



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 29/02/2016

Αριθμός απόφασης: 619

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 κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στον, επί της οδού, κατά των υπ' αριθμ. :
 - (1) Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/01/2003-31/12/2003,
 - (2) Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004,
 - (3) Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006,
 - (4) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2004,
 - (5) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2005,

- (6) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2007,
- (7) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003 - 31/12/2003,
- (8) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004 - 31/12/2004,
- (9) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 - 31/12/2006,
- (10)οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003 έως 31/12/2003,
- (11) οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004 έως 31/12/2004, και
- (12) οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 έως 31/12/2006,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Της υπ' αριθμ :

- (1) Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/01/2003-31/12/2003,
- (2) Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004-31/12/2004,
- (3) Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006,
- (4) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2004,
- (5) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2005,
- (6) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2007,
- (7) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003 - 31/12/2003,
- (8) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004 - 31/12/2004,
- (9) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 - 31/12/2006,
- (10) οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003 έως 31/12/2003,
- (11)οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004 έως 31/12/2004, και
- (12) οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 έως 31/12/2006,

των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την

μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2003-31/12/2003 πρόστιμο συνολικού ποσού 127.803,20 €, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5§10 περ. β' & 9 του ν. 2523/1997 και 66 του ν. 4174/2013 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12 και 18§2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 ν. 2523/1997.

Οι παραβάσεις αφορούν σε :

Λήψη από την προσφεύγουσα εταιρεία δεκατριών (13) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 63.901,60 € πλέον Φ.Π.Α. 11.502,28 €, έκδοσης της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, ως κάτωθι :

A/A	ΕΚΔΟΤΗΣ	Είδος Παρ/κού	ΗΜΕΡ.	No	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
1		ΔΑ-TIM	.....	....	6.392,00 €	1.150,56 €
2		ΔΑ-TIM	.....	....	6.660,00 €	1.198,80 €
3		ΔΑ-TIM	.....	....	2.405,00 €	432,90 €
4		ΔΑ-TIM	.....	....	375,60 €	67,60 €
5		ΤΠΥ	.....	....	7.850,00 €	1.413,00 €
6		ΔΑ-TIM	.....	....	4.888,00 €	879,84 €
7		ΔΑ-TIM	.....	....	5.920,00 €	1.056,60 €
8		ΤΠΥ	.....	....	3.850,00 €	693,00 €
9		ΤΠΥ	.....	....	4.500,00 €	810,00 €
10		ΤΠΥ	.....	....	4.750,00 €	855,00 €
11		ΤΠΥ	.....	....	7.110,00 €	1.279,80 €
12		ΤΠΥ	.....	....	4.582,00 €	824,76 €
13		ΤΠΥ	.....	....	4.619,00 €	831,42 €
ΣΥΝΟΛΟ:					63.901,60 €	11.502,28 €

2. Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004-31/12/2004 πρόστιμο συνολικού ποσού 56.784,54 €, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5§ 10 περ. β' & 9 του ν. 2523/1997 και 66 του ν. 4174/2013 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων

2§1,12 και 18§2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 ν. 2523/1997.

Οι παραβάσεις αφορούν σε :

Λήψη από την προσφεύγουσα εταιρεία πέντε (5) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 28.392,27 € πλέον Φ.Π.Α. 5.110,61 €, έκδοσης της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, ως κάτωθι :

A/A	ΕΚΔΟΤΗΣ	Είδος Παρ/κού	ΗΜΕΡ.	No	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
1		ΔΑ-TIM	.....	....	4.162,27 €	749,21 €
2		ΤΠΥ	.....	....	6.050,00 €	1.089,00 €
3		ΤΠΥ	.....	....	5.880,00 €	1.058,40 €
4		ΤΠΥ	.....	....	8.150,00 €	1.467,00 €
5		ΤΠΥ	.....	....	4.150,00 €	747,00 €
ΣΥΝΟΛΟ					28.392,27 €	5.110,61 €

3. Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 πρόστιμο συνολικού ποσού 4.716,48 €, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5§ 10 περ. β' & 9 του ν. 2523/1997 και 66 του ν. 4174/2013 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12 και 18§2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 ν. 2523/1997.

Οι παραβάσεις αφορούν σε :

Λήψη από την προσφεύγουσα εταιρεία ενός (1) εικονικού στο σύνολό του φορολογικού στοιχείου, καθαρής αξίας 2.358,24 € πλέον Φ.Π.Α. 448,07 €, έκδοσης της επιχείρησης «.....», ως κάτωθι :

A/A	ΕΚΔΟΤΗΣ	Είδος Παρ/κού	ΗΜΕΡ.	No	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ
1		ΔΑ-TIM	.....	....	2.358,24 €	448,07 €

4. Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2004, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 63.072,22 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 75.686,66 €, πλέον τέλη χαρτοσήμου κερδών 1.917,83 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ τελών χαρτοσήμου 383,56 €, πλέον λοιπά συμβεβαιούμενα ποσά (πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών και εισφορά υπέρ ΟΓΑ πρόσθετων Τ.Χ.) 2.761,68 €, ήτοι συνολικό ποσό 143.821,95 ευρώ σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των Ν.2238/94 και Ν.4174/2013 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2003 κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και

τα αποτελέσματα αυτής (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94.

5. Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2005, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 45.585,75 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 54.702,90 €, πλέον τέλη χαρτοσήμου κερδών 1.401,43 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ τελών χαρτοσήμου 280,29 €, πλέον λοιπά συμβεβαιούμενα ποσά (πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου κερδών και εισφορά υπέρ ΟΓΑ πρόσθετων Τ.Χ.) 2.018,05 €, ήτοι συνολικό ποσό 103.988,42 ευρώ σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των Ν.2238/94 και Ν.4174/2013 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004 κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και τα αποτελέσματα αυτής (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94.

6. Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2007, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 28.125,16 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 33.750,19 €, ήτοι συνολικό ποσό 61.875,35 ευρώ σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των Ν.2238/94 και Ν.4174/2013 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006 κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και τα αποτελέσματα αυτής (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94.

7. Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2003 - 31/12/2003 φόρος ποσού 17.319,56 € πλέον 20.783,47 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικό ποσό 38.103,03 €, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των Ν.2859/2000 και Ν.4174/2013 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον επαναπροσδιορισμό κατά τον έλεγχο των φορολογητέων εκροών και του αναλογούντος φόρου δεδομένου ότι τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για τη χρήση 2003 κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή, καθώς επίσης και από τη μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών κατά το μέρος της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και του αναλογούντος φόρου αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 48§3 ν.2859/2000.

8. Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 - 31/12/2004 φόρος ποσού 10.098,81 € πλέον 12.118,57 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικό ποσό 22.217,38 €, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των Ν.2859/2000 και Ν.4174/2013 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον επαναπροσδιορισμό κατά τον έλεγχο των φορολογητέων εκροών και του αναλογούντος φόρου δεδομένου ότι τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για τη χρήση 2004 κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή,

καθώς επίσης και από τη μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών κατά το μέρος της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και του αναλογούντος φόρου αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 48§3 ν.2859/2000

9. Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 - 31/12/2006 φόρος ποσού 2.231,64 € πλέον 2.677,97 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικό ποσό 4.909,61 €, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των Ν.2859/2000 και Ν.4174/2013 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον επαναπροσδιορισμό κατά τον έλεγχο των φορολογητέων εκροών και του αναλογούντος φόρου δεδομένου ότι τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για τη χρήση 2004 κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή, καθώς επίσης και από τη μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών κατά το μέρος της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και του αναλογούντος φόρου αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 48§3 ν.2859/2000.

10. Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας για τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2003 έως 31/12/2003, πρόστιμο ποσού 34.506,84 ευρώ (11.502,28 ευρώ X 3) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6§1 του ν.2523/97, καθόσον η προσφεύγουσα εταιρεία διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών συνολικού ποσού 11.502,28 € βάσει δεκατριών (13) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 63.901,60 €, με εκδότη την επιχείρηση «.....». Η εν λόγω παράβαση επισύρει ειδικό πρόστιμο άρθρ. 6 ν.2523/97 ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

11. Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας για τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2004 έως 31/12/2004, πρόστιμο ποσού 15.331,83 ευρώ (5.110,61 ευρώ X 3) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6§1 του ν.2523/97, καθόσον η προσφεύγουσα εταιρεία διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών συνολικού ποσού 5.110,61 € βάσει πέντε (5) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 28.392,27 €, με εκδότη την επιχείρηση «.....». Η εν λόγω παράβαση επισύρει ειδικό πρόστιμο άρθρ. 6 ν.2523/97 ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

12. Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθ. 6 του Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας για τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2006 έως 31/12/2006, πρόστιμο ποσού 1.344,21 ευρώ (448,07 ευρώ X 3) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6§1 του ν.2523/97, καθόσον η προσφεύγουσα εταιρεία διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών συνολικού ποσού 448,07 € βάσει ενός (1) εικονικού στο σύνολό του φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 2.358,24 €, με εκδότη την επιχείρηση «.....». Η εν λόγω παράβαση επισύρει ειδικό πρόστιμο άρθρ. 6 ν.2523/97 ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου που αναφέρονται στις από εκθέσεις α) ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), β) μερικού ελέγχου

φορολογίας εισοδήματος άρθρου 68§2 ν. 2238/94 και γ) μερικού ελέγχου Φόρου Προστιθεμένης Αξίας ν. 2859/2000 της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ.

Αφορμή για τη διενέργεια του ελέγχου στην προσφεύγουσα εταιρεία υπήρξε το με ημερομηνία θεώρησης και με id αναφοράς δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΠΔ με συνημμένη την με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου - επεξεργασίας του ΣΔΟΕ ΠΔ, που εστάλη από την εν λόγω φορολογική αρχή στη Δ.Ο.Υ. με το με αριθμ. πρωτ. διαβιβαστικό έγγραφο. Σύμφωνα με το εν λόγω πληροφοριακό δελτίο η επιχείρηση «.....», με κύρια δραστηριότητα «.....», ΑΦΜ, είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μεταξύ των πελατών της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, προς τους οποίους εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία περιλαμβάνεται και η προσφεύγουσα εταιρεία. Κατόπιν του ως άνω Πληροφοριακού Δελτίου, εκδόθηκε η υπ'αριθμ. εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου (επανελέγχου) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2003 – 31/12/2006, η οποία αντικαταστάθηκε με την υπ'αριθμ. εντολή επανελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1^{ος} ΛΟΓΟΣ

- Η μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας, ως λήπτριας, και του εκδότη των χαρακτηριζομένων ως εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνεργασία για την αγορά των διαφόρων ειδών και την λήψη των υπηρεσιών (βαφής και αμμοβολής), που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, έγινε υπό όρους αγοράς, τηρήθηκαν τα συναλλακτικά ήθη και οι μεταξύ τους υποχρεώσεις και συνεπώς ουδέποτε γεννήθηκε κάποια υπόνοια ως προς την ύπαρξη ή μη του συγκεκριμένου επιτηδευματία και της επιχειρήσεώς του, δεδομένου ότι κατά το χρόνο έκδοσης των τιμολογίων η επιχείρηση αυτή ήταν σε λειτουργία, διατηρούσε κατάσταση και τις σχετικές εγκαταστάσεις στην έδρα της (..... -) και είχε τη δυνατότητα να πωλήσει τα εμπορεύματα που αναφέρονται στα επίμαχα τιμολόγια.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της η προσφεύγουσα εταιρεία προσκομίζει φωτογραφίες των κτισμάτων στη διεύθυνση αυτή, που όπως ισχυρίζεται υφίσταται μέχρι σήμερα σχετική ενημερωτική πινακίδα περί της μεταφοράς της επιχειρήσεως του κ.

Από τα αντίγραφα των σωμάτων τραπεζικών επιταγών της ΤΡΑΠΕΖΑΣ, ήτοι των:

- 1) υπ' αριθμ. με ημερομηνία εκδόσεως και ποσού 1.740,00 ευρώ,
- 2) υπ' αριθμ. με ημερομηνία εκδόσεως και ποσού 1.752,00 ευρώ,
- 3) υπ' αριθμ. με ημερομηνία εκδόσεως και ποσού 1.967,00 ευρώ,
- 4) υπ' αριθμ. με ημερομηνία εκδόσεως και ποσού 1.070,00 ευρώ,
- 5) υπ' αριθμ. με ημερομηνία εκδόσεως και ποσού 1.206,00 ευρώ και
- 6) υπ' αριθμ. με ημερομηνία εκδόσεως και ποσού 1.845,00 ευρώ,

οι οποίες εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία σε διαταγή του εκδότη των τιμολογίων και οι οποίες εισπράχθηκαν απ' αυτόν, ισχυρίζεται η προσφεύγουσα ότι αποδεικνύεται η καταβολή τμήματος τουλάχιστον του συνολικού τιμήματος των ενδίκων αγορών και υπηρεσιών με τις επιταγές αυτές και συνακόλουθα το υπαρκτό και πραγματικό των ανωτέρω συναλλαγών.

Πέραν των ανωτέρω, για τον ίδιο λόγο ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία ότι εκδόθηκαν και οι υπ' αριθμ. και τραπεζικές επιταγές της Τράπεζας, ποσού **1.159,00** ευρώ, **1.159,00** ευρώ και **850,00** ευρώ αντίστοιχα, λόγω όμως της συγχώνευσης των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, η διαδικασία εύρεσης αντιγράφων των ανωτέρω επιταγών καθυστερεί. Περαιτέρω από τα προσκομιζόμενα έγγραφα (τιμολόγια αγοράς

- Η φορολογική αρχή θεώρησε τις επιμαχες συναλλαγές ανύπαρκτες βασιζόμενη αποκλειστικά στην από έκθεση ελέγχου επεξεργασίας του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ., σύμφωνα με την οποία ο, ΑΦΜ εξέδιδε εικονικά στοιχεία στο σύνολό τους.
- Το συμπέρασμα της φορολογικής αρχής ότι οι επιμαχες συναλλαγές των ετών 2003, 2004 και 2006 ήταν ανύπαρκτες δεν ερείδεται σε κανένα άλλο στοιχείο και ως εκ τούτου η κρίση αυτή της φορολογικής αρχής δεν μπορεί να είναι ασφαλής, διότι και αληθείς υποτιθέμενες οι πληροφορίες που αναφέρονται (οι οποίες πάντως ούτε αποδεικνύονται, αφού ουδεμία αναφορά στην πηγή πληροφόρησης γίνεται, ούτε δύνανται η προσφεύγουσα επιχείρηση να αντικρούσει, εφόσον αφορούν σε φορολογικό ζήτημα άλλης επιχείρησης) δεν μπορούν σε καμία περίπτωση να οδηγήσουν ασφαλώς στο συμπέρασμα ότι δεν πραγματοποιήθηκαν οι εν λόγω συναλλαγές.
- Οι επίδικες συναλλαγές αποδεικνύεται ότι έχουν πραγματοποιηθεί κανονικά, καθώς τα εμπορεύματα, που αναγράφονται στα τιμολόγια, πράγματι αποτέλεσαν αντικείμενο παραγγελίας από μέρους της προσφεύγουσας εταιρείας προς τον εκδότη των τιμολογίων, ο οποίος και τα παρέδωσε στην έδρα της, όπως και οι υπηρεσίες, που αναγράφονται στα αντίστοιχα τιμολόγια, παρασχέθηκαν από τον εν λόγω εκδότη τους, υπό την έννοια ότι αυτός παρέλαβε από την έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης τα αναφερόμενα στα τιμολόγια αυτά οχήματα και αφού εκτέλεσε επ' αυτών τις αναγραφόμενες εργασίες (βαφής και αμμοβολής) σε δικό του χώρο και εγκατάσταση, τα επέστρεψε και πάλι στην έδρα της προσφεύγουσας. Συνεπώς, δεν αποδεικνύεται εκ μέρους της φορολογικής αρχής, η οποία φέρει το βάρος αποδείξεως της εικονικότητάς των συναλλαγών, ότι οι συναλλαγές δεν πραγματοποιήθηκαν.
- Η προσφεύγουσα εταιρία λειτούργησε καλώςπιστα και δεν μπορούσε να γνωρίζει τις όποιες τυχόν μη σύννομες ενέργειες και φορολογικές παραβάσεις του εκδότη, μη έχουσα από το νόμο την υποχρέωση και στερούμενη του δικαιώματος να ελέγξει την προς το Δημόσιο εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του εκδότη, καθόσον τούτο προσκρούει τόσο στο φορολογικό απόρρητο όσο και στο απόρρητο της επιχειρηματικής δραστηριότητας κάθε επιτηδευματία. Ακόμα και αν ήθελε γίνει δεκτό ότι η εκδότρια επιχείρηση υπέπεσε στις φορολογικές παραβάσεις που φέρεται να διαπιστώνει η φορολογική αρχή, η μόνη παράβαση που θα μπορούσε να αποδοθεί στην προσφεύγουσα εταιρία είναι η εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη, για την οποία τεκμαίρεται η καλή πίστη.

