



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Καλλιθέα 18/07/2016

Αριθμός απόφασης: 2604

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ :

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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας «.....», ΑΦΜ,με έδρα στις
....., επί της οδού, κατά των: **1) υπ'αριθμ.....Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου** επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2000-31/12/2000, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρο 7 παρ.3 περ.δ του ν.4337/2015, **2)υπ'αριθμ..... Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ**, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2000-31/12/2000, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997,**3)υπ' αριθμ.....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος**, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικ. έτους 2001, **4)υπ' αριθμ.....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.**, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2000-31/12/2000,**5) υπ'αριθμ.....Οριστικής Πράξης**

Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ.δ του ν.4337/2015, **6)υπ' αριθμ.....Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ**, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/200, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997,**7)υπ' αριθμ.....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος**, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικ. έτους 2002, **8)υπ' αριθμ.....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.**, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001,**9) υπ' αριθμ..... Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου** επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ.δ του ν.4337/2015, **10)υπ' αριθμ.....Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου ΦΠΑ**, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997,**11)υπ' αριθμ.....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος**, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικ. έτους 2006, και **12)υπ' αριθμ.....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.**, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005,και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως αναγραφόμενες στην παράγραφο 4 οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από εκθέσεις επανελέγχου εφαρμογής διατάξεων:α)Κ.Β.Σ.(Π.Δ.186/1992),β)ΦΠΑ άρθρου 6 του ν.2523/1997, γ)φορολογίας εισοδήματος, και δ)Φ.Π.Α. του ν.2859/2000, της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ.,

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

1) Με την υπ' αριθμ.....Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **52.201,02 €** για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2000-31/12/2000 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. δ του ν.4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 18 παρ.2 &9, του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με το άρθρο 19 παρ.4 του ν.2523/1997.

Οι παραβάσεις καταλογίσθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία λόγω :α)λήψης είκοσι τριών (23) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 80.037.500 δρχ ή 234.886,28 € και β)λήψης δύο (2) εικονικών, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικών στοιχείων εκδόσεως

της εταιρείας «.....», ΑΦΜ,συνολικής καθαρής αξίας 8.900.000 δρχ ή 26.118,86 €. Τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία είναι συνολικής καθαρής αξίας **261.005,14 €** και επιβλήθηκε πρόστιμο $261.005,14 \times 20\% = 52.201,02$ € βάσει του άρθρου 7 παρ.3 περ.δ του ν.4337/2015.

2)Με τον υπ'αριθμ..... Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **140.942,79 € (46.980,93 € X 3)** για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2000-31/12/2000 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 34 του ν.2859/2000.

Η ως άνω παράβαση καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία καθόσον στην διαχειριστική περίοδο 01/01/2000-31/12/2000 ως λήπτης των ως άνω αναφερόμενων εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας **261.005,14 €** διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ίση με το ποσό του αναλογούντος ΦΠΑ αυτών, ήτοι ποσό **46.890,03 €**.

3)Με την υπ'αριθμ.....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικ. έτους 2001 (χρήση 2000), καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, φόρος εισοδήματος ποσού 65.251,28 €, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 78.301,54 €, τέλη χαρτοσήμου κερδών και ΟΓΑ χαρτοσήμου 3.156,68 €, πρόσθετα τέλη 3.788,02 €, ήτοι συνολικό ποσό **150.497,52 €**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2000-31/12/2000 κρίθηκαν από τον έλεγχο ανεπαρκή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και τα καθαρά κέρδη αυτής προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/94.

4)Με την υπ' αριθμ.....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2000-31/12/2000, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος προστιθέμενης αξίας 46.980,93 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 56.377,13 € ήτοι συνολικό ποσό **103.358,06 €**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο κρίθηκαν από τον έλεγχο ανεπαρκή σύμφωνα με το άρθρο 30 του Π.Δ.186/1992 και οι φορολογητέες εκροές και εισροές μετά του αναλογούντος αυτών ΦΠΑ, προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2859/2000.

5) Με την υπ'αριθμ.....Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **45.892,88 €** για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2001-31/12/2001 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. δ του ν.4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 18 παρ.2 &9, του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με το άρθρο 19 παρ.4 του ν.2523/1997.

Οι παραβάσεις καταλογίσθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία λόγω :α)λήψης δύο (2) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικών στοιχείων εκδόσεως ατομικής επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 10.540.000 δρχ ή 30.931,77 € και β)λήψης δέκα εννέα (19) εικονικών, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρείας «.....», ΑΦΜ,συνολικής καθαρής αξίας 67.650.000 δρχ ή 198.532,65 €. Τα εν λόγω

φορολογικά στοιχεία είναι συνολικής καθαρής αξίας **229.464,42 €** και επιβλήθηκε πρόστιμο $229.464,42 \times 20\% = 45.892,88 \text{ €}$ βάσει του άρθρου 7 παρ.3 περ.δ του ν.4337/2015.

6) Με τον υπ' αριθμ.....Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **123.910,80 € (41.303,60 € X 3)** για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2001-31/12/2001 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 34 του ν.2859/2000.

Η ως άνω παράβαση καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία καθόσον στην διαχειριστική περίοδο 01/01/2001-31/12/2001 ως λήπτης των ως άνω αναφερόμενων εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας **229.464,42 €** διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ίση με το ποσό του αναλογούντος ΦΠΑ αυτών, ήτοι ποσό **41.303,60 €**.

7) Με την υπ' αριθμ.....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικ. έτους 2002 (χρήση 2001), καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, φόρος εισοδήματος ποσού 57.366,10 €, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 68.839,32 €, τέλη χαρτοσήμου κερδών και ΟΓΑ χαρτοσήμου 2.893,69 € πρόσθετα τέλη 3.472,43 €, ήτοι συνολικό ποσό **132.571,54 €**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2001-31/12/2001 κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και τα καθαρά κέρδη αυτής προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/94.

8) Με την υπ' αριθμ.....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος προστιθέμενης αξίας 41.303,60 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 49.564,32 € ήτοι συνολικό ποσό **90.867,92 €**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή σύμφωνα με το άρθρο 30 του Π.Δ.186/1992 και οι φορολογητέες εκροές και εισροές μετά του αναλογούντος αυτών ΦΠΑ, προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2859/2000.

