρθρου 48 του Ν.2859/00. Ο έλεγχος θα επανέλθει για τις χρήσεις 2005 -2009, σύμφωνα με τις , και εντολές ελέγχου του προϊσταμένου της ..' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

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

1. Ένσταση παραγραφής των αξιώσεων του αντιδίκου αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος και τον ΦΠΑ για τις χρήσεις 2003 και 2004.
2. Μη νόμιμη η διενέργεια επανελέγχου.
3. Διενέργεια μη νόμιμου ελέγχου.
4. Παράλειψη διενέργειας αυτοτελούς ελέγχου εικονικότητας των συναλλαγών, στις οποίες αποδίδεται η ιδιότητα αυτή αναφορικά με το ΦΠΑ και το εισόδημα.
5. Μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός.
6. Μη νόμιμη η απόρριψη των βιβλίων της επιχείρησης.
7. Μη νόμιμη η προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων κατά 8%.
8. Απαράδεκτος ο τρόπος προσδιορισμού του ΦΠΑ και των προστίμων ΦΠΑ για κάθε ελεγχόμενη χρήση.
9. Μη ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 19§4 και 5 του Ν.2523/97.
 - I. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.
 - II. Αδυναμία της φορολογικής αρχής να αποδείξει την εικονικότητα των συναλλαγών.

Ως προς την ένσταση παραγραφής

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι : «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.», ενώ σύμφωνα με την παρ 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, το δικαίωμα του Δημοσίου για 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... β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν 2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Επειδή, με το άρθρο 68 παρ 2 του Ν.2238/94 ρητά ορίστηκε ότι «φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου όταν α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 2 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «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.» όπου στο άρθρο 49 παρ. 3 του ίδιου νόμου ορίζεται : «Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την

έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, 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, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι : «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με 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.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 3 (πρώην άρθρο 66) του Ν.4174/2013, ως έναρξη του ελέγχου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου 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 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.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμ.-2014 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια των με αρ./2011 και/2011 εντολών ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κ. Μακεδονίας, κατά τον οποίο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση από την επιχείρηση «.....», είναι μερικώς εικονικά. Επομένως, νόμιμα και εντός του χρονικού πλαισίου της παραγραφής ενήργησε η φορολογική αρχή και ως εκ τούτου, η ένσταση παραγραφής της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμη.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης διενέργειας επανελέγχου λόγω μη ύπαρξης συμπληρωματικών στοιχείων και διότι το εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης επιφέρει τα αποτελέσματα αμετάκλητης δικαστικής απόφασης.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994, φύλλο ελέγχου, και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου εισοδήματος, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου (βλ. και ΣτΕ 2703/1997, 1303/1999). Κατά την έννοια της διάταξης αυτής, που αναφέρεται σε οριστικά φύλλα ελέγχου, χωρίς διάκριση ως προς τον τρόπο οριστικοποίησής τους (ΣτΕ 2803/1997), δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και επί οριστικοποιήσεων του αρχικού φύλλου ελέγχου δια διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, ακόμη δε και στις περιπτώσεις περαίωσης των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων. 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 στη διάθεση της φορολογικής αρχής, καθόσον γι' 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. Τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία, αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξης (ΔΕφλωαννίων 245/1998, και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000). Εν προκειμένω, η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων στηρίζεται στην από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Κ. Μακεδονίας κατόπιν ελέγχου στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, κατά τον οποίο διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη κατά τις χρήσεις

2003-2009 έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησής της μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ

Επειδή, οι υπό κρίση χρήσεις 2003 -2004 περαιώθηκαν με τακτικό έλεγχο του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης και όχι με τις διατάξεις του Ν.3888/2010 όπως η προσφεύγουσα αλυσιτελώς ισχυρίζεται.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμου ελέγχου διότι δεν αναγράφεται στην έκθεση ελέγχου ο τόπος, ο χρόνος και με ποιες συγκεκριμένες και χρονικά προσδιορισμένες ενέργειες έγιναν και εάν υπήρξε η σύμπραξη της ελεγχόμενης επιχείρησης στην ελεγκτική διαδικασία

