



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 – ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45,
Ταχ. Κώδικας: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333260
ΦΑΞ : 2313333258**

Θεσσαλονίκη 16/09/2016

Αριθμός Απόφασης: 1033

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α.** Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).
- 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 με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε.** Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ.** Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ.** Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1006534 ΕΞ 2015 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και

του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., 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.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ 2562 Β/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/ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- ι. Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 55Β'/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
 3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή της εταιρίας, με **Α.Φ.Μ.:** και με διεύθυνση: κατά της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, Διαχειριστικής Περιόδου, της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, Διαχειριστικής Περιόδου, της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, Διαχειριστικής Περιόδου, Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, Διαχειριστικής Περιόδου, της με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, Διαχειριστικής Περιόδου, και της με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, Διαχειριστικής Περιόδου
 4. Τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, Διαχειριστικής Περιόδου
 5. Τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, Διαχειριστικής Περιόδου
 6. Τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, Διαχειριστικής Περιόδου
 7. Τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, Διαχειριστικής Περιόδου
 8. Τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, Διαχειριστικής Περιόδου
 9. Τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, Διαχειριστικής Περιόδου

10. Την από Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
11. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία, με **Α.Φ.Μ.:** η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα από τη **Δ.Ο.Υ.**, σε εκτέλεση της υπ. αριθμ. σχετικής εντολής μερικού ελέγχου (η προαναφερόμενη εντολή αντικαταστάθηκε από την υπ. αριθμ. εντολή ελέγχου, λόγω μετακίνησης του ελεγκτή σε άλλη υπηρεσία), για τις διαχειριστικές περιόδους, συντάχθηκαν η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), η από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, και η από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α..

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η από Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) του που στάλθηκε στη **Δ.Ο.Υ.**, με το υπ. αρ. πρωτ. διαβιβαστικό έγγραφο, με την οποία το πληροφορούσε τη **Δ.Ο.Υ.** ότι η επιχείρηση, με **Α.Φ.Μ.:** είναι λήπτρια μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής τους αξίας, σε α) (....) περιπτώσεις και συγκεκριμένα στη χρήση, καθαρής αξίας ΕΥΡΩ πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ, εκδόσεως με **Α.Φ.Μ.** και β) (...) περιπτώσεις και συγκεκριμένα στη χρήση, καθαρής αξίας ΕΥΡΩ πλέον Φ.Π.Α. ΕΥΡΩ, εκδόσεως με **Α.Φ.Μ.**

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, της **Δ.Ο.Υ.** ήταν η έκδοση:

- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, Διαχειριστικής Περιόδου, βάσει της οποίας δεν επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος.
- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, Διαχειριστικής Περιόδου, βάσει της οποίας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ΕΥΡΩ 10.500,00, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ΕΥΡΩ 12.600,00, ήτοι συνολικό ποσό ΕΥΡΩ 23.100,00.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α., της Δ.Ο.Υ. ήταν η έκδοση:

- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου, βάσει της οποίας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α ΕΥΡΩ 5.400,00, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ΕΥΡΩ 6.480,00, ήτοι συνολικό ποσό ΕΥΡΩ 11.880,00.
- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου, βάσει της οποίας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α ΕΥΡΩ 5.400,00, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ΕΥΡΩ 6.480,00, ήτοι συνολικό ποσό ΕΥΡΩ 11.880,00.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ήταν η έκδοση:

- της με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου, βάσει της οποίας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού ΕΥΡΩ 6.000,00 (30.000,00 X 20%), λόγω ζήτησης – λήψης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, σε (...) περιπτώσεις, άνω των ΕΥΡΩ 880,00, συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ
- της με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου, βάσει της οποίας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού ΕΥΡΩ 6.000,00 (30.000,00 X 20%), λόγω ζήτησης – λήψης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, σε ... (...) περιπτώσεις, άνω των ΕΥΡΩ 880,00, συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ

Σημειώνεται ότι στη προσφεύγουσα διενεργήθηκε αρχικά τακτικός έλεγχος στη διαχειριστική περίοδο και στη διαχειριστική περίοδο, μετά την με αριθμό εντολή του Προϊσταμένου του, κατά εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν.2238/1994 και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν λογιστικά με την προσθήκη λογιστικών διαφορών στα προκύπτοντα από τα βιβλία αποτελέσματα. Στη συνέχεια διενεργήθηκε επανέλεγχος στη διαχειριστική περίοδο, μετά την με αριθμό εντολή του Προϊσταμένου του, κατά εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 2 περ. β' του Ν.2238/1994, και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά εφαρμόζοντας στα ακαθάριστα έσοδα τους προβλεπόμενους Μ.Σ.Κ.Κ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.2238/1994.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις για τους παρακάτω λόγους:

1. Οι επίμαχες χρήσεις έχουν παραγραφεί.
2. Οι επίμαχες χρήσεις έχουν περαιωθεί και ελεγχθεί.