9) Με την υπ' αριθμ..... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **19.642,70 €** για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. δ του ν.4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 18 παρ.2 & 9, του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με το άρθρο 19 παρ.4 του ν.2523/1997.

Οι παραβάσεις καταλογίσθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία λόγω λήψης δέκα (10) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 98.213,50 € και επιβλήθηκε πρόστιμο 19.642,70 € ($98.213,50 \times 20\%$) βάσει του άρθρου 7 παρ.3 περ.δ του ν.4337/2015.

10) Με τον υπ' αριθμ.....Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **53.035,29 € (17.678,43 € X 3)** για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 σύμφωνα με τις

διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 34 του ν.2859/2000.

Η ως άνω παράβαση καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία καθόσον στην διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 ως λήπτης των ως άνω αναφερόμενων εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας **98.213,50 €** διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ίση με το ποσό του αναλογούντος ΦΠΑ αυτών, ήτοι ποσό **17.678,43 €**.

11)Με την υπ' αριθμ.....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., οικ. έτους 2006 (χρήση 2005), καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, φόρος εισοδήματος ποσού 23.548,29 €, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 28.257,95 €, ήτοι συνολικό ποσό **51.806,24 €**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 κρίθηκαν από τον έλεγχο ανεπαρκή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και τα καθαρά κέρδη αυτής προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/94.

12)Με την υπ' αριθμ.....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος προστιθέμενης αξίας 18.428,43 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 22.114,12 € ήτοι συνολικό ποσό **40.542,55 €**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο κρίθηκαν από τον έλεγχο ανεπαρκή σύμφωνα με το άρθρο 30 του Π.Δ.186/1992 και οι φορολογητέες εκροές και εισροές μετά του αναλογούντος αυτών ΦΠΑ, προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2859/2000.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου που αναφέρονται στις από εκθέσεις επανελέγχου εφαρμογής διατάξεων: α) Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992),β) ΦΠΑ άρθρου 6 του ν.2523/1997, γ) φορολογίας εισοδήματος, και δ) Φ.Π.Α. του ν.2859/2000, της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ.,

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Ανυπαρξία εικονικότητας συναλλαγών ως προς το πρόσωπο του εκδότη και καλή πίστη ακόμη και εάν θεωρηθεί ότι υπήρξε εικονικότητα ως προς το πρόσωπο.
-Οι συναλλαγές με την εταιρεία «.....» ήταν πραγματικές. Προς επίρρωση αυτών αναφέρει ότι ο εκπρόσωπος της εν λόγω εταιρείαςδεν ήταν φορολογικά και συναλλακτικά ανύπαρκτος καθόσον έπαιρνε δάνεια (συνημμένο αντίγραφο σύμβασης Τράπεζας εργασίας με αριθμ.3), είχε πραγματική έδρα (σχετικό το συνημμένο αντίγραφο συμφωνητικού μίσθωσης με αριθμ.4) την οποία είχε δηλώσει υπευθύνως στο ΣΔΟΕ (συνημμένο αντίγραφο υπεύθυνης δήλωσης με αριθμ.1 και 5).Τα εν λόγω έγιναν δεκτά και από το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών με τις υπ'αριθμ..... /2015,..... /2015 και/2015 αποφάσεις του (συνημμένα τα αντίγραφα προσφυγών με αριθμ.6,7,8), με

τις οποίες έγιναν δεκτές οι προσφυγές που άσκησε αντίστοιχα κατά των υπ'αριθμ.... /2005,/2005 και/2005 αποφάσεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., χρήσεων 2000,1999 και 1998 αντίστοιχα και αφορούσαν φορολογικά στοιχεία του συγκεκριμένου εκδότη.

-Ομοίως και ο εκδότηςείχε πραγματοποιήσει έναρξη επιτηδεύματος (σχετικό συνημμένο αντίγραφο έναρξης με αριθμ.9), ήταν συναλλακτικά υπαρκτό πρόσωπο καθόσον για τις χρήσεις 2000, 2001 και 2002 υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και συναλλάσσονταν με τις τράπεζες, συγκεκριμένα στην χρήση 2002 του είχαν χορηγηθεί πιστώσεις συνολικού ποσού 240.000,00 ευρώ.(σχετικό συνημμένο έγγραφο με αριθμ.10).

-Για την εκδότρια εταιρεία «.....» αναφέρει ότι είχε κάνει έναρξη επιτηδεύματος, είχε συνεχείς εμπορικές αλλά και διαπραγματευτικές συναλλαγές μαζί της και δεν είχε λόγο να αμφιβάλλει για την συναλλαγή. Από τα τραπεζικά εξοφλητικά έγγραφα αποδεικνύεται ότι οι συναλλαγές με την εν λόγω εκδότρια πραγματοποιήθηκαν.

- Δεδομένου ότι υπήρχε έναρξη επιτηδεύματος και θεώρηση στοιχείων από τους εκδότες η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα ως προς το πρόσωπο και περαιτέρω αν ήθελε κριθεί ότι ανταποκρίθηκε στο βάρος της απόδειξης, η προσφεύγουσα έχει αποδείξει με κάθε τρόπο την δική της καλή πίστη.
- Παράλειψη άσκησης δικαιώματος ακρόασης πριν την έκδοση σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου.
- Δεν είχε υποχρέωση διαφύλαξης βιβλίων λόγω περαίωσης με τον ν.3888/2010.Τα βιβλία και στοιχεία των χρήσεων 2000 και 2001 είχαν παραδοθεί στην Δ.Ο.Υ. και δεν της επεστράφησαν. Παρότι έγινε δεκτό ότι δεν κατείχε τα βιβλία, το στοιχείο αυτό κρίνεται σημαντικό για την αξιολόγηση των βιβλίων της ως ανακριβή και ανεπαρκή.
- Δεν της επεδείχθη και δεν της χορηγήθηκε αντίγραφο της εντολής ελέγχου.
- Δεν της χορηγήθηκαν αντίγραφα από τα αναφερόμενα στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, Δελτία Πληροφοριών ώστε να έχει την δυνατότητα αντίκρουσης των συμπερασμάτων του ελέγχου.
- Δεν αναφέρεται σαφώς και αδιαστίκτως με βάση ποιά διάταξη του Π.Δ.186/1992 κρίθηκαν ανακριβή τα βιβλία της για να μπορέσει να αντικρούσει την υπαγωγή της σε αυτήν.
- Ο χρόνος παραγραφής για τις χρήσεις 2000,2001 και 2005 συμπληρώθηκε στις 31/12/2009 ,31/12/2009 και 31/12/2012 αντίστοιχα και ως εκ τούτου οι πράξεις που της κοινοποιήθηκαν για τις αντίστοιχες διαχειριστικές περιόδους στις 04-11-2015, δηλαδή σε χρόνο που έχει παραγραφεί το σχετικό δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου είναι μη νόμιμες και ακυρωτές. Επιπλέον οι διατάξεις του άρθρου 68 παρ.2 του ν.2238/1994 για την χρήση 2005 δεν έχουν εφαρμογή καθόσον δεν υπάρχει περίπτωση εκδόσεως αρχικού φύλλου ελέγχου (σχετ.ΝΣΚ 327/2004).Η προϋπόθεση της οριστικότητας της