νομιμότητα τόσο της διαδικασίας ελέγχου όσο και του επιβληθέντος εις βάρος της προσφεύγουσας ποσού.

3^{ος} ΛΟΓΟΣ

Νομική πλημμέλεια των από οικείων εκθέσεων ελέγχου και των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω εκπρόθεσμης έκδοσης αυτών:

Η φορολογική αρχή όφειλε να έχει συντάξει τις εκθέσεις ελέγχου και να έχει εκδώσει τις καταλογιστικές πράξεις το αργότερο έως την, ήτοι εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των έγγραφων εξηγήσεων που κατατέθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία στη Δ.Ο.Υ. (.....), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28§2 του ν.4174/2013.

4^{ος} ΛΟΓΟΣ

Μη τήρηση του τύπου της προηγούμενης ακροάσεως κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, του άρθρου 36 παρ. 7 του Π.Δ. 186/1992 και του άρθρου 28 του ν.4174/2013 :

Η αρμόδια φορολογική αρχή επέδωσε στην προσφεύγουσα εταιρεία το υπ' αριθμ. πρωτ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ανταποκρινόμενη πλημμελώς στην υποχρέωσή της προς τήρηση του τύπου της προηγούμενης ακροάσεως. Με αυτό το περιεχόμενο του σημειώματος, ήτοι την αναγραφή επ' αυτού των στοιχείων των επίδικων τιμολογίων, του πορίσματος και των αριθμητικών υπολογισμών της φορολογικής αρχής, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακροάσεως, καθώς η προσφεύγουσα εταιρεία δεν έλαβε γνώση των ελεγκτικών ενεργειών στις οποίες προέβη η φορολογική αρχή και όλων των εις βάρος της συλλεγόντων από αυτήν στοιχείων, προκειμένου να μπορέσει να αναπτύξει όλους εκείνους τους ισχυρισμούς για την προάσπιση των συμφερόντων της. Εάν είχε ενημερωθεί επαρκώς περί των διαπιστώσεων του ελέγχου, θα είχε προσκομίσει ενώπιον της αρμόδιας φορολογικής αρχής όλα εκείνα τα στοιχεία τα οποία ευρίσκονται στη διάθεσή της και από τα οποία αποδεικνύεται ότι οι συναλλαγές με τον εκδότη των επίδικων τιμολογίων είναι πραγματικές. Πιο συγκεκριμένα, θα είχε προσκομίσει τα επίδικα τιμολόγια με τα αποδεικτικά εξόφλησης αυτών, είτε τοις μετρητοίς, είτε με επιταγές ή δια καταθέσεως σε τραπεζικό λογαριασμό, στοιχεία για τις εγκαταστάσεις του αντισυμβαλλομένου καθώς και μαρτυρικές καταθέσεις υπαλλήλων και συνεργατών της, οι οποίοι θα επιβεβαίωναν την αλήθεια των ως άνω συναλλαγών.

Περαιτέρω, η άσκηση από μέρους της εταιρίας της ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να θεωρηθεί, ότι καλύπτει την πλημμελή τήρηση του τύπου της προηγούμενης ακροάσεως, καθώς δεν επιτρέπει τον επηρεασμό του αρμοδίου οργάνου πριν από την έκδοση της δυσμενούς πράξεως.

5^{ος} ΛΟΓΟΣ

Αναιτιολόγητη έκθεση ελέγχου

Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28 παρ. 2 και 64 του Ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 17 του Ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας), οι εκδιδόμενες από την φορολογική διοίκηση καταλογιστικές πράξεις πρέπει να περιέχουν ρητώς, σαφώς και ανενδοιάστως τα πραγματικά εκείνα περιστατικά τα οποία αυτή έλαβε υπ' όψιν της και τα οποία αιτιολογούν την έκδοσή τους. Η αιτιολογία αυτή μπορεί να μην περιλαμβάνεται στο ίδιο το σώμα της πράξης, αλλά να προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα αυτής και η οποία συγκοινοποιείται στον φορολογούμενο.

Η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, βασιζόμενη στα συμπεράσματα ελέγχου διενεργηθέντος σε άλλη επιχείρηση, και, πιο συγκεκριμένα, στον εκδότη

των φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων και χωρίς να προβεί σε έλεγχο στην έδρα της, ο οποίος θα είχε ως αποτέλεσμα την διαπίστωση εκ μέρους της ότι πράγματι έλαβε τα περιγραφόμενα στα επίδικα τιμολόγια είδη, στις ποσότητες που αναγράφονται σε αυτά, τα οποία και μεταπωλήθηκαν.

6^{ος} ΛΟΓΟΣ

Έλλειψη συμπληρωματικών στοιχείων για διενέργεια επανελέγχου

Από τον συνδυασμό των άρθρων 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994, 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 και 25 παρ. 5 του Ν. 4174/2013 – χωρίς να ασκεί επιρροή το εφαρμοσθέν από την Διοίκηση νομοθετικό καθεστώς, αφού επί του συγκεκριμένου ζητήματος δεν υπάρχει διαφοροποίηση – συνάγεται ότι ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. δύναται να προβεί στην έκδοση συμπληρωματικής καταλογιστικής πράξεως, ακόμη και εάν η αρχική έχει καταστεί οριστική όταν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιέρχονται ενώπιον του με οποιονδήποτε τρόπο, αποδεικνύεται απόκρυψη εισοδήματος, εικονικότητα φορολογικών στοιχείων κ.λ.π.

Εν προκειμένω, η φορολογική αρχή δέχεται ότι η εταιρία έχει προβεί σε περαίωση των χρήσεων 2003, 2004 και 2006 κάνοντας αποδεκτό το με αριθμό σημείωμα περαίωσης του ν. 3697/2008 (βλ. σελ. 2 της από εκθέσεως ελέγχου Κ.Β.Σ.).

Ωστόσο, καίτοι οι ως άνω χρήσεις έχουν περαιωθεί, η φορολογική αρχή :

- δεν επικαλείται, ως είχε υποχρέωση, για τη νομιμότητα της διενέργειας του υπό κρίσιν ελέγχου, την συνδρομή «συμπληρωματικών στοιχείων», νομιμοποιούντων την διενέργεια επανελέγχου στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της εταιρίας μας, για τις οριστικώς ελεγχθείσες και περαιωθείσες ήδη διαχειριστικές περιόδους,
- δεν αναφέρει ποια είναι τα συμπληρωματικά αυτά στοιχεία, προκειμένου να καθίσταται εφικτός ο έλεγχος της συνδρομής των προϋποθέσεων προσφυγής σε συμπληρωματικό έλεγχο.