3. Δεν αποδεικνύεται η μερική εικονικότητα των υπό έλεγχο συναλλαγών
4. Δεν έπρεπε να γίνει εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων στη χρήση, διότι α) οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές, β) ο έλεγχος θεωρεί ως παράβαση τη συνολική αξία του ελέγχου, ενώ δέχεται ότι μέρος του τιμήματος έχει καταβληθεί, γ) σε κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου δεν προκύπτει που στηρίζει την κρίση του περί αδυναμίας λογιστικού προσδιορισμού, με τον Ν. 4110/2013, δ) τον Ν.4174/2013 και τον Ν.4172/2013 καταργήθηκε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός.
5. Δεν αναγνωρίστηκε ως προς την έκπτωση εισροών Φ.Π.Α. το 50% της αξίας του Φ.Π.Α. των φορολογικών στοιχείων που κρίθηκαν μερικώς εικονικά ως προς το ύψος της συναλλαγής.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι επίμαχες χρήσεις έχουν παραγραφεί, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και προφανώς αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 (πρώην άρθρο 66) § 11 του Ν. 4174/2014 ορίζεται ότι: «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 τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97 «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 τις διατάξεις του άρθρου 84, παρ. 1, του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/1994) 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».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 § 4 περ. β του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: **«Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται:**

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

β) **Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.».**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 57 παρ. 2 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «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».**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, **αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.** Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: **«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το**

εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. [3728/2008](#) (Α'258).

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 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, παρατείνονται 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.....

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος στις επίμαχες διαχειριστικές περιόδους διενεργήθηκε κατόπιν της με αριθ. εντολής μερικού ελέγχου, όπως αντικατέστησε την με αριθ. εντολή, του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Επιπλέον, όπως αναφέρεται και στην οικεία έκθεση ΚΒΣ «*Αντικείμενο Ελέγχου αποτελεί τα φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί από τον ΑΦΜ προς την ελεγχόμενη επιχείρηση, κατά τις διαχειριστικές περιόδους και τα οποία κρίθηκαν από τον διενεργηθέντα έλεγχο του και τουως μερικώς εικονικά, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξία*». Με τα δεδομένα αυτά ορθώς η Δ.Ο.Υ. διενήργησε επανέλεγχο στην προσφεύγουσα βάσει της κοινοποίησης σ' αυτήν, με το με αριθ. πρωτ. διαβιβαστικό, της από Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) με την οποία γνωστοποιούνται στοιχεία για την εικονικότητα των επίμαχων συναλλαγών. Τα στοιχεία αυτά επί των οποίων ερείδονται οι καταλογιστικές πράξεις δεν ήταν σε γνώση των ελεγκτικών οργάνων κατά τον διενεργηθέντα αρχικό έλεγχο. Συγκεκριμένα στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε αρχικά τακτικός έλεγχος στην διαχειριστική περίοδο μετά την με αριθ. με εντολή του Προϊσταμένου του, κατά εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν. 2238/94 και τα αποτελέσματα προσδιορίσθηκαν λογιστικά με την προσθήκη λογιστικών διαφορών στα προκύπτοντα από τα βιβλία αποτελέσματα. Στη συνέχεια διενεργήθηκε επανέλεγχος μετά την με αριθ. εντολή του Προϊσταμένου κατά εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν. 2238/94, τα βιβλία κρίθηκαν ανεπαρκή και τα αποτελέσματα προσδιορίσθηκαν εξωλογιστικά εφαρμόζοντας στα ακαθάριστα έσοδα του προβλεπόμενου ΜΣΚΚ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν. 2238/1994. Ομοίως στην διαχειριστική περίοδο διενεργήθηκε στην προσφεύγουσας τακτικός έλεγχος μετά την με αριθ. εντολή του Προϊσταμένου του, κατά εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν. 2238/94 και τα αποτελέσματα προσδιορίσθηκαν λογιστικά με την προσθήκη λογιστικών διαφορών στα προκύπτοντα από τα βιβλία αποτελέσματα. Συνεπώς, αιτία για τη διενέργεια του παρόντος επανελέγχου αποτέλεσε η διαπίστωση νέων στοιχείων, σύμφωνα με την Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ του, τα οποία δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την περαίωση των επίμαχων χρήσεων.