φορολογικής εγγραφής και διενέργεια συμπληρωματικής που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 84 παρ.4 και του άρθρου 68 παρ.2 του ν.2238/994 δεν προβλέπεται για την περίπτωση επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ.

- Ανυπαρξία νέων στοιχείων και παράνομος ο επανέλεγχος ένεκα περαίωσης. Η φορολογική αρχή κατά την αποδοχή σημειώματος περαίωσης είχε πληροφοριακό δελτίο από το ΣΔΟΕ. Αν είχε αμφιβολίες για την ακρίβειά του όφειλε να μην υπαγάγει τις σχετικές υποθέσεις στη ρύθμιση της περαίωσης.
- Οι φόροι και τα πρόστιμα θα πρέπει βάσει της συνταγματικής αρχής της ισότητας να υπολογισθούν με βάση τις προβλεπόμενες ευνοϊκές διατάξεις του ν.3888/2010.
- Η Δ.Ο.Υ. καταλήγει σε διαπιστώσεις εικονικότητας των συναλλαγών στηριζόμενοι σε Δελτία πληροφοριών και σε εκθέσεις ελέγχου άλλων υπηρεσιών ενώ όφειλε να προβεί αυτοτελώς σε δικά της συμπεράσματα. Καταλογίζει την μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων ενώ σε άλλο σημείο της έκθεσης παραδέχεται ότι η προσφεύγουσα δεν είχε υποχρέωση να τα προσκομίσει .
- Η εν λόγω Δ.Ο.Υ επιβάλλει ένα ενιαίο πρόστιμο σε κάθε χρήση για το σύνολο των τιμολογίων, ενώ έπρεπε για κάθε παράβαση να επιβάλλει ξεχωριστά το οικείο πρόστιμο. Δεν προβλέπεται από τον νόμο η επιβολή ενός προστίμου με βάση το σύνολο της αξίας των φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων. Από την ίδια πλημμέλεια πάσχουν και οι υπ' αριθμ..... καικαταλογιστικές πράξεις.
- Η αιτιολογία του ελέγχου βάσει της οποίας έκρινε τα βιβλία ανακριβή και ανεπαρκή είναι πλημμελής, αντιφατική και καθιστά ακυρωτέα την έκθεση και τις προσβαλλόμενες πράξεις. Το γεγονός ότι ο έλεγχος δεν έχει στα χέρια του τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία δεν μπορεί να οδηγήσει σε συμπεράσματα εις βάρος της.
- Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός λαμβάνει χώρα με τον καταργηθέντα ν.2238/1994. Επίσης δεν προβλέπεται εξωλογιστικός προσδιορισμός για την λήψη εικονικού τιμολογίου ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
- Ελλιπής αιτιολογία στον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων –παράνομη παραπομπή σε προηγούμενη έκθεση ελέγχου καθώς επίσης δεν αιτιολογείται και ο υπολογισμός των καθαρών κερδών.
- Δεν αρκεί η έμμεση διαπίστωση ότι τα εν λόγω στοιχεία περιλαμβάνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών. Ο νόμος κάνει λόγο για καταχώρηση στα βιβλία. Κάλιστα μπορεί να μην συμπεριλαμβάνονται τα εν λόγω στοιχεία στις φορολογικές της δηλώσεις και απλά να τα έχει συμπεριλάβει στις συγκεντρωτικές καταστάσεις.
- Η έκθεση ΦΠΑ θα πρέπει να περιέχει αυτοτελή αιτιολογία και να μην παραπέμπει ευθέως σε έκθεση άλλης φορολογίας.

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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.».

Επειδή στο άρθρο 9 παρ.5 του ν.2523/1997 ορίζεται:

«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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.».

Επειδή στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«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 στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ιδίου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«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. 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 στην παρ. 49 παρ.3 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«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 ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.».

Επειδή στην ΠΟΛ 1100/2001 αναφέρεται :

«Σας γνωρίζουμε ότι αναφορικά με το παραπάνω θέμα, εκδόθηκε η αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία έγινε δεκτό ότι:

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.

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

Την παραπάνω γνωμοδότηση, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών, σας κοινοποιούμε για ενημέρωσή σας και εφαρμογή σε σχετικές περιπτώσεις.».

Επειδή η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2000 , 2001 και 2005 παρατάθηκε διαδοχικά ως ακολούθως:

- μέχρι την 31/12/2008, με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006,
- μέχρι την 31/12/2009, με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3697/2008,
- μέχρι την 30/06/2010, με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 3790/2009,
- μέχρι την 31/12/2010, με τις διατάξεις του άρθρου 82 του ν. 3842/2010,
- μέχρι την 31/12/2011, με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 3888/2010,
- μέχρι την 31/12/2012, με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ.2του ν.4002/2011, και
- μέχρι την 31/12/2013, με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 4098/2012.