7^{ος} ΛΟΓΟΣ

Παραγραφή του Δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου

Το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου ή προστίμου παρεγράφη, για το οικονομικό έτος 2004 (χρήση 2003), στις 31.12.2009, για το οικονομικό έτος 2005 (χρήση 2004), στις 31.12.2010, για το οικονομικό έτος 2006 (χρήση 2005), στις 31.12.2011, για το οικονομικό έτος 2007 (χρήση 2006), στις 31.12.2012 και για το οικονομικό έτος 2008 (χρήση 2007), παρεγράφη στις 31.12.2013.

Οι φορολογικές διατάξεις οι παρατείνουσες τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου, πρέπει να ορίζουν εξαντλητικώς τις περιπτώσεις στις οποίες εφαρμόζονται, λαμβάνοντας υπόψιν και τον εξαιρετικό χαρακτήρα αυτών, ως διατάξεων που βρίσκονται στο όριο της μη προσβολής των αρχών της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου (αρθρ. 2 παρ. 1 σε συνδυασμό με αρθρ. 5 παρ. 1 του Συντ.).

Εν προκειμένω, οι διατάξεις περί παρατάσεως του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου ή προστίμου έχουν την ίδια διατύπωση, ορίζοντας ότι οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12. κάθε έτους από το 2006 και εφεξής παρατείνονται για ένα ακόμη έτος. Σύμφωνα με την επιβαλλόμενη από το Σύνταγμα στενή γραμματική ερμηνεία των εν λόγω διατάξεων, παρατείνονται μόνον οι λήγουσες το πρώτον την 31.12 του εκάστοτε έτους προθεσμίες παραγραφής. Οι συγκεκριμένες διατάξεις δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι καταλαμβάνουν και τις περιπτώσεις όπου η προθεσμία παραγραφής έχει ήδη παραταθεί και, κατόπιν αυτής της παρατάσεως, η προθεσμία παρατείνεται εκ νέου. Εάν επιθυμούσε κάτι τέτοιο ο κοινός νομοθέτης, θα το όριζε ρητώς, όπως έχει πράξει σε άλλες παρόμοιες περιπτώσεις.

8^{ος} ΛΟΓΟΣ

Νομική πλημμέλεια στην κρίση της φορολογική αρχής περί προσφυγής σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος

Η κρίση της φορολογικής αρχής όπως αναγράφεται στην από έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του αρθρ. 68 ν. 2238/94 είναι νομικώς πλημμελής, καθώς ακόμα και εάν γίνει αποδεκτό ότι τα βιβλία και στοιχεία της εταιρίας είναι «ανεπαρκή και ανακριβή», όπως αναγράφεται στις εκθέσεις ελέγχου, κρίση την οποία ουδόλως αποδέχεται προσφεύγουσα εταιρεία, η φορολογική αρχή δεν προβαίνει σε περαιτέρω αξιολόγηση των υποτιθέμενων πλημμελειών στα βιβλία και στοιχεία, αιτιολογώντας ειδικώς και συγκεκριμένως τον λόγο για τον οποίο θεωρεί ότι οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες των βιβλίων και στοιχείων μας είναι τέτοιες, ώστε να καθίσταται αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος.

9^{ος} ΛΟΓΟΣ

Από την από έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρου 68 ν. 2238/94 προκύπτει ότι η φορολογική αρχή προσδιόρισε εξωλογιστικώς τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της εταιρίας λαμβάνοντας υπόψη «(...) *τα ακαθάριστα έσοδα αυτής* (...)». Ωστόσο, από την απλή αναφορά ως ληφθέντων υπόψιν των ακαθαρίστων εσόδων, δεν ικανοποιείται η απαίτηση του κοινού νομοθέτη περί λήψεως υπόψιν των στοιχείων που αυτός παραθέτει. Και ναι μεν η απαρίθμηση των στοιχείων αυτών στην περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 30 Ν. 2238/1994 είναι ενδεικτική, ωστόσο, δεν είναι δυνατόν να νοηθεί ότι η απαίτηση αυτή του κοινού νομοθέτη καλύπτεται από την απλή αναφορά στα ακαθάριστα έσοδα.

10^{ος} ΛΟΓΟΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν. 2238/1994, κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος, η φορολογική αρχή θα πρέπει να παραθέτει αναλυτικώς και σαφώς τους συντελεστές καθαρού κέρδους που εφαρμόζει και τις δραστηριότητες στις οποίες εφαρμόζει αυτούς.

Εν προκειμένω, από την από έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος δεν προκύπτει ο τρόπος με τον οποίο η φορολογική αρχή προσδιορίζει εξωλογιστικώς τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρίας, δημιουργώντας σύγχυση ως προς τους εφαρμοσθέντες συντελεστές καθαρού κέρδους και τον λόγο χρήσεως περισσότερων του ενός .

11^{ος} ΛΟΓΟΣ

Μη τήρηση της προβλεπόμενης στο άρθρο 30§5 του ΚΒΣ διαδικασίας

Η εκδούσα τις επίδικες πράξεις φορολογική αρχή έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία Γ' κατηγορίας της εταιρείας ως ανακριβή και προχώρησε σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της για τις υπό κρίσιν διαχειριστικές περιόδους, χωρίς, προηγουμένως, να τηρήσει την προβλεπόμενη στο άρθρο 30 παρ. 5 του Κ.Β.Σ. διαδικασία περί γνωστοποιήσεως των διαπιστώσεων του ελέγχου, ώστε, προ της εκδόσεως των προσβαλλομένων πράξεων, να ζητήσει η προσφεύγουσα εταιρία την παραπομπή του θέματος στην αρμόδια Επιτροπή. Εάν είχε δοθεί στην εταιρία η δυνατότητα αυτή, θα είχε προσκομίσει όλα τα στοιχεία τα αποδεικνύοντα την ακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων της, με αποτέλεσμα η έκβαση της υποθέσεώς της να είναι διαφορετική (μη προσφυγή σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος).

12^{ος} ΛΟΓΟΣ

Παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεως της πράξης επιβολής προστίμου λόγω μη επίδοσης σημειώματος άρθρος 36 παρ. 7 ΚΒΣ εάν ήθελε θεωρηθεί ότι η

πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ εκδόθηκε όντως επί τη βάσει του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992) και όχι επί τη βάσει του Ν. 4174/2013.

13^{ος} ΛΟΓΟΣ

Νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα πράξη της φορολογικής αρχής με την οποία επιβάλλεται ενιαίο πρόστιμο για λήψη και καταχώριση εικονικού τιμολογίου

Σύμφωνα με το α. 5 παρ. 11 του Ν. 2523/1997, η μεν λήψη εικονικού τιμολογίου αποτελεί αυτοτελή παράβαση, για την οποία επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο, η δε καταχώριση του ιδίου τιμολογίου στα βιβλία του λήπτη δεν καταλογίζεται ως ιδιαίτερη παράβαση, διαφορετική από την προηγούμενη. Εν προκειμένω, στο σώμα των υπό κρίσιν προσβαλλομένων αποφάσεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ αναγράφεται ότι αυτά εξεδόθησαν επειδή η επιχείρησή μας κατά τις επίδικες χρήσεις «ζήτησε, έλαβε και χρησιμοποίησε (...) εικονικά φορολογικά στοιχεία».