Επειδή, ο παρών επανέλεγχος, που όπως επισημάνθηκε ανωτέρω διενεργήθηκε κατόπιν της με αριθ. εντολής μερικού ελέγχου, όπως αντικατέστησε την με αριθ. των υπό κρίση χρήσεων, ολοκληρώθηκε με τη σύνταξη της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), της από Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, και της από Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α., απόρροια των οποίων ήταν να εκδοθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις την, εντός των χρονικών ορίων που ορίζει η προαναφερόμενη νομοθεσία, δεν τίθεται θέμα παραγραφής.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι έχουν περαιωθεί και ελεγχθεί και η φορολογική αρχή δεν έχει το δικαίωμα να επανέλθει με επανέλεγχο σε περατωθείσα διαχειριστική

περίοδο, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και προφανώς αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 25 του ν 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, τα οποία επηρεάζουν τον υπολογισμό της φορολογικής οφειλής. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 66 του ν 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, **ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του**».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν 2238/1994 ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

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

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 **«Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων»**, με την οποία

έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:

α) Κατά την έννοια των άρθρ. 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

Επίσης, συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 ν. 1914/90), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣΤΕ 2397/90).

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον για αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/98 και σκέψεις ΣΤΕ 1426/2000)

Επειδή, αιτία του επανελέγχου αποτέλεσε η από Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) του που στάλθηκε στη **Δ.Ο.Υ.**, με το υπ. αρ. πρωτ. διαβιβαστικό έγγραφο, με την οποία το πληροφορούσε τη **Δ.Ο.Υ.** ότι η επιχείρηση, με **Α.Φ.Μ.:** είναι λήπτρια μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικής εικονικής τους αξίας, στις χρήσεις και, **σε ημερομηνία μεταγενέστερη** των διενεργηθέντων προηγούμενων ελέγχων στις ελεγχόμενες χρήσεις από το, ορθώς η **Δ.Ο.Υ.** έκανε χρήση των νέων στοιχείων και διενήργησε επανέλεγχο.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι δεν αποδεικνύεται η μερική εικονικότητα των υπό έλεγχο συναλλαγών, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και προφανώς αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με το 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περ. ζ και η του ν. 1591/86 – Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει: ζ) Όποιος εκδίδει πλαστό ή εικονικό ή νοθεύει τιμολόγιο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών ή οποιοδήποτε από τα φορολογικά στοιχεία που αναφέρονται στην περίπτωση γ' της παραγράφου αυτής. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατρηθεί ή σφραγιστεί με οποιοδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτοτύπου είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Θεωρείται εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε για συναλλαγή, διακίνηση ή οποιαδήποτε άλλη αιτία ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου».

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου»

Επειδή, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού τόσο η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ., όσο και η από Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. του (.....), διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, και τεκμηριώνουν την εικονικότητα των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων που η προσφεύγουσα έλαβε από τον «.....», δεν τίθεται θέμα αμφισβήτησης της εικονικότητας των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι δεν έπρεπε να γίνει εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων στη χρήση, διότι α) οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές, β) ο έλεγχος θεωρεί ως παράβαση τη συνολική αξία του ελέγχου, ενώ δέχεται ότι μέρος του τιμήματος έχει καταβληθεί, γ) σε κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου δεν προκύπτει που στηρίζει την κρίση του περί αδυναμίας λογιστικού προσδιορισμού, με τον Ν. 4110/2013, δ) τον Ν.4174/2013 και τον Ν.4172/2013 καταργήθηκε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και προφανώς αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 σε συνδυασμό με την 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή και κοινοποιήθηκε με την εγκ. ΠΟΛ 1100/10-04-2001, έγιναν δεκτά τα εξής:

α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και 39 παρ. 3 του Ν.1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγιναν σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων

που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στη λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων.

Επειδή, στη προσφεύγουσα **διενεργήθηκε αρχικά τακτικός έλεγχος** στη διαχειριστική περίοδο, με την με αριθμό εντολή του Προϊσταμένου του, κατά εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν.2238/1994 και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν λογιστικά με την προσθήκη λογιστικών διαφορών στα προκύπτοντα από τα βιβλία αποτελέσματα και **στη συνέχεια διενεργήθηκε επανελέγχος στη διαχειριστική περίοδο**, μετά την με αριθμό εντολή του Προϊσταμένου του, κατά εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 2 περ. β' του Ν.2238/1994, **τα βιβλία κρίθηκαν ανεπαρκή και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά** εφαρμόζοντας στα ακαθάριστα έσοδα τους προβλεπόμενους Μ.Σ.Κ.Κ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.2238/1994, ο παρών έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει τη φορολογητέα ύλη ορθώς έλαβε υπόψη του τα πορίσματα τόσο των προηγούμενων ελέγχων όσο και των νέων στοιχείων και βάση αυτών στη χρήση έκρινε τα βιβλία ανεπαρκή και στη συνέχεια προσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη με εξωλογιστικό προσδιορισμό διότι τα φορολογητέα κέρδη με το λογιστικό προσδιορισμό ήταν λιγότερα.

