



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 05/09/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2960

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την 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 από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, εδρευούσης στην, οδός, του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός και της, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά των: α) υπ' αριθ.2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2001 (διαχειριστική περίοδος 01/07/2000-30/06/2001) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., β) υπ' αριθ.2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 (διαχειριστική περίοδος 01/07/2001-30/06/2002) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., γ) υπ' αριθ.2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 (διαχειριστική περίοδος 01/07/2002-30/06/2003) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., δ) υπ' αριθ.-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 (διαχειριστική περίοδος 01/07/2003-30/06/2004) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ε) υπ' αριθ.2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστική περίοδος 01/07/2004-30/06/2005) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., στ) υπ' αριθ.2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 01/07/2005-30/06/2006) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ζ) υπ' αριθ.2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστική περίοδος 01/07/2006-30/06/2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και η) της από έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5. Τις: α) υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2001 (διαχειριστική περίοδος 01/07/2000-30/06/2001) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., β) υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 (διαχειριστική περίοδος 01/07/2001-30/06/2002) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., γ) υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 (διαχειριστική περίοδος 01/07/2002-30/06/2003) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., δ) υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 (διαχειριστική περίοδος 01/07/2003-30/06/2004) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ε) υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστική περίοδος 01/07/2004-30/06/2005) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., στ) υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 01/07/2005-30/06/2006) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

....., ζ) υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστική περίοδος 01/07/2006-30/06/2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και η) την από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», τουκαι της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ.-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2001 (διαχειριστική περίοδος 01/07/2000-30/06/2001) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της πρώτης εκ των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος ύψους 10.691,88 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 12.830,26 €.

β) Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 (διαχειριστική περίοδος 01/07/2001-30/06/2002) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της πρώτης εκ των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος ύψους 18.161,71 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 21.794,05 €.

γ) Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 (διαχειριστική περίοδος 01/07/2002-30/06/2003) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της πρώτης εκ των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος ύψους 16.747,42 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 20.743,93 €.

δ) Με την υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 (διαχειριστική περίοδος 01/07/2003-30/06/2004) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της πρώτης εκ των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος ύψους 28.487,68 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 34.353,65 €.

ε) Με την υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστική περίοδος 01/07/2004-30/06/2005) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της πρώτης εκ των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος ύψους 7.196,57 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 8.955,10 €.

στ) Με την υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (διαχειριστική περίοδος 01/07/2005-30/06/2006) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της πρώτης εκ των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος ύψους 5.418,82 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 6.740,33 €.

ζ) Με την υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (διαχειριστική περίοδος 01/07/2006-30/06/2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της πρώτης εκ των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος ύψους 3.817,31 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 5.463,88 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν συνεπεία ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. βάσει της υπ' αριθ.εντολής για τις χρήσεις 01/07/2000-30/06/2007. Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής η πρώτη εκ των προσφευγόντων είχε λάβει κατά τις διαχειριστικές περιόδους 01/07/2000-30/06/2001, 01/07/2001-30/06/2002, 01/07/2002-30/06/2003, 01/07/2003-30/06/2004 και 01/07/2004-30/06/2005 εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησηςμε ΑΦΜ Για τα εν λόγω εικονικά τιμολόγια είχαν εκδοθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. οι υπ' αριθ. καιΑποφάσεις Επιβολής Προστίμου, για τις οποίες ασκήθηκε προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου..... Ο έλεγχος που διενεργήθηκε, έλαβε υπ' όψιν του τις ανωτέρω παραβάσεις σε συνδυασμό με το γεγονός ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε αντίγραφα των θεωρημένων βιβλίων που τήρησε κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2000-30/06/2002, δεν τήρησε το πρόσθετο βιβλίο Ημερολόγιο Διαφημίσεων για τις χρήσεις 01/07/2000-30/06/2003 και τέλος δεν εμφάνισε την αγορά ενός ακινήτου που πραγματοποίησε το έτος 2003. Συνεπεία των ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις ανακριβή και προχώρησε σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Άκυρες προσβαλλόμενες πράξεις και έκθεση ελέγχου διότι δεν είχε προηγηθεί κοινοποίηση αρχικών πράξεων όπως απαιτούν οι διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994.
- Τα επικαλούμενα από τη φορολογική αρχή «νέα στοιχεία» δεν αποτελούν νέα στοιχεία αλλά απλή συνεκτίμηση στοιχείων που υπήρχαν ήδη κατά τον χρόνο διενέργειας του αρχικού ελέγχου για τα οποία είχαν ήδη από το 2007 εκδοθεί σχετικές πράξεις επιβολής προστίμου.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν καθόσον εκδόθηκαν στις2016 και κοινοποιήθηκαν στις2016, ήτοι μετά τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του Συντάγματος σε συνδυασμό προς το άρθρο 6 του ν.2690/1999 διότι δεν έγινε δεκτό αίτημα παράτασης προς υποβολή απόψεων επί του Σημειώματος διαπιστώσεων.
- Η φορολογική αρχή κατά παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας κρίνει ανόμοια τρεις όμοιες περιπτώσεις των ετών 2001, 2002 και 2003.
- Η πώληση του ακινήτου δεν έπρεπε να θεωρηθεί ως αποκρυβέν έσοδο του οικονομικού έτους 2004 καθόσον δηλώθηκε σε επόμενο έτος (2011) και περαιτέρω η καταβολή του τιμήματος σε μετρητά δεν συνεπάγεται ότι αυτό προέρχεται από αποκρυβέντα έσοδα.

- Ο ΜΣΚΚ που χρησιμοποιήθηκε από τη φορολογική αρχή κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό ανερχόταν λανθασμένα σε 11% κατά τα οικονομικά έτη 2006 και 2007, καθόσον με την ΠΟΛ 1004/2006 ο ΜΣΚΚ ορίστηκε σε 10%. Ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν.
- Η φορολογική αρχή όφειλε να αιτιολογήσει τους λόγους για τους οποίους ήταν αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Η συνδρομή μόνο ορισμένων πλημμελειών στα βιβλία και στοιχεία δεν άγει αναγκαία σε εξωλογιστικό προσδιορισμό.
- Τεκμήριο αθωότητας. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι παράνομες και ακυρωτές στο βαθμό που στηρίχθηκαν για τον χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, στις από2007 σχετικές ΑΕΠ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- Κατά το μέρος που η ανακρίβεια στηρίχθηκε στην μη τήρηση και τη μη προσκόμιση βιβλίων η κρίση είναι εσφαλμένη καθόσον αυτά βρίσκονταν και βρίσκονται στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης. Λανθασμένη εκτίμηση των αποδεικτικών στοιχείων από την φορολογική αρχή.