14^{ος} ΛΟΓΟΣ

Δεν καθίσταται σαφές βάσει ποίου καθεστώτος εκδόθηκαν οι υπό κρίσιν προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου. Ωστόσο, εάν ήθελε θεωρηθεί ότι εφαρμόστηκε ο κυρωτικός κανόνας της παρ. 10 περ. β' του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, οι πράξεις αυτές καθίστανται νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες, καθώς κατά τον χρόνο εκδόσεώς τους, ήτοι την, ήταν πλέον εν ισχύ ο νεότερος Ν. 4174/2013, ο οποίος, ως εκ τούτου, έπρεπε να εφαρμοσθεί. Περαιτέρω, ακόμα και εάν θεωρηθεί ότι κατά τον χρόνο εκδόσεως των προσβαλλομένων ήταν εν ισχύ παράλληλα και οι δύο νόμοι, τότε και πάλι τυγχάνει εφαρμογής ο Ν. 4174/2013, ως ευνοϊκότερος του προγενέστερου Ν. 2523/1997.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ.11 εδαφ. α' και β' του ν. **4174/2013** όπως αυτό συμπληρώθηκε με το άρθρο 50 Ν.4223/2013,ΦΕΚ Α 287/31.12.2013 και αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 8 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015) :

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Ν 2523/97, ορίζεται ότι:

«5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων.

Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.».

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 4 περίπτωση β' του άρθρου 84 του Ν 2238/94, ορίζεται ότι:

«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 ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

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 με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 περ. α και β του ν.2238/94 (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 Ν.3522/2006, (ΦΕΚ Α 276/22.12.2006) και ισχύει σύμφωνα με την περίπτ. ζ' του άρθρου 39 του ίδιου νόμου για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από την δημοσίευση του παρόντος (22.12.06) και μετά), ορίζεται ότι :

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 §§1 και 2γ' του ν.2859/2000 ορίζεται ότι :

«1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου **μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας** εφόσον:

α),

β).....,

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του ίδιου ως άνω νόμου, της οποίας το τελευταίο εδάφιο προστέθηκε με την παρ.5 άρθρ.21 Ν.3610/2007,ΦΕΚ Α 258/22.11.2007, ορίζεται ότι :

«3. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από **συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν - οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ**, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 3697/2008 "Ενίσχυση της διαφάνειας του Κρατικού Προϋπολογισμού, έλεγχος των δημόσιων δαπανών, μέτρα φορολογικής δικαιοσύνης και

άλλες διατάξεις" (Φ.Ε.Κ. 194 Α΄/25.9.2008) επήλθαν μεταβολές στις διατάξεις των άρθρων 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 του Ν. 3259/2004 "Περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών και άλλες διατάξεις" .

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9§5 εδάφια α΄ και β΄ της Εγκυκλίου Διαταγής Υπ. Οικονομικών 1098594/48115/ΔΕ-Β/ΠΟΛ.1130/02.10.2008 (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 - 11 του ν.3259/2004 σχετικά με την περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, όπως αυτές ισχύουν ύστερα από το ν. 3697/2008):

«Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων, κατά το άρθρο 7, που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. **νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994**, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.».

Επειδή, όπως ρητά αναγράφεται στη σελ. 2 της οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος «Η ελεγχόμενη έχει περαιώσει τα οικονομικά έτη 2004 έως και 2007 (Διαχειριστικές περιόδους 01/01/2003 έως 31/12/2006) με την αποδοχή του με αριθμό σημείωμα περαίωσης του ν. **3697/2008** (πράξη αποδοχής)» και προέβη στην εξόφληση αυτού.

Επειδή εν προκειμένω περιήλθαν σε γνώση της Δ.Ο.Υ. **συμπληρωματικά στοιχεία** κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του ν.4859/2000 **και συγκεκριμένα το με ημερομηνία θεώρησης δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΠΔ και η με ημερομηνία θεώρησης έκθεση επεξεργασίας της ίδιας φορολογικής αρχής, διενεργήθηκε επανέλεγχος** διαχειριστικών περιόδων 01/01/2003-31/12/2006 σύμφωνα με την υπ' αριθμ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου (επανελέγχου) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία αντικαταστάθηκε από την υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας ως άνω Δ.Ο.Υ., τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στις από οικείες εκθέσεις ελέγχου της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις διαχειριστικών περιόδων 01/01/2003-31/12/2003, 01/01/2004-31/12/2004 και 01/01/2006-31/12/2006 εκδόθηκαν την και κοινοποιήθηκαν την, ήτοι **εντός της προβλεπόμενης από τα άρθρα 84§4 ν.2238/94 και 57§2 ν.2859/2000 δεκαετούς προθεσμίας του δικαιώματος του δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση αυτών.**

Συνεπώς, όλοι οι εκ του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη αναγραφής από τον έλεγχο των «συμπληρωματικών στοιχείων».

Επειδή κατά την έννοια των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 68 του ΚΦΕ και 49§3 ν.2859/2000, «συμπληρωματικά» στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή

στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣΤΕ 279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986).

Επειδή γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμοδίου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπ' όψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣΤΕ 2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάση των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣΤΕ 588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/1981).

Επειδή ιδιαίτερος δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί **επί εικονικών τιμολογίων** η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στη διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση **ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως** (ΣΤΕ 1426/2000).

Επειδή, με την αρ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (ΠΟΛ 1100/10-4-2001) έγινε δεκτό ότι:

α) Κατά την έννοια των άρθρ. 68 παρ. 2 του ν.2238/94 και 39 παρ. 3 ν.1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παρ. 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.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με το με ημερομηνία θεώρησης δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΠΔ με συνημμένη την με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου - επεξεργασίας, η επιχείρηση «.....», με κύρια δραστηριότητα «.....», ΑΦΜ, είναι εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων. Μεταξύ των πελατών της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, προς τους οποίους εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία περιλαμβάνεται και η προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ. της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. και συγκεκριμένα στις σελ. 55 και 56 αυτής **ρητά αναφέρεται** ότι συνεπεία των **αναγραφόμενων σε αυτήν συμπληρωματικών** στοιχείων εκδόθηκε η υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68§2 του ν.2238/1994 και επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι δεν προκύπτουν τα συμπληρωματικά στοιχεία βάσει των οποίων διενεργήθηκε επανέλεγχος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί πραγματοποίησης των συναλλαγών και περί καλής πίστης

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18§2 του ν.186/1992 :

«2. Κάθε έγγραφη στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να **στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού** ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Επειδή στην παράγραφο 9 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ (π.δ. 186/92) ορίζεται ότι :

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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 σύμφωνα με άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/97 :

«4. Εικονικά είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό 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 επιτηδεύματός 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 όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία 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 αντισυμβαλλομένου 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 (ΣΤΕ 506/08-02-2012).

Επειδή 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 επιτηδευμάτος 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 πραγματοποίησής 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, όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, η κρίση περί της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, προήλθε κατόπιν του συνόλου των διαπιστώσεων, τόσο του διενεργηθέντος ελέγχου από το ΣΔΟΕ Π.Δ. στην εκδότρια αυτών επιχείρηση που αναγράφονται στην από έκθεση επεξεργασίας των ελεγκτών του ΣΔΟΕ Π.Δ., όσο και του συνόλου των διαπιστώσεων το ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. στην προσφεύγουσα – λήπτρια επιχείρηση.

Συγκεκριμένα, **από τον διενεργηθέντα από το ΣΔΟΕ Π.Δ. έλεγχο στην εκδότρια επιχείρηση «.....», ΑΦΜ, και σύμφωνα με την από έκθεση επεξεργασίας των ελεγκτών του ΣΔΟΕ Π.Δ., προκύπτει ότι η εν λόγω επιχείρηση είναι εκδότης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων. Από τα αναφερόμενα στην επισυναπτόμενη έκθεση του ΣΔΟΕ Π.Δ. η εκδότρια επιχείρηση :**

- εγκατέλειψε την έδρα από το 1990, **χωρίς να δηλώσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μεταφορά της έδρας σε άλλη διεύθυνση,**
- δεν είχε αγορές εμπορευμάτων, ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και εισαγωγές από τρίτες χώρες,
- δεν απασχολούσε προσωπικό το οποίο θα μπορούσε να πραγματοποιήσει τις εργασίες που αναφέρονται στα ΤΠΥ που εξέδωσε,
- έχει υποβάλει ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, εκκαθαριστικές και περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ με σκοπό την θεώρηση στοιχείων,
- δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών για καμία από τις ελεγχόμενες χρήσεις,
- οι επιταγές με τις οποίες φέρεται να εξοφλήθηκαν σε μεγάλο ποσοστό τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση προς την εισπράχθηκαν από υπαλλήλους της λήπτριας επιχείρησης, δηλαδή τα χρήματα επέστρεψαν στην επιχείρηση..... που εξέδωσε τις εν λόγω επιταγές σε διαταγή της εκδότριας επιχείρησης.