Επειδή, στις περιπτώσεις που δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, η διάταξη της παρ.10β του άρθ. 5 του ν. 2523/97, που αναφέρεται στα πρόστιμα για παραβάσεις ΚΒΣ, δεν μπορεί να εφαρμοσθεί αναλογικά και στην προκειμένη περίπτωση δεδομένου ότι στο φορολογικό δίκαιο δεν νοείται διασταλτική ερμηνεία ή ανάλογη εφαρμογή, λόγω της διεπούσης στο δίκαιο αρχή της τυπικότητας και της στενής ερμηνείας των εν λόγω διατάξεων. Άλλωστε 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 το επίδικο φορολογικό στοιχείο κρίθηκε μερικώς εικονικό 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).

Επειδή, στο φορολογικό δίκαιο δεν νοείται διασταλτική ερμηνεία ή ανάλογη εφαρμογή, λόγω της διεπούσης στο δίκαιο αρχή της τυπικότητας και της στενής ερμηνείας των εν λόγω διατάξεων. Επιπρόσθετα, **η διοίκηση**, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, **δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο**, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα,¹ ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια. Στη συγκεκριμένη περίπτωση όμως οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, διότι οι προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, δεν υπάρχουν νέες φορολογικές διατάξεις που να ορίζουν ρητά ότι αναδρομικά καταργείται ο εξωλογιστικός προσδιορισμός για τη χρήση ορθώς ο έλεγχος προσχώρησε σε εξωλογιστικό προσδιορισμό στη χρήση εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.2238/1994.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι κακώς δεν αναγνωρίστηκε ως προς την έκπτωση εισροών Φ.Π.Α. το 50% της αξίας του Φ.Π.Α. των φορολογικών στοιχείων που κρίθηκαν μερικώς εικονικά ως προς το ύψος της συναλλαγής, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και προφανώς αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

¹ ΣτΕ 4674/1998

Επειδή, στις περιπτώσεις που δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, η διάταξη της παρ.10β του άρθρ. 5 του ν. 2523/97, που αναφέρεται στα πρόστιμα για παραβάσεις ΚΒΣ, δεν μπορεί να εφαρμοσθεί αναλογικά και στην προκειμένη περίπτωση δεδομένου ότι στο φορολογικό δίκαιο δεν νοείται διασταλτική ερμηνεία ή ανάλογη εφαρμογή, λόγω της διεπούσης στο δίκαιο αρχή της τυπικότητας και της στενής ερμηνείας των εν λόγω διατάξεων. Άλλωστε 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 υπό έλεγχο 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 32 του ν. 2859/00 ορίζεται ότι «**το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:**

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

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

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

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

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

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία, με **Α.Φ.Μ.:** και την επικύρωση της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, Διαχειριστικής Περιόδου, της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, Διαχειριστικής Περιόδου, της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, Διαχειριστικής Περιόδου, Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, Διαχειριστικής Περιόδου, της με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, Διαχειριστικής Περιόδου, και της με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, Διαχειριστικής Περιόδου

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την υπ. αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, Διαχειριστικής Περιόδου, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή Περίοδος	ΕΥΡΩ
Διαφορά φορολογητέων κερδών	0,00
Διαφορά φόρου Εισοδήματος	0,00
Πρόσθετος φόρος Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%)	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, Διαχειριστικής Περιόδου, και είναι καταβλητέο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την υπ. αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, Διαχειριστικής Περιόδου, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή Περίοδος	
Διαφορά φορολογητέων κερδών	30.000,00
Διαφορά φόρου Εισοδήματος	10.500,00
Πρόσθετος φόρος Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%)	12.600,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	23.100,00

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, Διαχειριστικής Περιόδου, και είναι καταβλητέο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την υπ. αριθμ.
Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή Περίοδος	
Φόρος (Χρεωστικό ποσό)	5.400,00
Πρόσθετος φόρος Φ.Π.Α. λόγω ανακρίβειας (120%)	6.480,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.880,00

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου, και είναι καταβλητέο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την υπ. αριθμ.
Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχ/κή Περίοδος	
Φόρος (Χρεωστικό ποσό)	5.400,00
Πρόσθετος φόρος Φ.Π.Α. λόγω ανακρίβειας (120%)	6.480,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.880,00

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου, και είναι καταβλητέο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την υπ. αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο Κ.Β.Σ.	ΕΥΡΩ
30.000,00 X 20%	6.000,00

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου και είναι καταβλητέο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την υπ. αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο Κ.Β.Σ.	ΕΥΡΩ
30.000,00 X 20%	6.000,00

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την υπ. Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου και είναι καταβλητέο εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής.

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης - Επανεξέτασης,
και Νομικής Υποστήριξης

α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).