Επειδή με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 ορίζονται τα εξής: «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 στο άρθρο 22 του ν.4337/2015 ορίζεται:

«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 εν προκειμένω όπως προκύπτει από το κεφάλαιο 1.5 «ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΤΗ-ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΙ» της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η προσφεύγουσα εταιρεία:

- έχει περαιώσει τη χρήση 2000, βάσει του άρθρου 6 παρ.2 του ν.2753/1999 (συνάφεια) με εξόφληση της σχετικής φορολογικής οφειλής (ΑΧΚ βεβαίωσηςκαι.....) και έχει επανελεγχθεί υπό το βάρος νέων στοιχείων-Λήψη εικονικών από, ΑΦΜ
- έχει περαιώσει τη χρήση 2001 βάσει του άρθρου 6 παρ.2 του ν.2753/1999 (συνάφεια) με εξόφληση της σχετικής φορολογικής οφειλής (ΑΧΚ βεβαίωσης και)και έχει επανελεγχθεί υπό το βάρος νέων στοιχείων-Λήψη εικονικών από, ΑΦΜ
- έχει περαιώσει τη χρήση 2005 βάσει του ν.3296/2005 (αυτοέλεγχος) με εξόφληση της σχετικής φορολογικής οφειλής(ΑΧΚ βεβαίωσης).

Επειδή μετά την περαίωση περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 68 παρ.2 του ν.2238/1994 και συγκεκριμένα:

- α) το υπ' αριθμ.....καιΔελτίο Πληροφοριών από το Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσηςκαθώς και το υπ' αριθμ.....καιΔελτίο Πληροφοριών από το Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης προς την Δ.Ο.Υ. τα οποία αφορούν τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην εταιρεία «.....»-Χονδρικό εμπόριο, ΑΦΜ

β)το υπ'αριθμ.....καιΔελτίο Πληροφοριών από το Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης προς την Δ.Ο.Υ. τα οποία αφορούν τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση «.....» -Χονδρικό εμπόριο, ΑΦΜ

γ)το υπ'αριθμ.καιΔελτίο Πληροφοριών από το Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης προς την Δ.Ο.Υ., τα οποία αφορούν τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην εταιρεία «.....» - Εμπόριο, ΑΦΜ

Σημειώνεται ότι όπως αναφέρεται στις συνημμένες στα ως άνω δελτία πληροφοριών εκθέσεις ελέγχου, οι έλεγχοι του ΣΔΟΕ διενεργήθηκαν στις αναφερόμενες επιχειρήσεις κατόπιν τηςΠαραγγελίας Εισαγγελίας Πρωτοδικών Αθηνών προς αναζήτηση τέλεσης αξιόποινων πράξεων σε τραπεζικές και οικονομικές συναλλαγές δεδομένης της διαπίστωσης ίδρυσης ανύπαρκτων επιχειρήσεων από ομάδα Κυπρίων υπηκόων .

Επειδή συνεπεία των ανωτέρω δελτίων πληροφοριών με τα οποία γνωστοποιήθηκε ότι η προσφεύγουσα είναι λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 68 παρ.2 του ν.2238/1994, σε συνδυασμό με τις διατάξεις περί παραγραφής, για τις υπό κρίση χρήσεις, εκδόθηκε η υπ'αριθμ. /1-11-2012 αρχική εντολή επανελέγχου καθώς και η 2^η εντολή επανελέγχου με αριθμό /1-11-2013 η οποία εν τέλει λόγω αντικατάστασης του ελεγκτή επανεκδόθηκε με αριθμό /20-05-2015 από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας προς έλεγχο Δ.Ο.Υ. χωρίς να θίγονται οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 72 του ν.4174/2013. Ως εκ τούτου οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί ανυπαρξίας νέων στοιχείων και μη δυνατότητας επανελέγχου και έκδοσης συμπληρωματικής εγγραφής απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή κατόπιν έκδοσης της ως άνω εντολής ελέγχου κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία η με αριθμ.πρωτ. /22-06-2015 πρόσκληση με την οποία της γνωστοποιήθηκε ο λόγος του ελέγχου και της ζητήθηκε να προσκομισθούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και οποιοδήποτε άλλο σχετικό έγγραφο ως εκ τούτου η προσφεύγουσα ενημερώθηκε σχετικά με τον έλεγχο και την αιτία αυτού και τα περί αντιθέτου προβαλλόμενα, όπως η μη λήψη αντιγράφου της εντολής ελέγχου μη βασίμως προβάλλονται καθόσον δεν ορίζεται στις προβλεπόμενες από το άρθρο 25 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) διαδικασίες διενέργειας φορολογικού ελέγχου.

Επειδή οι προσαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 09/02/2016 και κοινοποιήθηκαν στην νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας εταιρείας ,την 17/02/2016, ήτοι εντός του χρόνου που ορίζουν οι σχετικές προαναφερθείσες διατάξεις περί παραγραφής και παρατάσεων αυτής συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου αβασίμως προβάλλεται.

Επειδή στην παρ. 4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 ορίζεται:

«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 στις παρ.2 και 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται:

«2. 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.

Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή.

9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.».

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε,

και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή επίσης σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή στην παρ.3 περ.δ του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται:

«Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.».

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 6 του ν.2523/1997 ορίζεται:

«Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.».

Επειδή εν προκειμένω, από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου του ΣΔΟΕ που αφορούν τις εκδόμενες επιχειρήσεις οι οποίες αναφέρονται και επισυνάπτονται στην έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του υπό κρίση ελέγχου, προκύπτει ότι από το προανακριτικό υλικό της Διεύθυνσης Ασφάλειας, ομάδα Κυπρίων υπηκόων ιδρύοντας εταιρείες, συνήθως Μονοπρόσωπες ΕΠΕ - φαντάσματα και εκδίδοντας

εικονικά φορολογικά στοιχεία, συμμετείχαν σε έκνομες ενέργειες, όπως λαθρεμπορία χρυσού, αργυρού και πολύτιμων μετάλλων, τροφοδότηση άλλων επιχειρήσεων με εικονικά τιμολόγια, ιδιοποίηση ΦΠΑ. Συγκεκριμένα κατόπιν εισαγγελικής παραγγελίας διενεργήθηκαν φορολογικοί έλεγχοι στις εταιρείες αυτές προκειμένου να ελεγχθεί η νομιμότητα της λειτουργίας τους καθώς και τα εμπλεκόμενα πρόσωπα που προέβησαν στην σύσταση αυτών. Ως προς τις επιχειρήσεις που εξέδωσαν φορολογικά στοιχεία για τις υπό κρίση χρήσεις στην προσφεύγουσα εταιρεία διαπιστώθηκαν :

A)Επιχείρηση «.....», ΑΦΜ :