Περαιτέρω, με τους με αρ. πρωτ.2016 συμπληρωματικούς λόγους που υπέβαλλαν οι προσφεύγοντες προβάλλουν και τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Η ελεγκτική αρχή αρχικώς εξέδωσε στις2013, την με αριθ. εντολή φορολογικού ελέγχου που αφορούσε μόνο την φορολογική περίοδο 1/7/2000-30/6/2001. Κατόπιν, στις2015 εκδόθηκε η με αριθ. εντολή ελέγχου με την αιτιολογία ότι αφορά τη συνέχεια της με αριθ./2013 εντολής ελέγχου, αλλά όπως προκύπτει από το σώμα της εντολής αυτή αφορά τον έλεγχο όχι μόνο της φορολογικής περιόδου 1/7/2000-30/6/2001, αλλά επί πλέον και τον έλεγχο των φορολογικών περιόδων 1/7/2001-30/6/2002, 1/7/2002-30/6/2003, 1/7/2003-30/6/2004, 1/7/2004-30/6/2005, 1/7/2005-30/6/2006 και 1/7/2006-30/6/2007. Πλην όμως, κατά τον χρόνο έκδοσης της με αριθ. εντολής ελέγχου (..... 2015) είχε ήδη παραγραφεί το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων, που αφορούν τις φορολογικές περιόδους 1/7/2001-30/6/2002, 1/7/2002-30/6/2003, 1/7/2003-30/6/2004, 1/7/2004-30/6/2005, 1/7/2005-30/6/2006 και 1/7/2006-30/6/2007, καθόσον για τις εν λόγω φορολογικές περιόδους δεν είχε εκδοθεί, μέχρι 31-12-2013, εντολή φορολογικού ελέγχου, όπως ρητά προϋποθέτουν οι διατάξεις των άρθρων 37 του Ν. 4141/2013 και 22 του Ν. 4203/2013, δεδομένου ότι η εκδοθείσα το έτος 2013 με αριθ. εντολή ελέγχου αφορούσε μόνο τον έλεγχο της χρήσης 1/7/2000-30/6/2001.

- Οι πράξεις για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων. Το γεγονός όμως αυτό, δεν υφίσταται στην προκειμένη περίπτωση, καθόσον η εταιρεία μας έχει τηρήσει στις υπό κρίση φορολογικές περιόδους και έχει προσκομίσει, όπως προκύπτει από την με ημερ. θεώρησης 2016 σχετική έκθεση ελέγχου προστίμου άρθ. 54 Ν. 4174/2013 (σελ. 4), ημερολόγιο ταμείου, ημερολόγιο απογραφών και ισολογισμού, ημερολόγιο εγγραφών ισολογισμού, συγκεντρωτικό ημερολόγιο και γενικό καθολικό και επομένως καθίσταται επιτρεπτό, μέσω των προσκομιζόμενων βιβλίων και του συνόλου των

φορολογικών στοιχείων, η διενέργεια όλων των προβλεπόμενων από την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία ελεγκτικών επαληθεύσεων και η επαλήθευση των αριθμητικών δεδομένων των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων.

- Τα ληφθέντα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία αφορούν πάγια στοιχεία (.....) και επομένως επηρεάζουν τα οικονομικά αποτελέσματα μέσω των αποσβέσεων που κατά χρήση έχουν διενεργηθεί και όχι με το σύνολο της καθαρής αξίας των.

- Η διαπίστωση για μη τήρηση ημερολογίου διαφημίσεων για τη δραστηριότητα του, στις φορολογικές περιόδους 1/7/2000-30/6/2001, 1/7/2001-30/6/2002 και 1/7/2002-30/6/2003, δεν είναι δυνατόν να αποτελέσει λόγο ανακρίβειας των τηρούμενων βιβλίων στις περιόδους αυτές. Οι διατάξεις της παραγράφου 4ε του άρθ. 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992), που ίσχυαν τον κρίσιμο χρόνο, ορίζουν ότι τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος δεν τηρεί τα πρόσθετα βιβλία τα οποία ρητά και περιοριστικά αναφέρονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 10 του ΚΒΣ. Η υποχρέωση όμως περί τήρησης ημερολογίου διαφημίσεων δεν προκύπτει από το πιο πάνω άρθ. 10 παρ. 5 του ΚΒΣ, αλλά από τις διατάξεις του άρθ. 12 του Ν. 2328/1995. Επομένως, το ημερολόγιο διαφημίσεων δεν συμπεριλαμβάνεται στα πρόσθετα βιβλία που ορίζουν οι διατάξεις του άρθ. 10 του ΚΒΣ και κατ' επέκτασιν η μη τήρησή του δεν συνιστά λόγο ανακρίβειας των τηρούμενων βιβλίων

- Οι λοιπές παραβάσεις ΚΒΣ (μη υποβολή στοιχείων και παράλειψη καταχώρησης αντισυμβαλλόμενων σε στοιχεία του άρθ. 20 του ΚΒΣ, μη τήρηση της ενιαίας αρίθμησης κατά την έκδοση δελτίου αποστολής) είναι τυπικές και δεν επιδρούν επί του κύρους των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων των υπό κρίσιν φορολογικών περιόδων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 30 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992).

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 η προσφεύγουσα προβάλλει αρχικώς τον ισχυρισμό ότι οι διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994 προϋποθέτουν κοινοποίηση αρχικής πράξης και αυτό καθιστά τις προσβαλλόμενες με την παρούσα άκυρες. Ωστόσο σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 όπως αυτό τροποποιήθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 και ισχύει: "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....., 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 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**.

.....