Επιπλέον, **από τον διενεργηθέντα από την Δ.Ο.Υ. έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρεία** προκύπτουν με επαρκή στοιχεία, με σαφήνεια και πληρότητα, τα πραγματικά περιστατικά βάσει των οποίων διαπιστώθηκε η ανυπαρξία των συναλλαγών και η λήψη των επίμαχων εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, καθόσον στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι :

- Την ο έλεγχος μετέβη στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης. Κατόπιν του με αριθμ. πρωτ. αιτήματος χορήγησης των τηρηθέντων κατά τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2003-31/12/2003, 01/01/2004-31/12/2004, 01/01/2005-31/12/2005 και 01/01/2006-31/12/2006 βιβλίων και στοιχείων εντός τακτής προθεσμίας πέντε (5) ημερών, η ελεγχόμενη επιχείρηση εντός της ταχθείσης προθεσμίας έθεσε στη διάθεση του ελέγχου μόνο το βιβλίο απογραφών και ισολογισμού με ΑΠΘ και κανένα άλλο βιβλίο ή στοιχείο δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου από την ελεγχόμενη επιχείρηση, που να αφορά τις ελεγχόμενες χρήσεις.
- Η χρησιμοποίηση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων προκύπτει από τις υποβληθείσες από την ελεγχόμενη επιχείρηση συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών ετών 2003, 2004 και 2006. Επίσης από το βιβλίο απογραφών και ισολογισμού ΑΠΘ στη σελ. 25 στην απογραφή χρήσης 2003 εμφανίζεται ο ως προμηθευτής της ελεγχόμενης επιχείρησης.
- Από τις προσκομιζόμενες φωτοτυπίες των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων διαπιστώθηκε ότι αφορούν την αγορά ορειχάλκινων προϊόντων και προϊόντων αλουμινίου, όπως χερούλια καθισμάτων, θήκες τζαμιών, υλικά όπως προβολείς, λάμπες, καλώδια, ασφάλειες καθώς και την παροχή υπηρεσιών. Ο εκδότης δεν είχε τη δυνατότητα να πωλήσει τα εν λόγω εμπορεύματα, ούτε να παράσχει τις υπηρεσίες που αναγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, καθόσον όπως αναφέρθηκε ανωτέρω δεν διέθετε εγκαταστάσεις, δεν απασχολούσε προσωπικό και δεν είχε πραγματοποιήσει αγορές.
- Οι φωτοτυπίες των προσκομιζόμενων από την ελεγχόμενη επιχείρηση επιταγών της Τράπεζας, που εξέδωσε προς τον, φέρουν ποσά κατά πολύ μικρότερα από το σύνολο των ποσών των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα προκύπτει δυσαναλογία μεταξύ των συγκρινόμενων ποσών, όπως αυτή απεικονίζεται στον κάτωθι πίνακα :

ΧΡΗΣΗ 2003		
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΛΗΦΘΕΝΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΠΛΕΟΝ ΦΠΑ)	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΕΠΙΚΑΛΟΥΜΕΝΩΝ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ
88.976,58 €	6.529,00 €	82.447,58 €
ΧΡΗΣΗ 2004		
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΛΗΦΘΕΝΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΠΛΕΟΝ ΦΠΑ)	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΕΠΙΚΑΛΟΥΜΕΝΩΝ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ
39.533,40 €	3.051,00 €	36.482,40 €

- Παρά το γεγονός ότι στο υπόμνημά που υπέβαλε η ελεγχόμενη εταιρεία κατά τη διάρκεια του ελέγχου αναφέρει την προσκόμιση εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος συμπληρωματικών στοιχείων (αντίγραφα και άλλων επιταγών μετά από αιτήματά της σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα), όμως μέχρι τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου δεν προσκόμισε κανένα νέο στοιχείο προκειμένου αυτό να ληφθεί υπόψη και να αξιολογηθεί από τον έλεγχο. Συνεπώς, η έκδοση των προσκομιζόμενων επιταγών από την ελεγχόμενη επιχείρηση δεν στοιχειοθετεί την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών.
- Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο μεταξύ των φωτοτυπιών, των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων από τον προς την ελεγχόμενη επιχείρηση, οι οποίες προσκομίστηκαν στον έλεγχο με το απαντητικό υπόμνημα αυτής και του από δελτίου πληροφοριών που εστάλη από το Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΔ στη Δ.Ο.Υ.,

προκύπτει ότι αναγραφόμενη αξία των επίμαχων ληφθέντων φορολογικών στοιχείων για τις χρήσεις 2003 και 2004, στο δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ ΠΔ αποτελεί το σύνολο της καθαρής αξίας και του αναλογούντος σε αυτή ΦΠΑ (75.403,88 € για τη χρήση 2003 και 33.502,88 € για τη χρήση 2004) και είναι η αξία που περιλαμβάνεται στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών – πελατών των οικείων ετών. Συνεπώς, ο έλεγχος δέχεται ότι στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών που υπεβλήθησαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση για τις χρήσεις 2003 και 2004 αναφέρεται όχι η καθαρή αξία των επίμαχων τιμολογίων, αλλά το σύνολο της καθαρής αξίας και του αναλογούντος σε αυτή Φ.Π.Α..

Ως εκ τούτου, βάσει των ανωτέρω εκτεθέντων οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας ότι υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω έλλειψης αποδείξεων και ότι η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση των αμφισβητούμενων πράξεων, βασιζόμενη μόνο στα συμπεράσματα ελέγχου διενεργηθέντος στον εκδότη των φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων, χωρίς να προβεί σε έλεγχο στην έδρα της προσφεύγουσας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στην οικεία έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη Κ.Β.Σ. υπάρχει πραγματική διαπίστωση από τη φορολογική αρχή των αποδιδόμενων παραβάσεων, όπως καταγράφεται στην ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου, με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, αφού εκθέτει σε αυτή, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία και συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση των διαπιστωθεισών παραβάσεων, **ήτοι την μη πραγματοποίηση των φερόμενων με τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία συναλλαγών.**

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί έλλειψης αιτιολογίας από τη φορολογική αρχή, αβασίμως προβάλλονται.

Επειδή οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας ότι οι επίμαχες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν με τον απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι, καθόσον ουδέν σχετικό αποδεικτικό στοιχείο προσκόμισε τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή που να τροποποιεί το πόρισμα του ελέγχου και να στοιχειοθετεί τον πραγματικό χαρακτήρα της συναλλαγής ή την καλή πίστη της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι οι αναφερόμενες στα επίμαχα τιμολόγια εργασίες ηλεκτροστατικής βαφής και αμμοβολής πραγματοποιήθηκαν σε οχήματα, τα οποία είχε αγοράσει από την με σκοπό την επισκευή τους και την μεταπώλησή τους στη συνέχεια, αλυσιτελώς προβάλλεται καθόσον η επίκληση αγοράς οχημάτων ουδόλως αποδεικνύει τη διενέργεια των επίμαχων συναλλαγών που αφορούσαν σε παροχή υπηρεσίας από την επιχείρηση «.....» και οι οποίες κρίθηκαν εικονικές.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακρόασης

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 66§1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι :
«Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. **Για**

όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 62 §§§ 2, 3, 4 του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι :

« 2.Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:

α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοση της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 28 §§ 1 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση 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.