-Κατά την σύλληψη των ατόμων που συμμετείχαν στις ως άνω ενέργειες κατασχέθηκαν από την Διεύθυνση Ασφάλειας την 05/09/2006, στοιχεία στα οποία μεταξύ άλλων, βρέθηκε η σφραγίδα της εν λόγω εταιρείας και εκτυπώσεις από Η/Υ στις οποίες αναφέρονται ενέργειες των συμμετεχόντων σχετικά με το άνοιγμα λογαριασμών στις τράπεζες και την έκδοση μπλοκ επιταγών. Από τα στοιχεία που διαβιβάσθηκαν από τις τράπεζες διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω εταιρεία προκειμένου να παρουσιάσει τις συναλλαγές της ως πραγματικές προσπάθησε να δημιουργήσει μόνη της αποδεικτικά τραπεζικά στοιχεία καταθέτοντας η ίδια στους τραπεζικούς της λογαριασμούς χρήματα για τα οποία προβαίνει στην ανάληψή τους ή τη μεταφορά τους σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό της ίδιας .

-Η εν λόγω επιχείρηση έχει δηλώσει έδρα στην Αθήνα επί της οδούκαι Συνεργείο ελέγχου μετέβη στην δηλωθείσα έδρα όπου δεν βρέθηκε κανένας και από πληροφορίες που ελήφθησαν από τον θυρωρό του κτιρίου δεν είχε εμφανισθεί κανένας για ενάμιση περίπου χρόνο. Εκδόθηκε και θυροκολλήθηκε πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων στην οποία δεν ανταποκρίθηκε.

-Έκανε έναρξη εργασιών την 24.08.2004 και δεν έχει υποβάλει καμία δήλωση φορολογίας εισοδήματος ενώ έχει υποβάλλει την εκκαθαριστική ΦΠΑ έτους 2004 και περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ μηνών 8^{ου} -12^{ου} του έτους 2004 και 12^{ου} του έτους 2005.

-Δεν έχει υποβάλλει ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών και σύμφωνα με τα στοιχεία που χορηγήθηκαν από την 14^η Δ/ση ΦΠΑ δεν έχει πραγματοποιήσει καμία ενδοκοινοτική συναλλαγή. Επίσης από το Γ' Τμήμα Τελωνείων της Γ.Γ.Π.Σ γνωστοποιήθηκε ότι δεν πραγματοποίησε εισαγωγές από τρίτες χώρες ή εξαγωγές αντίστοιχα.

-Σύμφωνα με τα στοιχεία των συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών-προμηθευτών της εν λόγω εταιρείας και τρίτων του υποσυστήματος TAXIS της Γ.Γ.Π.Σ. προκύπτει ότι :

ΧΡΗΣΗ	ΑΓΟΡΕΣ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ
2004	2.964.369,37	1.186.897,65
2005	2.520,40	10.875.845,29
2006	0,00	5.422.278,28
	2.966.889,77	17.485.021,22

Σημειώνεται ότι οι αγορές της χρήσης 2004 έγιναν από τις εταιρείες «.....» , «.....» και «.....», εταιρείες για τις οποίες έχει διαπιστωθεί ότι είναι ουσιαστικά ανύπαρκτες. Βάσει των ανωτέρω διαπιστώνεται ότι δεν υπήρξε από την εν λόγω εταιρεία η δυνατότητα πώλησης σε σύγκριση με τις αγορές που πραγματοποίησε.

B)Επιχείρηση «.....», ΑΦΜ :

- Υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών την 20.01.2000.
- Υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2000-2002.
- Δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης αν και ζητήθηκαν με πρόσκληση.
- Δεν βρέθηκε, αν και αναζητήθηκε από το 2000, τόσο από τις Υπηρεσίες του Υπουργείου όσο και από την ΕΛΑΣ.
- Ο έχει απασχολήσει επανειλημμένως την Υπηρεσία λόγω του ότι κατείχε δύο ΑΦΜ με σκοπό την παραπλάνηση και την αποφυγή του εντοπισμού του από τις αρχές καθώς επίσης ο ίδιος συμμετέχει σε εταιρείες με σκοπό την διακίνηση λαθραίων εμπορευμάτων.
- Μετά την έναρξη των εργασιών εξαφανίσθηκε και δεν είχε καμία απολύτως επιχειρηματική και εμπορική δραστηριότητα.

Γ)Επιχείρηση «.....», ΑΦΜ

- Υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών την 22.03.1999 με έδρα επί της και στις 10-11-2003 μετέφερε την έδρα της στην επί της οδού
- Συνεργείο ελέγχου μετέβη στην τελευταία δηλωθείσα έδρα της αλλά η ελεγχόμενη δεν βρέθηκε. Από τον ιδιοκτήτη του διαμερίσματος που είχε μισθώσει οι ελεγκτές πληροφορήθηκαν ότι κατέβαλε ενοίκια αλλά ουδέποτε λειτούργησε.
- Από ελέγχους των ΠΕΚ διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω επιχείρηση δεν είχε καμία απολύτως επιχειρηματική και εμπορική δραστηριότητα.
- Έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος έως και το οικ.έτος 2003 και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ μέχρι και την χρήση 2001.
- Ο διαχειριστής της εν λόγω επιχείρησης και ομόρρυθμο μέλος αυτής έχει απασχολήσει και στο παρελθόν την υπηρεσία με την συμμετοχή του σε άλλες εικονικές εταιρείες δεδομένου ότι από το προανακριτικό υλικό της Διεύθυνσης Ασφάλειας πρόέκυψε ότι από τα επίμαχα έγγραφα που κατασχέθηκαν, κοινό χαρακτηριστικό των εταιρειών που συστήθηκαν από Κύπριους υπηκόους, ήταν ότι χρησιμοποιούν ίδιες σταθερές και κινητές τηλεφωνικές γραμμές . Χαρακτηριστικότερη κοινή τηλεφωνική γραμμή είναι ο αριθμός, η οποία όπως προκύπτει από τις πληροφορίες καταλόγου του Ο.Τ.Ε. είναι καταχωρημένη στον, ο οποίος επίσης είναι και ο κάτοχος της υπ'αριθμ. δίκυκλης μοτοσικλέτας την οποία χρησιμοποιούσε για τις ως άνω αναφερόμενες έκνομες ενέργειες , ένας εκ των συμμετεχόντων που συνελήφθησαν από την Ελληνική Αστυνομία. Οαν και αναζητήθηκε επισταμένως από την Αστυνομία δεν ανευρέθη προκειμένου να εξετασθεί και να του παραδοθεί η εν λόγω μοτοσικλέτα και όπως προκύπτει από το αρχείο της Αστυνομίας σε βάρος του εκκρεμεί καταδικαστική απόφαση συνολικής ποινής φυλάκισης δύο (2) ετών για λαθρεμπορία.