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 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 τα ακόλουθα φορολογικά στοιχεία: α) υπ' αριθ.2001 ΔΑ-Τ, υπ' αριθ.2001 ΔΑ-Τ, υπ' αριθ.-2002 ΔΑ-Τ, υπ' αριθ.2002 ΔΑ-Τ, υπ' αριθ.2003 ΔΑ-Τ και υπ' αριθ.2004 Δ. Α.-Τ., εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ, τα οποία σύμφωνα την από2006 έκθεση ελέγχου της ΥΠ.Ε.Ε. (.....) κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους. Εν συνεχεία, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις υπ' αριθ. και2007 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου. Οι ανωτέρω παραβάσεις καταλογίστηκαν με την από2006 έκθεση ελέγχου της ΥΠ.Ε.Ε. (.....) η οποία κρίθηκε ως νέο στοιχείο.

Με βάση τα ως άνω, η παραγραφή του δικαιώματος για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρου για τις κρινόμενες χρήσεις έχει ως εξής:

Η διαχειριστική περίοδος **01/07/2000-30/06/2001** αρχικώς παραγραφόταν βάσει του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 στην πενταετία ήτοι 31/12/2006. Λαμβάνοντας υπ' όψιν το γεγονός ότι κατ' αρχήν για την εν λόγω χρήση τα συμπληρωματικά στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 (λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με την από2006 έκθεση της ΥΠ.Ε.Ε.), δεν ήταν νέα, καθόσον ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής πριν τη λήξη του αρχικού χρόνου παραγραφής, και δευτερευόντως δεν είχε εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εν προκειμένω δεν εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 και δεν δύναται να επεκταθεί στη δεκαετία.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22 του ν. 3212/2003): *«Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α'), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου*

εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά.

"Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια."

Συνεπώς, εφόσον για τη λήψη των εικονικών στοιχείων στη διαχειριστική περίοδο 01/07/2000-30/06/2001, έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί η Α.Ε.Π. 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρου παρατείνεται για δύο ακόμη έτη δηλαδή έως τις 31/12/2008.

Εν συνεχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 29 του Ν. 3697/2008: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικιών.»

Ακολουθώντας με το άρθρο 10 του ν. 3790/2009: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010.» και με τις διατάξεις του άρθρου 82 του ν. 3842/2010: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010.....».

Με τα οριζόμενα στην παρ. 7 του άρθρου 12 του ν. 3888/2010: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011....»

Στη συνέχεια με την παρ. 2 του άρθρου 18 του ν. 4002/2011: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012».

Με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 2 του ν. 4098/2012: «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013....»

Τέλος, 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, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.» 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, 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. 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 εκδόθηκε η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στις2013, ήτοι εντός του χρόνου που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, το σχετικό δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρου παρατείνεται για δύο ακόμη έτη ήτοι μέχρι 31/12/2015.

Στη συνέχεια με το άρθρο 22 του ν. 4337/2015: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του 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.»

Ως εκ τούτου, εφόσον στις2015 εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου σε συνέχεια της υπ' αριθ. 2013 εντολής, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2000-30/06/2001 παρατάθηκε για ένα ακόμη έτος, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ήτοι μέχρι 31/12/2016 και ως εκ τούτου ορθώς εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. η πρώτη εκ των προσβαλλομένων πράξεων ήτοι η υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η διαχειριστική περίοδος **01/07/2001-30/06/2002** αρχικώς παραγραφόταν βάσει του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 στην πενταετία, ήτοι 31/12/2007. Λαμβάνοντας υπ' όψιν το γεγονός ότι κατ' αρχήν για την εν λόγω χρήση τα συμπληρωματικά στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 (λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με την από 2006 έκθεση της ΥΠ.Ε.Ε), δεν ήταν νέα, καθόσον ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής πριν τη λήξη του αρχικού χρόνου παραγραφής, και δευτερευόντως δεν είχε εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εν προκειμένω δεν εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 και δεν δύναται να επεκταθεί στη δεκαετία.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22 του ν. 3212/2003): *«Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α'), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά.*

"Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια."

Συνεπώς, επειδή για τη λήψη των εικονικών στοιχείων στη διαχειριστική περίοδο 01/07/2001-30/06/2002, έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί οι Α.Ε.Π.2007 και2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρου παρατείνεται για δύο ακόμη έτη δηλαδή έως τις 31/12/2009.

Ακολούθως, με το άρθρο 10 του ν. 3790/2009: *«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010.»* και με τις διατάξεις του άρθρου 82 του ν. 3842/2010: *«Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010.....».*

Με τα οριζόμενα στην παρ. 7 του άρθρου 12 του ν. 3888/2010: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011....»

Στη συνέχεια με την παρ. 2 του άρθρου 18 του ν. 4002/2011: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012».

Με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 2 του ν. 4098/2012: «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013....»

Τέλος, 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, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.» 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, 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. 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. »

Εν προκειμένω, η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου που αφορούσε την κρινόμενη χρήση δεν εκδόθηκε, μέχρι τις 31/12/2013 αλλά στις 2015. Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου ελέγχου ή πράξης προσδιορισμού φόρου για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2001-30/06/2002 έχει υποπέσει σε παραγραφή και η δεύτερη εκ των προσβαλλομένων πράξεων ήτοι η υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. πρέπει να ακυρωθεί.

Η διαχειριστική περίοδος **01/07/2002-30/06/2003** αρχικώς παραγραφόταν βάσει του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 στην πενταετία ήτοι 31/12/2008. Λαμβάνοντας υπ' όψιν το γεγονός ότι κατ' αρχήν για την εν λόγω χρήση τα συμπληρωματικά στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 (λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με την από2006 έκθεση της ΥΠ.Ε.Ε.), δεν ήταν νέα, καθόσον ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής πριν τη λήξη του αρχικού χρόνου παραγραφής, και δευτερευόντως δεν είχε εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εν προκειμένω δεν εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 και δεν δύναται να επεκταθεί στη δεκαετία.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22 του ν. 3212/2003): «Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α'), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά.

"Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια."

Συνεπώς, επειδή για τη λήψη των εικονικών στοιχείων στη διαχειριστική περίοδο 01/07/2002-30/06/2003, έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί η Α.Ε.Π. 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρου παρατείνεται για δύο ακόμη έτη δηλαδή έως τις 31/12/2010.