Επειδή ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ. **εντολής ελέγχου** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., (η οποία αντικατέστησε την με α/α εντολή). Εν συνεχεία, όπως αναγράφεται στη σελ. 56 της οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Β.Σ., την η προσφεύγουσα κλήθηκε εγγράφως από την φορολογική αρχή με το με αριθμ. κοινοποιηθέν σχετικό Σημείωμα Διαπιστώσεων (Άρθρων 28 και 62 του Ν. 4174/2013), με το οποίο ο έλεγχος της γνωστοποίησε τις διαπιστώσεις και τα αποτελέσματα του ελέγχου, όπως εντός της προβλεπόμενης εκ του νόμου προθεσμίας είκοσι (20) ημερών διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου. Μαζί με το παραπάνω σημείωμα διαπιστώσεων επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα οι οικείες προσωρινές πράξεις. **Η ελεγχόμενη επιχείρηση ανταποκρινόμενη στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. με το με αριθμ. πρωτ. έγγραφό της, τις απόψεις της ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, τις οποίες ο έλεγχος έλαβε υπ' όψιν του.**

Επομένως, βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι δεν κλήθηκε να εκφέρει τις περί αντιθέτου απόψεις της κατά παράβαση της παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος, σε καμία περίπτωση δεν ευσταθεί, καθόσον η προσφεύγουσα εταιρεία σε κάθε περίπτωση είχε λάβει γνώση των αποδιδόμενων παραβάσεων με το με αριθμ. κοινοποιηθέν σχετικό Σημείωμα Διαπιστώσεων (Άρθρων 28 και 62 του Ν. 4174/2013), όπως άλλωστε και η ίδια συνομολογεί στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 28 §§ 1 του Ν 4174/2013 **ο ίδιος ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.** Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας

εταιρείας ότι η φορολογική αρχή δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της προηγούμενης ακροάσεως, καθώς η προσφεύγουσα δεν έλαβε γνώση των ελεγκτικών ενεργειών στις οποίες προέβη η φορολογική αρχή και όλων των εις βάρος της συλλεγόντων από αυτήν στοιχείων, προκειμένου να μπορέσει να αναπτύξει όλους εκείνους τους ισχυρισμούς για την προάσπιση των συμφερόντων της, αβασίμως προβάλλεται.

Επειδή η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171§§1 & 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Συνεπώς, από τα πραγματικά περιστατικά, όπως αυτά αναγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις Κ.Β.Σ. καθώς επίσης από τα αναγραφόμενα στις σελ. 62-68 αυτής προκύπτει ότι κατά τη διάρκεια του έλεγχου ζητήθηκαν από τον έλεγχο τα στοιχεία εκείνα που θα καθιστούσαν δυνατή τη διενέργεια των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων και ο έλεγχος έλαβε υπ'όψιν του όσα στοιχεία τέθηκαν στη διάθεσή του. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου παρασχεθήκαν στην ελεγχόμενη όλες οι πληροφορίες που ζητήθηκαν και σε όλα τα στάδια του ελέγχου η ελεγχόμενη είχε πλήρη ενημέρωση για την πορεία αυτού.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι εάν είχε ενημερωθεί επαρκώς περί των διαπιστώσεων του ελέγχου θα είχε τη δυνατότητα να προσκομίσει όλα εκείνα τα στοιχεία (είτε τοις μετρητοίς, είτε με επιταγές ή δια καταθέσεως σε τραπεζικό λογαριασμό, στοιχεία για τις εγκαταστάσεις του αντισυμβαλλομένου καθώς και μαρτυρικές καταθέσεις υπαλλήλων και συνεργατών της, οι οποίοι θα επιβεβαίωναν την αλήθεια των ως άνω συναλλαγών) τα οποία ευρίσκοντο στη διάθεσή της και από τα οποία αποδεικνύεται ότι οι επίμαχες συναλλαγές είναι πραγματικές, αβασίμως προβάλλεται.

Ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας περί :

- σύγχυσης ως προς το εφαρμοσθέν νομοθετικό καθεστώς και
- περί μη έκδοσης του σημειώματος του 36 παρ.7 του ΚΒΣ

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 :

«1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.

Επειδή, η διαδικασία του ελέγχου έλαβε χώρα εφαρμοζομένων των ισχυουσών διατάξεων των άρθρων 28 και 62 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ), όπως ρητά προβλέπεται κατ'άρθρο 66 παρ. 1 του ιδίου νόμου και συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι η φορολογική αρχή παρέλειψε να εκδώσει σημείωμα του 36 παρ.7 του ΚΒΣ, αβασίμως προβάλλεται.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί νομικής πλημμέλειας των προσβαλλόμενων πράξεων προστίμου Κ.Β.Σ. λόγω εφαρμογής ενιαίου προστίμου για λήψη και καταχώριση των επίμαχων εικονικών τιμολογίων

Επειδή από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν παραβάσεις λήψης και χρησιμοποίησης στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας των επίμαχων εικονικών στο

σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, πλην όμως καταλογίσθηκε παράβαση και επιβλήθηκε πρόστιμο μόνο για τη λήψη των εικονικών στοιχείων (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§11 εδάφιο 3ο του ν. 2523/1997), ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας είναι αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτές, καθόσον καθώς κατά τον χρόνο εκδόσεώς τους, ήτοι την, ήταν πλέον εν ισχύ ο νεότερος Ν. 4174/2013 και όχι ο κυρωτικός κανόνας της παρ. 10 περ. β' του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 περ. β του άρθρου 5 ν.2523/1997 :

«Η έκδοση πλαστών η εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών , καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών η εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου η καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανόμενου του ΦΠΑ , εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των 880 €».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66§30 του ν.4174/2013 :

«30. Ειδικά οι διατάξεις των άρθρων του Κεφαλαίου 10 του Κώδικα ισχύουν για τις παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία ισχύος αυτού **με εξαίρεση την παράγραφο 2 του άρθρου 55, το οποίο ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από τη δημοσίευση του παρόντος.** Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 και η παράγραφος 1 του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος».

Επειδή βάσει των ανωτέρω διατάξεων οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. διαχειριστικών περιόδων 01/01/2003-31/12/2003, 01/01/2004-31/12/2004 και 01/01/2006-31/12/2006 ορθώς εκδόθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 του ν.2523/1997.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 66§48 του ν.4174/2013, όπως αυτή προστέθηκε με την υποπαρ.Δ.2 περ.23 άρθρου πρώτου Ν.4254/2014, με ισχύ από την 1.1.2014 και εξακολουθούσε να ισχύει κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων ορίζεται ότι :

«48.Για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31.12.2013, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης τους, και το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του ν. 2523/1997, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 6 του ίδιου νόμου, εφόσον ο φορολογούμενος, με δήλωση του προς τον Προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη επιβολής προστίμου, εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της, αποδεχθεί ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων που αναφέρονται σε αυτή και καταβάλει, ταυτόχρονα, τουλάχιστον ποσοστό 40% της συνολικής οφειλής, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της αποδοχής. Ειδικά για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως τις 26.7.2013 και για τις οποίες το σχετικό πρόστιμο υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997, εφαρμόζονται, υπό τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα. Οι διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και για υποθέσεις για τις οποίες ο φορολογούμενος έχει ασκήσει εμπρόθεσμη ενδικοφανή ή δικαστική προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή διοικητικού δικαστηρίου πρώτου βαθμού και οι οποίες δεν έχουν εξεταστεί ή συζητηθεί, εφόσον η δήλωση αποδοχής της πράξης γίνει εντός αποκλειστικής εξήντα ημερών από την δημοσίευση του παρόντος. Ποσά τα οποία έχουν καταβληθεί, δεν

επιστρέφονται λόγω της εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας παραγράφου. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, αμφισβητήσει την νομιμότητα της αποδοχής, η πράξη και οι έννομες συνέπειες της αναβιώνουν και ήδη καταβληθέντα ποσά δεν επιστρέφονται.»