Επειδή από την φορολογική εικόνα όπως αυτή εμφανίζεται στο υποσύστημα διαχείρισης παραβάσεων Κ.Β.Σ. του TAXIS διαπιστώνεται ότι στις ανωτέρω επιχειρήσεις έχουν καταλογισθεί από διαφορετικούς ελέγχους, παραβάσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων οι οποίες αφορούν τις υπό κρίση χρήσεις και έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμων οι οποίες κατέστησαν οριστικές και δεν αμφισβητήθηκαν από τις εν λόγω εταιρείες και συγκεκριμένα οι εξής:

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	ΧΡΗΣΗ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ
.....	2005	21.751.690,58
.....	2000	13.972.068,14
.....	2001	1.171.237,64
.....	2000	1.308.980,20
.....	2001	2.778.611,26

Επειδή ως προς την προσφεύγουσα εταιρεία εκδόθηκαν από τις ως άνω επιχειρήσεις τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία :

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	ΧΡΗΣΗ	ΑΡΙΘΜ. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
.....	2000	2	26.118,86	4.701,39	30.820,25
.....	2000	23	234.886,28	42.279,53	277.165,81
ΣΥΝΟΛΑ ΧΡΗΣΕΩΣ 2000		25	261.005,14	46.980,93	307.986,07
.....	2001	2	30.931,77	5.567,72	36.499,49
.....	2001	19	198.532,65	35.735,88	234.268,53
ΣΥΝΟΛΑ ΧΡΗΣΕΩΣ 2001		21	229.464,42	41.303,60	270.768,02
.....	2005	10	98.213,50	17.678,43	115.891,93
ΣΥΝΟΛΑ ΧΡΗΣΕΩΣ 2005		10	98.213,50	17.678,43	115.891,93

Επειδή από την προσφεύγουσα εταιρεία, έχοντας το βάρος της απόδειξης των συναλλαγών, δεδομένης της φορολογικής και συναλλακτικής εικόνας των εκδοτών (σχετικ. η ως άνω ΣΤΕ 506/2012), ζητήθηκε από τον έλεγχο η προσκόμιση βιβλίων στοιχείων και σχετικών εγγράφων. Τα εν λόγω δεν προσκομίσθηκαν, καθόσον η προσφεύγουσα ισχυρίσθηκε ότι έχει περαιώσει και εξοφλήσει την φορολογική υποχρέωση βάσει των περαιώσεων καθώς επίσης και ότι τα πρωτότυπα βιβλία και στοιχεία παραδόθηκαν στην Δ.Ο.Υ. Εν συνεχεία εκδόθηκε το προβλεπόμενο από το άρθρο 28 του ν.4174/2013 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με αριθμ.πρωτ. /30-10-2015 με τις σχετικές πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, με το οποίο εκλήθη η προσφεύγουσα εταιρεία εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή του, να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου. Συνεπώς τηρήθηκε η προβλεπόμενη από το άρθρο 28 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) διαδικασία κλήσης προς ακρόαση και παροχής σχετικών εξηγήσεων, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή η Δ.Ο.Υ. παρέσχε στην προσφεύγουσα εταιρεία ,στα πλαίσια της διαδικασίας του άρθρου 28 του ν.4174/2013, παράταση προθεσμίας κάθε φορά που αυτή αιτήθηκε με τα σχετικά υπομνήματά της, καθώς επίσης της παρέσχε και τα αντίγραφα των Δελτίων Πληροφοριών από τον έλεγχο που διενήργησε το ΣΔΟΕ τα οποία επίσης αιτήθηκε, κατά το μέρος όμως που αφορά την ίδια εξαιρούμενων μόνο αυτών που αποτελούν πληροφοριακό υλικό άλλων υπηρεσιών που σχετίζονται με υποθέσεις άλλων διοικουμένων στα οποία δεν μπορεί τρίτος να έχει πρόσβαση, ως εκ τούτου όλως αβασίμως ισχυρίζεται παράβαση του δικαιώματος ακρόασης της και της μη λήψης των αντιγράφων που αιτήθηκε.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία προς απάντηση του ως άνω σημειώματος διαπιστώσεων προσκόμισε στο έλεγχο:

α)αντίγραφα τιμολογίων αγορών (μεταξύ των οποίων και τα κριθέντα ως εικονικά φορολογικά στοιχεία) και τιμολόγια πωλήσεων για τις χρήσεις 2000,2001 και 2005 καθώς επίσης και το βιβλίο Απογραφών εμπορευσίμων για τις χρήσεις 1999-2006,

β)αποδείξεις είσπραξης και καταθέσεις μετρητών για εξόφληση τιμολογίων που αφορούσαν την επιχείρηση «.....».

Ο έλεγχος αφού αξιολόγησε τα ως άνω στοιχεία και διενήργησε την ελεγκτική επαλήθευση της κλειστής αποθήκης (ως αναλυτικά αναφέρεται στις σελ.22-29 της οικείας έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ) διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είχε στην κατοχή της τις πωληθείσες ποσότητες χωρίς όμως να είναι εφικτό να διαπιστωθεί η ταυτότητα των αντισυμβαλλομένων για την αγορά τους προσώπων, καθόσον από τα στοιχεία που διαθέτει ο έλεγχος αποδεικνύεται ότι τα αναφερόμενα στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία πρόσωπα δεν είχαν την δυνατότητα της πραγματοποίησης των εν λόγω συναλλαγών και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν παρουσιάζει κατά τις υπό κρίση χρήσεις ζημιογόνα φορολογικά αποτελέσματα ή πιστωτικά υπόλοιπα ΦΠΑ έκρινε τα φορολογικά στοιχεία εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα πορίσματα του ελέγχου που διενεργήθηκε στους εκδότες των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και προέβη και σε επιπλέον απαιτούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη διενέργειας ελέγχου απορρίπτονται ως ανυπόστατοι.