Με τα οριζόμενα στην παρ. 7 του άρθρου 12 του ν. 3888/2010: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011....»

Στη συνέχεια με την παρ. 2 του άρθρου 18 του ν. 4002/2011: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012».

Με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 2 του ν. 4098/2012: «*Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013....*»

Τέλος, 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, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.*

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.» 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, 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. 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 στην υπό εξέταση περίπτωση η υπ' αριθ.εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία αφορούσε την κρινόμενη χρήση δεν εκδόθηκε, μέχρι τις 31/12/2013 αλλά στις 2015. Συνεπώς, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2002-30/06/2003 έχει υποπέσει σε παραγραφή και ως εκ τούτου η υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. πρέπει να ακυρωθεί.

Η διαχειριστική περίοδος **01/07/2003-30/06/2004** αρχικώς παραγραφόταν βάσει του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 στην πενταετία ήτοι 31/12/2009. Λαμβάνοντας υπ' όψιν το γεγονός ότι κατ' αρχήν για την εν λόγω χρήση τα συμπληρωματικά στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 (λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με την από 2006 έκθεση της ΥΠ.Ε.Ε), δεν ήταν νέα, καθόσον ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής πριν τη λήξη του αρχικού χρόνου παραγραφής, και δευτερευόντως δεν είχε εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, το δικαίωμα του

δημοσίου για επιβολή φόρου εν προκειμένω δεν εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 και δεν δύναται να επεκταθεί στη δεκαετία.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22 του ν. 3212/2003): «Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α'), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά.

"Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια."

Συνεπώς, επειδή για τη λήψη των εικονικών στοιχείων στη διαχειριστική περίοδο 01/07/2003-30/06/2004, έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί η Α.Ε.Π. 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρου παρατείνεται για δύο ακόμη έτη δηλαδή έως τις 31/12/2011.

Ακολούθως με την παρ. 2 του άρθρου 18 του ν. 4002/2011: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012».

Με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 2 του ν. 4098/2012: «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013....»

Τέλος, 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, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.» 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, 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. 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 στην υπό κρίση περίπτωση η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. η οποία αφορούσε την κρινόμενη χρήση δεν εκδόθηκε, μέχρι τις 31/12/2013 αλλά στις2015. Συνεπώς, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2003-30/06/2004 έχει υποπέσει σε παραγραφή και ως εκ τούτου η υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. πρέπει να ακυρωθεί.

Η διαχειριστική περίοδος **01/07/2004-30/06/2005** αρχικώς παραγραφόταν βάσει του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 στην πενταετία ήτοι 31/12/2010. Λαμβάνοντας υπ' όψιν το γεγονός ότι κατ' αρχήν για την εν λόγω χρήση τα συμπληρωματικά στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 (λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με την από 2006 έκθεση της ΥΠ.Ε.Ε), δεν ήταν νέα, καθόσον ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής πριν τη λήξη του αρχικού χρόνου παραγραφής, και δευτερευόντως δεν είχε εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εν προκειμένω δεν εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 και δεν δύναται να επεκταθεί στη δεκαετία.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22 του ν. 3212/2003): «Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α'), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα

φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά.

"Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια."

Συνεπώς, επειδή για τη λήψη των εικονικών στοιχείων στη διαχειριστική περίοδο 01/07/2004-30/06/2005, έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί η Α.Ε.Π.2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρου παρατείνεται για δύο ακόμη έτη δηλαδή έως τις 31/12/2012.

Με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 2 του ν. 4098/2012: «*Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013....*»

Τέλος, 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, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.*

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.» 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, 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. 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 στην υπό κρίση περίπτωση η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. η οποία αφορούσε την κρινόμενη χρήση, δεν εκδόθηκε μέχρι τις 31/12/2013 αλλά στις/2015. Συνεπώς, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2004-30/06/2005 έχει υποπέσει σε παραγραφή και ως εκ τούτου η υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. πρέπει να ακυρωθεί.

Η διαχειριστική περίοδος **01/07/2005-30/06/2006** αρχικώς παραγραφόταν βάσει του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 στην πενταετία ήτοι 31/12/2011, καθόσον δεν υφίστανται για τη χρήση αυτή νέα στοιχεία όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994.

Ωστόσο, σύμφωνα με την παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22 του ν. 3212/2003): «Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α'), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά.

"Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια."

Εν προκειμένω, η διαχειριστική περίοδος 01/07/2005-30/06/2006 δεν βαρύνεται με λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, όπως οι προηγούμενες. Ωστόσο, επειδή αφορά διαχειριστική περίοδο που έπεται διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί ΑΕΠ για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 3091/2002, παρατείνεται και για αυτή τη χρήση ο χρόνος παραγραφής κατά δύο έτη, ήτοι μέχρι τις 31/12/2013.

Στη συνέχεια 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, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α), 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.

Στην υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου για να εμπίπτει στις ανωτέρω διατάξεις, έπρεπε να έχει εκδοθεί μέχρι τις 31/12/2013. Συνεπώς, κατά την έκδοσή της στις 2015 το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου είχε ήδη παραγραφεί και ως εκ τούτου η υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος πρέπει να ακυρωθεί.

Η διαχειριστική περίοδος **01/07/2006-30/06/2007** αρχικώς παραγραφόταν βάσει του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 στην πενταετία ήτοι 31/12/2012, καθόσον για την εν λόγω χρήση δεν υφίστανται νέα στοιχεία όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22 του ν. 3212/2003): «Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α'), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά.

"Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια."

Εν προκειμένω, η διαχειριστική περίοδος 01/07/2006-30/06/2007 δεν βαρύνεται με λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, όπως οι προηγούμενες. Ωστόσο, επειδή αφορά διαχειριστική περίοδο που έπεται διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί ΑΕΠ για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 3091/2002, παρατείνεται και για αυτή τη χρήση ο χρόνος παραγραφής κατά δύο έτη, ήτοι μέχρι τις 31/12/2014.

Στη συνέχεια με το άρθρο 87 του Ν. 4316/2014: «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), 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.».