Επειδή, σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Π.Δ. Κεντρ. Μακεδονίας, ο έλεγχος διενεργήθηκε στην έδρα της επιχείρησης στις 12/11/2011 και με την περάτωσή του εκδόθηκε η από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.. Στη συνέχεια ο έλεγχος της .. Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, κατόπιν της με αρ. πρόσκλησης, ζήτησε από την προσφεύγουσα να προσκομιστούν τα στοιχεία εκδόσεως της «.....» και τα βιβλία που τηρήθηκαν στις χρήσεις 2003 -2009, τα οποία δεν προσκομίστηκαν. Συγκεκριμένα, τα βιβλία και στοιχεία των χρήσεων 2003 και 2004 δεν προσκομίστηκαν διότι, σύμφωνα με υπεύθυνη δήλωση του εκπροσώπου της επιχείρησης, αυτά καταστράφηκαν μετά από τον τακτικό έλεγχο του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 21§2 του Π.Δ. 186/92. Επομένως, ορθώς και σύννομα διενεργήθηκε ο έλεγχος της προσφεύγουσας τόσο από το ΣΔΟΕ όσο και από την ...'Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων στο Φ.Π.Α. στηρίχθηκε στα δεδομένα του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος, ενώ θα έπρεπε να προσδιοριστούν αυτοτελώς.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/2000) 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 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 περιέχονται 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, όταν από τα νέα συμπληρωματικά στοιχεία διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων του υπόχρεου (ΣΤΕ.4843/-5/1988) και εικονικότητα των καταχωρηθέντων στοιχείων και απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος ή εκπτώσεις κ.λπ. ως προς τον ΦΠΑ, η οποία επιβάλλει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος ορισμένης πηγής, δεν αποκλείεται να προσδιορισθεί πλέον με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εξ ύπαρχής το συνολικό εισόδημα από την πηγή αυτή εξωλογιστικά και ενιαία κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων

στοιχείων (ΣΤΕ.4843-5/1988, 1425, 1426/2000). Δεν αποκλείεται δε (ιδιαίτερα επί προσφυγής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος κ.λπ.) και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων (ΠΟΛ. 1100/10.4.2001, ΣΤΕ 102/2001).

Επειδή, εν προκειμένω, το αντικείμενο του επανελέγχου της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης είναι η αξιοποίηση της συνταχθείσας από έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. της Περ. Δ/σης ΣΔΟΕ Κ. Μακεδονίας και Θράκης. Ο επανέλεγχος προκειμένου να διατυπώσει τη κρίση του για το κύρος των βιβλίων των χρήσεων 2003 και 2004 δεν προέβη σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις, αλλά έλαβε υπόψη τα αποτελέσματα του τακτικού ελέγχου του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης, τις υποβληθείσες δηλώσεις, τα ποσοστά που προκύπτουν από την σύγκριση της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων επί των ακαθαρίστων εσόδων, συνεκτιμώντας κάθε παλαιό και νέο στοιχείο που είχε στη διάθεσή του.

Ως προς τον προς τον ισχυρισμό ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός είναι μη νόμιμος διότι έχει καταργηθεί σε επόμενες χρήσεις συνεπώς θα πρέπει να εφαρμοστούν οι ευνοϊκότερες διατάξεις.

Επειδή, οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 4 Ν.4110/2013, ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά και δεν τίθεται θέμα αναδρομικής ισχύος, διότι σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, **η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της.** Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέπει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης» (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.).

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου** (βλ. ΣΤΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣΤΕ 3935/2012). Κατά συνέπεια δεδομένου ότι κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2003 και 2004, οπότε και τελέστηκαν οι παραβάσεις, βρίσκονταν σε ισχύ οι διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1994 και του άρθρου 48 του Ν.2859/00 που ρύθμιζε το συγκεκριμένο φορολογικό αντικείμενο, ορθώς και σύννομα εφαρμόστηκαν οι εν λόγω διατάξεις για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι είναι μη νόμιμη η απόρριψη των βιβλίων της επιχείρησης διότι δεν υπάρχει αιτιολογημένη και αποδεδειγμένη κρίση περί αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων λόγω των διαπιστωμένων πλημμελειών.

Επειδή, στο άρθρο 30 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται ότι : «Παρ.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 συνοδευτικό 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 αυτό αφορούν. 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. Παρ.7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

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

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο. γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ. δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού. ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.». 8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της

προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

Επειδή, όπως προκύπτει, για τις επανελεγχόμενες χρήσεις η επιχείρηση έλαβε φορολογικά στοιχεία μερικώς εικονικά ως προς την αξία και επειδή τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία αντιπροσωπεύουν μεγάλο ποσοστό επί των ακαθάριστων εσόδων. Συγκεκριμένα, στη χρήση 2004 η προσφεύγουσα έλαβε είκοσι έξι (26) μερικώς εικονικά ως προς την αξία φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 241.200,00€ που αντιπροσωπεύουν ποσοστό 4,29% επί των ακαθάριστων εσόδων. Ο έλεγχος της .. 'Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης δεν επανήλθε για τη χρήση 2003 διότι τα αποτελέσματα της χρήσης αυτής προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά από τον έλεγχο του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 περ. γ' του 2238/94 και δεν προέκυψαν διαφορές.