Επειδή με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής η προσφεύγουσα προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση των συναλλαγών και ότι αυτή σε κάθε περίπτωση ενήργησε με καλή πίστη προσκόμισε :

α)στοιχεία που αφορούν τους ως άνω εκδότες,(όπως τραπεζικές συμβάσεις, αντίγραφα τραπεζικών λογαριασμών, δήλωση έναρξης εργασιών, στοιχεία ταυτότητας, και υπεύθυνων δηλώσεων, ιδιωτικό συμφωνητικό επαγγελματικής μίσθωσης) τα οποία αναφέρουν στοιχεία προσωπικών δεδομένων των εκδοτών χωρίς να εισφέρει κανένα στοιχείο επί των συγκεκριμένων συναλλαγών και χωρίς να αίρει τις διαπιστώσεις των ελέγχων που διενεργήθηκαν στους εκδότες των φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τους οποίους οι εν λόγω εκδότες ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτοι και δεν ήταν σε θέση να εκπληρώσουν τις επίμαχες συναλλαγές.

β) τις υπ'αριθμ...../2015 ,/2015 και/2015 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, οι οποίες όμως ερείδονται επί πραγματικών ζητημάτων τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης καθώς δεν αφορούν τις εν λόγω συναλλαγές.

Επειδή βάσει των ανωτέρω διαπιστώθηκε κατόπιν έρευνας και ελέγχων των οικονομικών και αστυνομικών αρχών η ανυπαρξία των εκδοτών ενώ η προσφεύγουσα εταιρεία που ισχυρίζεται ότι συναλλάχθηκε μαζί τους δεν απέδειξε ότι μπορεί να θεωρηθεί καλόπιστη τρίτη και ότι δεν γνώριζε, δεδομένου ότι δραστηριοποιείται σε ένα ιδιαίτερα «κλειστό» κλάδο αυτόν της εμπορίας

....., στον οποίο δεν δραστηριοποιείται στην Ελλάδα μεγάλος αριθμός επιχειρήσεων, γνωστές κατά τεκμήριο μεταξύ τους. Επίσης για τις συναλλαγές των χρήσεων 2000 και 2001 δεν προσκομίσθηκαν παραστατικά εξόφλησης ενώ για την χρήση 2005 όπως σαφώς αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (σελ.26-27) σε συνδυασμό με αυτά που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της επιχείρησης «.....» (σελ.7 της από 07/06/2011 έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ) οι εν λόγω καταθέσεις πραγματοποιήθηκαν αλλά ήταν «κατασκευασμένες» λόγω του κυκλώματος των ανύπαρκτων επιχειρήσεων.

Άλλωστε, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣτΕ 1184, 1126/2010 και ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή επιβλήθηκε το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ.(δ) του ν.4337/2015 πρόστιμο, του οποίου το ύψος του προστίμου δεν διαφοροποιείται είτε υπολογισθεί με ενιαίο τρόπο, είτε υπολογισθεί με κάθε στοιχείο ξεχωριστά, καθόσον οι εν λόγω διατάξεις δεν προβλέπουν όριο στην κάθε συναλλαγή όπως ορίζονταν στις καταργηθείσες διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997. Ομοίως δεν διαφοροποιείται το ύψος του προστίμου που επιβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997 .

Εξάλλου η ανάλυση των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων προκύπτει σαφώς από την οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. στις διαπιστώσεις της οποίας εδράζεται και η οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ άρθρου 6 του ν.2523/1997 και οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή στην παρ. 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) (όπως ισχύει για τις χρήσεις 2000 και 2001) ορίζεται:

«Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας δεν καταχωρεί σ' αυτά ή καταχωρεί ανακριβώς έσοδα ή έξοδα, εμφανίζει αθροιστικά λάθη, δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία της παρ. 5 του άρθρ. 10 του παρόντος Κώδικα και της παραγράφου 11 του άρθρου 64 του Ν. 2065/1992 (ΦΕΚ 113 Α'), δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία, εφόσον οι πράξεις ή οι παραλείψεις αυτές επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της χρήσης στην οποία αναφέρονται ή οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

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

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

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

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

Επειδή στην παρ.3 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 (όπως ισχύει για την χρήση 2005) ορίζεται:

« Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν τηρεί κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, δεν τηρεί τα ημερολόγια ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή δεν διαφυλάσσει τα αθεώρητα ημερολόγια ή το αθεώρητο βιβλίο εσόδων - εξόδων, το βιβλίο αποθήκης, το βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου, το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών, το βιβλίο απογραφών, καθώς και τα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού με εξαίρεση το βιβλίο που τηρείται από τα πρόσωπα του δευτέρου εδαφίου της ίδιας παραγράφου,

β) τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται,

γ) λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας,

δ) εξοφλεί τιμολόγια αξίας 15.000 ευρώ και άνω με τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο.

ε) δεν συντάσσει και δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, που ορίζεται από την περίπτωση Γ της παραγράφου 7 του Αρθρου 7 του Κώδικα αυτού ή συντάσσει αυτόν ανακριβώς.

Τα βιβλία του επιτηδευματία δεν κρίνονται ως ανεπαρκή αν για λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας οφειλομένης σε σεισμό, πυρκαγιά ή θεομηνία υπάρχει καταστροφή ή απώλεια αυτών, με την προϋπόθεση της επαναδημιουργίας τους με κάθε πρόσφορο μέσο και σε χρόνο τον οποίο θα καθορίσει ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, καθώς και της υποβολής γνωστοποίησης της απώλειας αυτών μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.

Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνον συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.

Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία.

Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη.».

Επειδή στην προσφεύγουσα εταιρεία καταλογίσθηκαν από προγενέστερο έλεγχο και υφίστανται στο αρχείο παραβάσεων Κ.Β.Σ. οι εξής παραβάσεις:

α)χρήση 2000:λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη συνολικής καθαρής αξίας **8.217,00 €** (σχετ. η υπ'αριθμ./27-12-2005 Απόφαση επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.).

β)χρήση 2001: μη έκδοση φορολογικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας **8.790,00 €** (σχετ. η υπ'αριθμ./27-12-2005 Απόφαση επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.).