Στην υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου για να εμπίπτει στις ανωτέρω διατάξεις, έπρεπε να έχει εκδοθεί μέχρι τις 31/12/2014. Συνεπώς, κατά την έκδοσή της στις2015 το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου είχε ήδη παραγραφεί και ως εκ τούτου η υπ' αριθ.....2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος πρέπει να ακυρωθεί.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος ορίζεται: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*». Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: «*Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα.*»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.):

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με 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.»

Επειδή εν προκειμένω, η φορολογική αρχή κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την2015 το με αρ. πρωτ. 2015 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, βάσει του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ως άνω σημείωμα, υποβάλλοντας στην Δ.Ο.Υ. το με αριθ. πρωτ.2015 υπόμνημα, με το οποίο κατ' αρχήν δεν αποδέχεται το Σημείωμα Διαπιστώσεων, ενημερώνει ότι για τις παραβάσεις που καταλογίστηκαν έχει προσφύγει στα Ανώτατα Δικαστήρια και αναμένεται οριστική απόφασή τους και τέλος ότι ζητά παράταση για την υποβολή

ολοκληρωμένης απάντησης. Ως εκ τούτου, προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή δεν παραβίασε, αλλά τήρησε επιμελώς τον ουσιώδη τύπο της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, περαιτέρω με την απόφαση 3382/2010 της 7μελούς σύνθεσης του Συμβουλίου της Επικρατείας, έγινε δεκτό ότι για την ακύρωση της διοικητικής πράξης δεν αρκεί η εκ μέρους του διοικούμενου απλή επίκληση της παράβασης του δικαιώματος διοικητικής ακρόασης αλλά πρέπει ένας τέτοιος ισχυρισμός να προβάλλεται λυσιτελώς δηλαδή να γίνεται (στην αίτηση ακυρώσεως, προσφυγή, κ.λ.π.) και επίκληση κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο της ύπαρξης κρίσιμων στοιχείων, τα οποία αν έθετε υπόψη της φορολογικής αρχής θα ασκούσαν επιρροή στην εκτίμηση των πραγμάτων και ενδεχομένως θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα.

Ωστόσο, στην κρινόμενη υπόθεση, ουδέποτε προβλήθηκε από την προσφεύγουσα η ύπαρξη τέτοιων κρίσιμων στοιχείων και μέχρι την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής δεν προβλήθηκε κάποιος συγκεκριμένος ισχυρισμός, ούτε προσκομίσθηκε κανένα ουσιαστικό έγγραφο, το οποίο ενδεχομένως να οδηγούσε τη φορολογική αρχή σε διαφορετική κρίση σχετικά με την έκδοση των προσβαλλομένων πράξεων. Συνεπώς, η μη χορήγηση παράτασης, δεν παραβιάζει το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης και ο υπό κρίση ακυρωτικός λόγος που εδράζεται στην έλλειψη διοικητικής ακρόασης, κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, είναι οπωσδήποτε απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή, κατά παράβαση της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας, έκρινε με ανόμοιο τρόπο τρεις όμοιες περιπτώσεις. Ειδικότερα, ενώ για το οικονομικό έτος 2001 (διαχειριστική περίοδος 01/07/2000-30/06/2001) και το οικονομικό έτος 2003 (διαχειριστική περίοδος 01/07/2002-30/06/2003) προέβη σε αύξηση των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων κατά 8%, στο οικονομικό έτος 2002 (διαχειριστική περίοδος 01/07/2001-30/06/2002) προέβη σε αύξηση των δηλωθέντων κατά ποσοστό 64%.

Ωστόσο, γενομένου δεκτού του γεγονότος ότι το οικονομικό έτος 2002 (01/07/2001-30/06/2002) έχει, βάσει των όσων αναλυτικά εκτέθηκαν στο σκεπτικό της παρούσας απόφασης, υποπέσει σε παραγραφή και είναι ακυρωτέα. Ως εκ τούτου παρέλκει η εξέταση του ας άνω ισχυρισμού.

Επειδή η ΠΟΛ 1004/19.01.2006 «Καθορισμός μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους (ΜΣΚΚ) των εμπορικών, βιομηχανικών κλπ επιχειρήσεων που εφαρμόζονται στα ακαθάριστα έσοδα και στις αγορές αγαθών κατά περίπτωση» ορίζει στην κατηγορία ότι ο Μοναδικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους που θα ισχύει από το οικονομικό έτος 2006 (χρήση 2005) για το επάγγελμα του "....." με κωδικόείναι 10%.

Επειδή εν προκειμένω, όπως βάσιμα η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων των χρήσεων 01/07/2005-30/06/2006 και 01/07/2006-30/06/2007 χρησιμοποίησε ΜΣΚΚ 11% αντί του ορθού 10% που ίσχυε για τις εν λόγω διαχειριστικές περιόδους, οι οικείες προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να τροποποιηθούν. Ωστόσο, η τροποποίηση των σχετικών

πράξεων παρέλκει, καθώς όπως αναλυτικά εκτέθηκε ανωτέρω, οι συγκεκριμένες χρήσεις έχουν ήδη υποπέσει σε παραγραφή και είναι ήδη εξ αυτού του λόγου ακυρωτές.

Επειδή, από διενεργηθέντα έλεγχο της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων (.....) είχε διαπιστωθεί ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ και συγκεκριμένα τα υπ' αριθ.:

- α) 2001 ΔΑ-Τ καθαρής αξίας 5.000.000 δρχ (14.673,51 €)
- β) 2001 ΔΑ-Τ καθαρής αξίας 5.000.000 δρχ (14.673,51 €)
- γ) 2002 ΔΑ-Τ καθαρής αξίας 6.000,00 €
- δ) 2002 ΔΑ-Τ καθαρής αξίας 10.000,00 €
- ε) 2003 ΔΑ-Τ καθαρής αξίας 15.600,00 € και
- στ) 2004 ΔΑ-Τ. καθαρής αξίας 12.000,00 €

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.): "Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

- α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,
- β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,
- γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,
- δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,
- ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,
- στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν. Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3,
- ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,

η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων – εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων – εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών,

θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του γενικού - αναλυτικών καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, 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.

Δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια:

α) η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά,

β) οι πράξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου αυτής, όταν από αυτές δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα,

γ) η αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του παρόντος Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις."