Επειδή, οι παραπάνω πράξεις δεν αποτελούν μεμονωμένες παρατυπίες ή παραλείψεις, αλλά επαναλαμβανόμενες στις χρήσεις από 2003 έως 2009 και οφείλονται σε πρόθεση για απόκρυψη φορολογητέας ύλης, με αποτέλεσμα να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων που τηρήθηκαν για τις χρήσεις αυτές. Περαιτέρω, η κρίση για ανακρίβεια των βιβλίων στη χρήση 2003, δεν αφορά στον παρόντα έλεγχο αλλά στον προγενέστερο τακτικό έλεγχο του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης. Κατόπιν όλων των ανωτέρω, ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της επιχείρησης της προσφεύγουσας ως ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των ανωτέρω χρήσεων.

Επειδή, στην ΠΟΛ 1087/2005 «Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών και βεβαίωση και καταβολή των φόρων καθώς και για λοιπά θέματα ελέγχου.» του Υπ. Οικονομικών μεταξύ άλλων ορίζεται : «Εξάλλου, στις λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων που επισύρουν μεν ανακρίβεια των τηρούμενων βιβλίων κατά τις οικείες διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. αλλά δεν συμπεριλαμβάνονται στις ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν.3296/2004, εξακολουθεί βεβαίως να υφίσταται η δυνατότητα προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων κατά τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του ν.2238/1994, επί των οποίων σημειωτέον δεν επήλθε καμία μεταβολή, θεωρείται ωστόσο σκόπιμο κατά τον προσδιορισμό της κατ' έλεγχο προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων να συνεκτιμούνται, χωρίς αυτό να είναι δεσμευτικό, τα καθοριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν.3296/04 ποσοστά προσαύξησης, αφού με τις διατάξεις αυτές ρυθμίζονται ιδιαίτερα σοβαρές περιπτώσεις φοροδιαφυγής.».

Επειδή, ο ισχυρισμός περί μη νόμιμης προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων κατά 8% είναι αβάσιμος, διότι ο έλεγχος της ..' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης εφάρμοσε τις διατάξεις του νόμου, οι οποίες είναι δεσμευτικές για τη Διοίκηση και δεν επιτρέπουν την εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι κατά τον προσδιορισμό του ΦΠΑ προστίθεται το σύνολο της αξίας των επίμαχων τιμολογίων ενώ, κατά τις αιτιάσεις της φορολογικής αρχής, χαρακτηρίστηκαν εν μέρει εικονικά και θα έπρεπε να προσδιορίζεται το πραγματικό μέρος αυτών.

Επειδή, η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου. Συνεπώς, το παραστατικό στοιχείο που εκδίδεται για να καλύψει δαπάνες και να δικαιολογήσει την έκπτωση θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει καθότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν μερικώς εικονικά ως προς την αξία. (σχετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), 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.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94 ορίζονται οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης και την έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα. Επιπρόσθετα, στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1029/17-2-2006 η οποία εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.20 του άρθρου 31 του Ν.2238/94, ορίζεται και η περίπτωση μη εκπιπτόμενης δαπάνης εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη είναι εικονική (ΣΤΕ 1823/94, ΣΤΕ 141/1993).

Ως προς τον ισχυρισμό ότι θα έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 39 του Ν.2238/94 και όχι οι διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν.2523/97

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 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 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, οι διατάξεις του άρθρου 39 του Ν.2238/94 εφαρμόζονται για τις επιχειρήσεις που συνδέονται με σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου,

λόγω συμμετοχής της μιας στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της άλλης ή λόγω συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των δύο επιχειρήσεων και δεν έχουν εφαρμογή στην υπό κρίση περίπτωση.

Περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας

Επειδή, στο άρθρο 1 του Ν.2523/97 ορίζεται : «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) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης, 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, γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύομισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης. ... 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. ...», και στη συνέχεια στο άρθρο 2 του ίδιου νόμου ορίζεται : «1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου. Ειδικά στην περίπτωση οριστικοποίησης της καταλογιστικής πράξης λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, τα ως άνω ποσοστά πρόσθετων φόρων υπολογίζονται μέχρι το χρόνο οριστικοποίησης της πράξης.». Επειδή, περαιτέρω, τα ποσοστά των πρόσθετων φόρων, όπως τροποποιήθηκαν με το Ν.3943/11 έχουν ως ακολούθως : α) εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ. Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων και πρόσθετων φόρων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιάζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 1 ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της υποβολής ανακριβούς δήλωσης, περιορίζοντας την σχετική διακριτική

ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των πρόσθετων φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Περί αδυναμίας της φορολογικής αρχής να αποδείξει την εικονικότητα των συναλλαγών

Επειδή όπως γίνεται δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας των προαναφερόμενων φορολογικών στοιχείων, τα οποία εκδόθηκαν για συναλλαγές μερικώς εικονικές, προήλθε κατόπιν του συνόλου των διαπιστώσεων που αναγράφονται στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ Κ. Μακεδονίας και δεν αποτέλεσε αντικείμενο του παρόντος ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και κατ' επέκταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής. Το γεγονός αυτό, της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2003 - 2004, λαμβάνεται υπόψη από τον παρόντα έλεγχο μόνο ως προς τις επιπτώσεις του στο κύρος των βιβλίων και στη συνέχεια του εξωλογιστικού προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 του Π.Δ. 186/92, των άρθρων 30§1,2 και 32§1,2 Ν. 2238/94 καθώς και των διατάξεων της παρ. 3 άρθρου 48 του Ν.2859/00.

Επειδή, η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην από Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. που συνέταξε το Σ.Δ.Ο.Ε. Κ. Μακεδονίας για την προσφεύγουσα, τις διαπιστώσεις της οποίας αποδέχθηκε πλήρως ο επανέλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, για τους κάτωθι λόγους:

Ο έλεγχος, εφόσον δεν είχε στη διάθεσή του τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας των χρήσεων 2003-2004, διότι είχαν καταστραφεί από την ίδια, κατόπιν του τακτικού φορολογικού ελέγχου του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης, έλαβε υπόψη τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών του άρθρου 20 Π.Δ.186/92, την καρτέλα του προμηθευτή «..... » για τη χρήση 2003 και τις εκτυπώσεις από το ημερολόγιο διαφόρων

πράξεων για τη χρήση 2004. Σε αντιπαραβολή με τα δεδομένα του πρόσθετου βιβλίου εισερχομένων οχημάτων της «.....» διαπιστώθηκε αναντιστοιχία στην αξία συναλλαγών που δήλωσαν οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις. Συγκεκριμένα, στο βιβλίο εισερχομένων οχημάτων της «.....» δηλώθηκαν για τις χρήσεις 2003-2004 συναλλαγές αξίας 162.495,44 € επί συνόλου συναλλαγών διετίας 435.390,50 €. Το υπολειπόμενο ποσό των 272.895,06 € (435.390,50 – 162.495,44) δεν μπορεί να δικαιολογηθεί ως πώληση ανταλλακτικών διότι θα ήταν ασυνήθιστη χωρίς την τοποθέτησή τους από την επισκευάστρια εταιρία με την οποία η προσφεύγουσα έχει τόσα χρόνια συνεργασίας. Περαιτέρω, δεν προσκομίστηκαν τα παραστατικά εξόφλησης που εκδόθηκαν εντός του 2005 και αφορούσαν σε συναλλαγές του 2004. Τέλος τα βιβλία και στοιχεία των χρήσεων 2003 και 2004 καταστράφηκαν από την προσφεύγουσα κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 2 του Π.Δ.186/92 όπως αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 20 παρ. 10 του Ν.3296/2004.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής περί των παραβάσεων δεν είναι αυθαίρετοι, αβάσιμοι και αόριστοι, αφού η από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Κ. Μακεδονίας, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στον καταλογισμό των παραβάσεων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Κατά συνέπεια οι διαπιστώσεις του ελέγχου, οι οποίες υιοθετήθηκαν και από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ... Θεσσαλονίκης, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 26/4/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ του άρθρου 6 του Ν.2523/97

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2003 – 31/12/2003

$34.954,29 \times 3 = 104.862,87 \text{ €}$

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2004 – 31/12/2004

$43.416,00 \times 3 = 130.248,00 \text{ €}$

Φ.Π.Α.

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2003 – 31/12/2003

Διαφορά φόρου	34.954,29
Πρόσθετος φόρος	41.945,15
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	76.899,44

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2004 – 31/12/2004

Διαφορά φόρου	124.199,24
Πρόσθετος φόρος	149.039,09
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	273.238,33

Φόρος Εισοδήματος

Οικονομικό έτος 2005 (χρήση 2004)

Διαφορά φόρου	284.747,80
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	341.697,36
Χαρτόσημο και ΟΓΑ χαρτοσήμου συν προσαυξήσεις	30.069,36
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	656.514,52

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

α.α.

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).