Επειδή οι παραβάσεις που διαπιστώθηκαν από προγενέστερο έλεγχο και αυτές που διαπιστώθηκαν από τον υπό κρίση έλεγχο :

α)στην χρήση 2000, λόγω λήψης εικονικών, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας αυτών **269.222,14 €** ανέρχονται σε ποσοστό **69,40 %** επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της οικείας χρήσης (269.222,14 /387.949,56).

β)στην χρήση 2001, λόγω λήψης εικονικών, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικών στοιχείων και λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, συνολικής καθαρής αξίας αυτών **238.254,42 €** ανέρχονται σε ποσοστό **76,47 %** επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της οικείας χρήσης (238.254,42 /311.576,84).

γ)στην χρήση 2005, λόγω λήψης εικονικών, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας αυτών **98.213,50 €** ανέρχονται σε ποσοστό **69,47 %** επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της οικείας χρήσης (98.213,50 /141.357,71).

Επειδή οι ως άνω παραβάσεις λήψης εικονικών, ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων που καταλογίσθηκαν στη χρήση 2000, και δεδομένου του ύψους αυτών, σύμφωνα με τις ως άνω ισχύουσες διατάξεις για την εν λόγω χρήση, συνιστούν λόγο ανακρίβειας των βιβλίων, πλην όμως ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία αυτής ανεπαρκή.

Επειδή οι ως άνω παραβάσεις λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων που καταλογίσθηκαν στις χρήσεις 2001 και 2005 επηρεάζουν επίσης σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης, ορθώς τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας κρίθηκαν από τον έλεγχο για την χρήση 2001 ανακριβή και για την χρήση 2005 ανεπαρκή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) όπως ανωτέρω παρατίθενται για κάθε υπό κρίση χρήση.

Επειδή ως ορίζεται στην παρ.25 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, οι διατάξεις του ν.2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου παύουν να ισχύουν από την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013, ήτοι από 01/01/2014.

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 32 του ν.2238/1994(όπως ισχύει για τις χρήσεις 2000 και 2001) ορίζεται :

«Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους

περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή, καθώς και για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία που προβλέπονται για αυτές από τον Κ.Β.Σ. στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο κώδικα, ο κατά τα ανωτέρω συντελεστής προσαυξάνεται κατά 50%. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

- α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη νόθευση φορολογικών στοιχείων
- β) Στη διάπραξη μέσα στην ίδια χρήση περισσοτέρων της μιας παραβάσεων μη έκδοσης του προβλεπόμενου από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στοιχείου αξίας ή διακίνησης αγαθών, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. Αν διακινούνται αγαθά χωρίς το προβλεπόμενο συνοδευτικό στοιχείο, ακόμη και αν αυτό έχει εκδοθεί, θεωρείται ότι δεν εκδόθηκε.
- γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.
- δ) Στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης που υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό το ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές.

Ο Μοναδικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους διπλασιάζεται στις περιπτώσεις που διαπιστώθηκε η χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκηση επιτηδεύματος ή η άσκηση αυτού σε διεύθυνση που δεν δηλώθηκε ή η αλλοίωση των δεδομένων της φορολογικής ταμειακής μηχανής.

Σε περίπτωση εξολογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το 85%.».

Επειδή στην παρ.2 του άρθρου 32 του ν.2238/1994 (όπως ισχύει για την χρήση 2005) ορίζεται «Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου.

Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

.....
Σε περίπτωση εξολογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).».

Επειδή στην παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2859/2000 ορίζεται:

« Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

- α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,
- β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή ο έλεγχος, για τις υπό κρίση χρήσεις , και στα πλαίσια του επανελέγχου, λαμβάνοντας υπόψη, σύμφωνα με την ως άνω αναφερόμενη ΠΟΛ 1100/2001 τα δεδομένα της συνάφειας του ν.2753/199 και του προγενέστερου ελέγχου, προσδιόρισε εξωλογιστικά τα καθαρά κέρδη εφαρμόζοντας τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/94.

Επειδή ως προς τον φόρο προστιθέμενης αξίας για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και εισροών των υπό κρίση χρήσεων εφαρμόσθηκαν από τον έλεγχο οι διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2859/2000. Κατά τον προσδιορισμό δε, των φορολογητέων εισροών αφαιρέθηκε η αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων μετά του αναλογούντος Φ.Π.Α. αυτών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αρ.πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας «.....», ΑΦΜ:..... .

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

Οικονομικός έτος 2001 (χρήση 2000)

Α) Ως προς τον Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992)

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ.3 περ.δ του ν.4337/2015 : 52.201,02 €

Β) Πρόστιμο άρθρου 6 του ν.2523/1997 :140.942,79 €

Γ) Ως προς την φορολογία εισοδήματος

Διαφορά φόρου	65.251,28 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	78.301,54 €
Διαφορά τελών χαρτοσήμου κερδών και ΟΓΑ χαρτοσήμου	3.156,68 €
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου 120%	3.788,02 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	150.497,52 €

Δ) Ως προς το Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	46.980,93 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	56.377,13 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	103.358,06 €

Οικονομικός έτος 2002 (χρήση 2001)

Α) Ως προς τον Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992)

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ.3 περ.δ του ν.4337/2015 :45.892,88 €

Β) Πρόστιμο άρθρου 6 του ν.2523/1997: 123.910,80 €

Γ) Ως προς την φορολογία εισοδήματος

Διαφορά φόρου	57.366,10 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	68.839,32 €
Διαφορά τελών χαρτοσήμου κερδών και ΟΓΑ χαρτοσήμου	2.893,69 €
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	3.472,43 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	132.571,54 €

Δ) Ως προς το Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	41.303,60 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	49.564,32 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	90.867,92 €

Οικονομικός έτος 2006 (χρήση 2005)

A) Ως προς τον Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992)

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ.3 περ.δ του ν.4337/2015 : 19.642,70 €

B) Πρόστιμο άρθρου 6 του ν.2523/1997 :53.035,29 €

Γ) Ως προς την φορολογία εισοδήματος

Διαφορά φόρου	23.548,29 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	28.257,95 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	51.806,24 €

Δ) Ως προς το Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	18.428,43 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	22.114,12 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	40.542,55 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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