Επειδή ακολούθως στην παρ. 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: "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 σύμφωνα με το άρθρο 30§2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α), β), 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.....».

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 32 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.....»

Επειδή δεδομένου του γεγονότος ότι οι διαχειριστικές περίοδοι 01/07/2001-30/06/2002, 01/07/2002-30/06/2003, 01/07/2003-30/06/2004, 01/07/2004-30/06/2005, 01/07/2005-30/06/2006 και 01/07/2006-30/06/2007 είναι παραγεγραμμένες, σύμφωνα με όσα εκτέθηκαν ανωτέρω, δεν εξετάζονται ως προς την ανακρίβεια καθώς καθίστανται ακυρωτές.

Επειδή περαιτέρω, για τη μη παραγεγραμμένη χρήση 01/07/200-30/06/2001 τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή από την ελεγκτική αρχή λόγω: α) λήψης εικονικών στο σύνολό τους στοιχείων αξίας 5.000.000 δρχ. ή 14.673,51 ευρώ, β) μη προσκόμισης αντιγράφων των θεωρημένων

βιβλίων (ισοζύγιο γενικού - αναλυτικού καθολικών) που τήρησε σε αυτή τη διαχειριστική περίοδο και γ) μη τήρησης πρόσθετου βιβλίου Ημερολογίου Διαφημίσεων.

Επειδή κατ' αρχήν η λήψη των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων, επηρεάζει το κύρος των βιβλίων της προσφεύγουσας, καθόσον είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα ανά διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδά της και τα καθαρά της κέρδη και περαιτέρω υπερβαίνουν κατά πολύ τα όρια που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992. Ως εκ τούτου, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. χαρακτήρισε ανακριβή τα βιβλία για τις χρήσεις που βαρύνονται με τη λήψη των εικονικών τιμολογίων.

Επειδή σε ότι αφορά τον χαρακτηρισμό του Ημερολογίου Διαφημίσεων ως πρόσθετου βιβλίου, η μη τήρηση του οποίου επηρεάζει το κύρος των βιβλίων, επισημαίνουμε τα ακόλουθα:

Όπως ορίζει η παρ. 12 του άρθρου 12 του 2328/1995: "Τα αναφερόμενα στο εδάφιο α' της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού μέσα ενημέρωσης υποχρεούνται να τηρούν τριπλότυπο αναλυτικό ημερολόγιο διαφημίσεων θεωρημένο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., στο οποίο να εμφανίζονται ανά ημέρα ή ανά έκδοση οι διαφημίσεις που πραγματοποιούνται.

.....

Επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται περισσότερα από ένα μέσα ενημέρωσης, υποχρεούνται στη τήρηση του παραπάνω ημερολογίου ξεχωριστά για καθένα από τα μέσα αυτά.

Η μη τήρηση των διατάξεων της παραγράφου αυτής, που αναφέρονται στον τρόπο και το χρόνο έκδοσης και στο περιεχόμενο των τιμολογίων, καθώς και στη σύνταξη και υποβολή στη Δ.Ο.Υ. και το Τ.Σ.Π.Ε.Α.Θ. των προβλεπόμενων καταστάσεων, δηλώσεων και ημερολογίων, συνιστά παράβαση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, οπότε και εφαρμόζονται οι φορολογικές διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά
....."

Επειδή περαιτέρω με βάση τα προβλεπόμενα στο άρθρο 3 της ΑΥΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ & ΤΥΠΟΥ 1086567/40/Τ & ΕΦ/ΠΟΛ.1217/29.7.96 Καθορισμός των λεπτομερειών εφαρμογής του άρθρου 12 του Ν. 2328/1995, όπως ισχύει. ΦΕΚ Β' 689/1996:

"1.α. Τα αναφερόμενα στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Ν. 2328/1995, όπως ισχύει, μέσα ενημέρωσης, για τις από τη δημοσίευση του Ν. 2429/1996 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (10.7.1996) διαφημίσεις, υποχρεούνται να τηρούν τριπλότυπο αναλυτικό ημερολόγιο διαφημίσεων (εξωλογιστικό) θεωρημένο από την αρμόδια ΔΟΥ, στο οποίο να εμφανίζονται ανά ημέρα ή ανά έκδοση οι διαφημίσεις που πραγματοποιούνται.

.....

Επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται περισσότερα από ένα μέσα ενημέρωσης, υποχρεούνται στην τήρηση του παραπάνω ημερολογίου ξεχωριστό για το καθένα από τα μέσα αυτά.

Η ενημέρωση των κατά περίπτωση δεδομένων του βιβλίου αυτού γίνεται εντός πέντε (5) ημερών: α) από την καταχώρηση ή τη μετάδοση της διαφήμισης, β) από την έκδοση του τιμολογίου και γ) από τη λήψη του παραστατικού καταβολής του φόρου και του αγγελιοσήμου.

.....
Για τη μη τήρηση ή κατά διάφορο τρόπο τήρηση, για τη μη ενημέρωση ή εκπρόθεσμη ενημέρωση του ημερολογίου αυτού ή γενικά για παραβάσεις ή παρατυπίες αναγόμενες στην εφαρμογή της διάταξης αυτής, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως αυτές ισχύουν....."

Επειδή το Ημερολόγιο Διαφημίσεων κατέστη υποχρεωτικό, προκειμένου να υπάρχει η δυνατότητα να διασταυρώνεται αν οι υπόχρεοι καταβολής αγγελιοσήμου κατέθεσαν αυτό σε ειδικό λογαριασμό. Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ήταν υπόχρεη σε τήρηση ημερολογίου διαφημίσεων για τη δραστηριότητα του και ξεχωριστά για εκείνη του

Επειδή ωστόσο όλα τα πρόσθετα βιβλία αναφέρονται και κατονομάζονται ρητά και περιοριστικά στην παρ. 5 του άρθρου 10 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.). Εντούτοις, το ημερολόγιο διαφημίσεων, δεν συμπεριλαμβάνεται σε αυτά. Πέραν αυτού, ο υποχρεωτικός, βάσει του ν. 2328/1995, χαρακτήρας του Ημερολογίου Διαφημίσεων σε καμία περίπτωση δεν δύναται να το εξομοιώσει με πρόσθετο βιβλίο. Συνεπώς, η μη τήρησή του ημερολογίου διαφημίσεων δεν συνιστά σε καμία περίπτωση λόγο απόρριψης βιβλίων ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, είναι προδήλως βάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του αρ. 36 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.): «Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου. Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στην έδρα της Δ.Ο.Υ. ή της ελεγκτικής υπηρεσίας μετά από έγγραφη πρόσκληση του προϊσταμένου αυτής.»

Επειδή περαιτέρω με την παρ. 2 του αρ. 9 του ν.4093/2012 ορίζεται ότι: «Κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και μέχρι την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα βιβλία τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, φυλάσσονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν και επιδεικνύονται άμεσα στο φορολογικό έλεγχο. Με γνωστοποίηση στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών μπορεί τα βιβλία να τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, να φυλάσσονται σε άλλο τόπο, με την προϋπόθεση ότι επιδεικνύονται στην προθεσμία που ορίζεται από την αρμόδια φορολογική αρχή. Επίσης, με τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, μπορεί τα βιβλία να ενημερώνονται σε άλλο τόπο με τα πρωτογενή φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, τα οποία , μετά την ενημέρωσή τους, επιστρέφονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν. Οι πληροφορίες της παραγράφου 23 του άρθρου 4 και των αποφάσεων που έχουν εκδοθεί, κατ' εξουσιοδότηση του παρόντος νόμου, τηρούνται στην επαγγελματική εγκατάσταση που ασκείται η σχετική δραστηριότητα.»

Επειδή σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του αρ. 14 του ν.4174/2013:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή όπως ορίζει η παρ. 14 του άρθρου 5 του ν.4308/2014: «Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.»

Επειδή περαιτέρω όπως ορίζει η παρ. 2 του άρθρου 21 του Π.Δ. 186/1992: «Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.»

Επειδή ομοίως σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 13 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.):

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

- α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπέρβαση ή υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή
- β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή
- γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.»

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα βιβλία που ζητήθηκαν με το υπ' αριθ. 2015 έγγραφο αίτημα για παροχή αντιγράφων μέρους των βιβλίων που τήρησε κατά τις διαχειριστικές περιόδους από 01-07-2000 έως 30-06-2002 ως όφειλε και συγκεκριμένα τις σελίδες 1-219 του Γενικού Ημερολογίου με Α.Π.Θ./2001.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είχε ανταποκριθεί στην με αρ. πρωτ.2013 πρόσκληση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με την οποία ενημερώθηκε ότι επιλέχθηκε για τακτικό φορολογικό έλεγχο για το οικονομικό έτος 2002 (Διαχειριστική περίοδο 1/7/2000 έως 30/6/2001) και απέστειλε το σύνολο των στοιχείων που ζητήθηκαν, στα οποία συμπεριλαμβάνονται και οι σελίδες 1-219 του Γενικού Ημερολογίου με ΑΠΘ2001. Περαιτέρω, η υπ' αριθ. 2013 Πρόσκληση εστάλη στα πλαίσια του ελέγχου που επρόκειτο να διενεργηθεί βάσει της υπ' αριθ.2013 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Όπως αβάσιμα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, ο εν λόγω έλεγχος, δεν διαπίστωσε παραλείψεις ή παρατυπίες στα βιβλία της, ούτε και επέβαλε οποιοδήποτε πρόστιμο. Ωστόσο, από τα στοιχεία της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, προκύπτει ότι ο ανωτέρω έλεγχος ουδέποτε ολοκληρώθηκε, ούτε συντάχθηκε έκθεση ελέγχου προκειμένου να καταλήξει η ελεγκτική αρχή σε κάποιο πόρισμα με βάση τις διαπιστώσεις της. Άλλωστε η υπ' αριθ. 2015 εντολή ελέγχου εκδόθηκε σε συνέχεια της/2013 εντολής και συμπεριελάμβανε και την διαχειριστική περίοδο 01/07/2000-30/06/2001, καθόσον αυτή δεν είχε ελεγχθεί με την πρώτη εκδοθείσα εντολή. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή πέραν τούτου, προβάλλει τον ισχυρισμό ότι προσκομίσθηκαν στην φορολογική αρχή ημερολόγια και λοιπά στοιχεία, βάσει των οποίων θα μπορούσαν να διενεργηθούν ελεγκτικές επαληθεύσεις. Ωστόσο, ο ισχυρισμός είναι προδήλως αβάσιμος αφού το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992 αναφέρεται σε ανακρίβεια στα βιβλία Γ' κατηγορίας στην περίπτωση μη προσκόμισης ή μη επίδειξης του ισοζυγίου γενικού-αναλυτικού καθολικών. Άλλωστε σύμφωνα με το σκεπτικό της υπ' αριθ. 1038/2011 απόφασης ΣΤΕ : «Η παράλειψη εκ μέρους της εταιρίας να προσκομίσει και να επιδείξει στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της, εξομοιώνεται από άποψη προσδιορισμού εισοδήματος προς την περίπτωση της μη τηρήσεως διαφυλάξεως λογιστικών βιβλίων και ως εκ τούτου καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσεως και κατά συνέπεια, νομίμως η φορολογική αρχή

προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών αρχών της επιχειρήσεως.»

Από τα ανωτέρω αναφερόμενα, καθίσταται σαφές ότι, η μη προσκόμιση των βιβλίων καθιστά αντικειμενικά αδύνατη οποιαδήποτε ελεγκτική επαλήθευση και ορθώς τα βιβλία χαρακτηρίστηκαν εξ αυτού του λόγου ανακριβή.

Επειδή η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι οι πράξεις είναι παράνομες και ακυρωτές στο βαθμό που στηρίχθηκαν στις από 2007 ΑΕΠ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σε κάθε περίπτωση που διενεργείται ένας έλεγχος, η φορολογική αρχή οφείλει να λάβει υπ' όψιν και να συνεκτιμήσει όλα τα διαθέσιμα στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των πληροφοριακών δελτίων και των υφισταμένων παραβάσεων αφορούν τις ελεγχόμενες χρήσεις. Ως εκ τούτου, οι ανωτέρω ΑΕΠ, ορθώς ελήφθησαν υπ' όψιν, καθώς το γεγονός της λήψης των εικονικών τιμολογίων πέρα από τις προβλεπόμενες κυρώσεις που επιφέρει, επηρεάζει και τις συνδεδεμένες φορολογίες, ήτοι αυτή του Εισοδήματος και του ΦΠΑ. Άλλωστε, ένα εικονικό στο σύνολό του φορολογικό στοιχείο, καταδεικνύει μία ανύπαρκτη συναλλαγή, η οποία δεν δύναται να αναγνωρισθεί ούτε ως δαπάνη ως προς το εισόδημα, ούτε ως φορολογητέα εκροή ως προς τον ΦΠΑ. Συνεπώς, σε κάθε περίπτωση που έχουν καταλογισθεί παραβάσεις για λήψη εικονικών στοιχείων, η φορολογική αρχή οφείλει να προβεί σε αναδιαμόρφωση των αποτελεσμάτων και των αντίστοιχων φορολογητέων εισροών και εκροών και ο σχετικός ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως ουσιαστικά αβάσιμος.

Επειδή η προσφεύγουσα διατείνεται ότι η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν μπορεί να αποτελέσει λόγο για τον χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, καθόσον αυτά αφορούν πάγια στοιχεία (.....) και επηρεάζουν μόνο τις αποσβέσεις. Κατ' αρχήν, ο ανωτέρω ισχυρισμός είναι προδήλως αβάσιμος και ανυπόστατος, δεδομένου ότι για τις διαχειριστικές περιόδους 01/07/2000-30/06/2001 και 01/07/2001-30/06/2002 δεν προσκομίσθηκαν βιβλία, προκειμένου να γίνουν οι αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Άλλωστε, οι υφιστάμενες ΑΕΠ που εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. για την λήψη των εν λόγω τιμολογίων στις επίμαχες χρήσεις, χαρακτηρίζουν αυτά ως «αγορά αγαθών που μειώνουν τον φόρο εισοδήματος» και πέραν αυτού η ελεγκτική αρχή που είχε στη διάθεσή της τα βιβλία και στοιχεία, έκρινε ότι αυτά αφορούν έξοδα και ως εκ τούτου η καταχώρησή τους επηρεάζει τα αποτελέσματα αφού με τον τρόπο αυτό η προσφεύγουσα εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της ανύπαρκτες δαπάνες.

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι λοιπές διαπιστωθείσες παραβάσεις ΚΒΣ (μη υποβολή στοιχείων και παράλειψη καταχώρησης αντισυμβαλλόμενων σε στοιχεία του άρθ. 20 του ΚΒΣ, μη τήρηση της ενιαίας αρίθμησης κατά την έκδοση δελτίου αποστολής) είναι τυπικές και δεν επιδρούν επί του κύρους των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων των υπό κρίσιν φορολογικών περιόδων. Από την εξέταση των στοιχείων της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, προκύπτει ότι οι ανωτέρω καταλογισθείσες παραβάσεις, δεν συμπεριλαμβάνονται σε αυτές που συνετέλεσαν ώστε να κριθούν τα βιβλία της

προσφεύγουσας ανακριβή και σε καμία περίπτωση δεν επηρέασαν το κύρος τους. Συνεπώς, ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως ανακριβής και καταχρηστικώς προβαλλόμενος.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του.....»

Επειδή στο άρθρο 3 της ΠΟΛ 1002/2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, που εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης.

2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην αρμόδια φορολογική αρχή από τον υπόχρεο και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, την διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου.....».

Επειδή στην έννοια «οποιασδήποτε πράξης» του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. που έχει εκδοθεί σε βάρος του υπόχρεου, εντάσσονται οι εκτελεστές διοικητικές πράξεις, ήτοι πράξεις προσδιορισμού κύριου ή πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων, ή και τελών ή πράξη επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας που έχει εκδοθεί σε βάρος του ακόμα και η απόρριψη εν όλω ή εν μέρει συγκεκριμένου αιτήματός του από τη Φορολογική Αρχή που αναφέρεται σε φορολογική διαφορά.

Επειδή η έκθεση ελέγχου προσβάλλεται απαραδέκτως, καθόσον σύμφωνα με τις προρρηθείσες διατάξεις, δεν συνιστά πράξη, αλλά αποτελεί την έγγραφη αιτιολόγηση και το νόμιμο έρεισμα για την ακόλουθη έκδοση των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Κατά συνέπεια, δεν έχει εκτελεστό χαρακτήρα, δεν παράγει έννομα αποτελέσματα και δεν δύναται να προσβληθεί .

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από 2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας "....." με ΑΦΜ, τουμε ΑΦΜ και της με ΑΦΜ και ειδικότερα:

α) Την αποδοχή αυτής και την ακύρωση των υπ' αριθ.2016,2016,2016,2016,2016 και 2016 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου

Εισοδήματος οικονομικών ετών 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 και 2007 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.λόγω παραγραφής και

β) Την απόρριψη αυτής ως προς τα λοιπά και την επικύρωση της υπ' αριθ.2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Οικονομικό έτος 2001 (Διαχειριστική περίοδος 01/07/2000-30/06/2001)

Διαφορά φόρου	10.691,88 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	12.830,26 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	23.522,14 €

2. Οικονομικό έτος 2002 (Διαχειριστική περίοδος 01/07/2011-30/06/2002)

Διαφορά φόρου	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00 €

3. Οικονομικό έτος 2003 (Διαχειριστική περίοδος 01/07/2002-30/06/2003)

Διαφορά φόρου	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00 €

4. Οικονομικό έτος 2004 (Διαχειριστική περίοδος 01/07/2003-30/06/2004)

Διαφορά φόρου	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00 €

5. Οικονομικό έτος 2005 (Διαχειριστική περίοδος 01/07/2004-30/06/2005)

Διαφορά φόρου	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00 €

6. Οικονομικό έτος 2006 (Διαχειριστική περίοδος 01/07/2005-30/06/2006)

Διαφορά φόρου	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00 €

7. Οικονομικό έτος 2007 (Διαχειριστική περίοδος 01/07/2006-30/06/2007)

Διαφορά φόρου	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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).