Επειδή από τα δεδομένα του φυσικού φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής που διαβιβάστηκε στην Υπηρεσία μας από τη Δ.Ο.Υ. προκύπτει ότι η προσφεύγουσα, μετά την κοινοποίηση στις των προσβαλλόμενων πράξεων δεν υπέβαλε δήλωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.4174/2013 και συνεπώς δεν πληρούνται οι τιθέμενες από τις διατάξεις του άρθρου 66§48 του ν.4174/2013 προϋποθέσεις για υπαγωγή στις ευνοϊκές διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Ν. 4174/2013.

Επειδή εν συνεχεία με τις διατάξεις των παρ. 3 & 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ορίζεται ότι:

«3. 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.....:

4. Οι διατάξεις της παραγράφου 3 εφαρμόζονται και για εκκρεμείς υποθέσεις. Ως εκκρεμείς υποθέσεις, νοούνται οι υποθέσεις οι οποίες, κατά την κατάθεση του παρόντος, εκκρεμούν ενώπιον της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή

δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται και οι υποθέσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί οριστική δικαστική απόφαση αλλά προδικαστική απόφαση και δεν έχει γίνει εκ νέου συζήτηση της υπόθεσης. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 απαιτείται ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής, για την υπαγωγή στις ανωτέρω διατάξεις του συνόλου των παραβάσεων κάθε πράξης ή απόφασης της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή του δικαστηρίου, και καταβολή του συνόλου της οφειλής, που προκύπτει μετά την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3, άμεσα ή το αργότερο εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, άλλως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3.

Η δήλωση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας ενενήντα (90) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος ή την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της πράξης ή της απόφασης, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα ανωτέρω. Στις περιπτώσεις που η υπόθεση εκκρεμεί ενώπιον των δικαστηρίων, με την ως άνω δήλωση αποδοχής συνυποβάλλεται και σχετική βεβαίωση του αρμόδιου δικαστηρίου ότι η υπόθεση δεν έχει συζητηθεί και δήλωση παραίτησης από το σχετικό δικόγραφο ή δικαίωμα.

Ποσά που έχουν καταβληθεί δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται, λόγω εφαρμογής της παρούσας παραγράφου.»

Επειδή στην ΠΟΛ 1252/2015 «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)» στην παραγρ. 15 «Μεταβατικές διατάξεις Ν. 4337/2015» μεταξύ άλλων αναγράφεται ότι:

«Με το άρθρο 7 του Ν. 4337/2015 τέθηκαν απαραίτητες μεταβατικές διατάξεις προς τον σκοπό της εφαρμογής των τροποποιήσεων των διατάξεων περί προστίμων του ΚΦΔ που έγιναν με το άρθρο 3 του Ν. 4337/2015. Ειδικότερα:

- α).....
β) `Άρθρο 7 παρ. 3, 4 και 5

.....
Με την παράγραφο 4 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 3 (ευνοϊκότερο καθεστώς) και σε εκκρεμείς υποθέσεις, ανάλογα με το στάδιο στο οποίο βρίσκονταν στις 12.10.2015 (ημερομηνία κατάθεσης του Ν.4337/2015), στις οποίες είχαν επιβληθεί τα πρόστιμα των άρθρων 5 Ν. 2523/1997 ή 55 του ΚΦΔ. Για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής θεωρούνται εκκρεμείς οι υποθέσεις:

- Για τις οποίες στις 12.10.2015 είχαν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις επιβολής προστίμων (Π.Ε.Π.) αλλά δεν είχαν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο,

- **Για τις οποίες στις 12.10.2015 δεν είχε παρέλθει η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης,**

- Οι οποίες στις 12.10.2015 εκκρεμούσαν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται και οι υποθέσεις για τις οποίες δεν είχε εκδοθεί οριστική δικαστική απόφαση αλλά

προδικαστική απόφαση και δεν είχε γίνει εκ νέου συζήτηση της υπόθεσης.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται εφόσον ο φορολογούμενος:

- υποβάλει στον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ανέκκλητη δήλωση, με την οποία αποδέχεται ανεπιφύλακτα το σύνολο των παραβάσεων κάθε πράξης ή απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή του δικαστηρίου, εντός ενενήντα (90) ημερών από τη δημοσίευση του Ν. 4337/2015 (17.10.2015) δηλαδή έως την 15.1.2016, ή από την κοινοποίηση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ή σε περίπτωση που έχει ασκηθεί εμπρόθεσμη ενδικοφανής προσφυγή, από την κοινοποίηση της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή από την πάροδο της προθεσμίας σιωπηρής απόρριψής της ή, σε περίπτωση που έχει ασκηθεί εμπρόθεσμο ένδικο βοήθημα ή μέσο εκ των ανωτέρω αναφερομένων, από την κοινοποίηση της απόφασης του δικαστηρίου, κατά περίπτωση.

Στις περιπτώσεις που η υπόθεση εκκρεμεί ενώπιον των δικαστηρίων, αλλά δεν έχει ακόμη συζητηθεί ή έχει συζητηθεί και έχει εκδοθεί προδικαστική απόφαση χωρίς να έχει ακόμη γίνει εκ νέου συζήτηση της υπόθεσης, συνυποβάλλεται και σχετική βεβαίωση του αρμόδιου δικαστηρίου ότι η υπόθεση δεν έχει συζητηθεί και δήλωση παραίτησης από το σχετικό δικόγραφο ή δικαίωμα.

- καταβάλει, ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, ή το αργότερο εντός δύο (2) εργασίμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, το σύνολο της οφειλής που προκύπτει μετά τον επανυπολογισμό του προστίμου με το ευνοϊκότερο καθεστώς. Διευκρινίζεται ότι, σε περίπτωση που ο αιτών δεν καταβάλει το σύνολο της οφειλής του εντός της ανωτέρω προθεσμίας, μπορεί να υποβάλει εκ νέου αίτηση έως την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της.

Επισημαίνεται ότι ποσά που τυχόν έχουν καταβληθεί πλέον αυτών που τελικά προκύπτουν με το ευνοϊκότερο καθεστώς που έχουν καταβληθεί δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται, λόγω εφαρμογής της παραγράφου αυτής.

Τα ανωτέρω πρόστιμα των περιπτώσεων α' έως στ' εφαρμόζονται και για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 (άρθρο 7 παρ. 5 Ν. 4337/2015).

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί εκπρόθεσμης έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 28 § 2 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι:

«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 εμπειριστατωμένα 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 η ανωτέρω τεθείσα από τις διατάξεις του άρθρ. 28 του ν.4174/2013 προθεσμία του ενός μηνός για έκδοση της οριστικής πράξης δεν είναι αποκλειστική αλλά ενδεικτική και ως εκ τούτου δεν δεσμεύει τα όργανα της διοίκησης, αλλά ούτε και επιφέρει ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων. Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός αβασίμως προβάλλεται.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας ότι παρανόμως ο έλεγχος απέρριψε τα βιβλία και στοιχεία αυτής.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' εδάφια πρώτο και δεύτερο της παρ.2 του άρθρου 30 του ν. 2238/94: «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 της 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 με τις διατάξεις του άρθρου 30§2 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92) ορίζεται ότι :

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

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 περ. γ' και στ' του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92) ορίζεται ότι :

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

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.»

Επειδή με τις διατάξεις του προτελευταίου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 30§4 ορίζεται ότι :

- Ισχύς μέχρι 14/12/2004

«Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.».

- **Ισχύς από 14/12/2004 μέχρι 22/12/2006** (όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 20§15 ν.3296/2004 (ΦΕΚ Α 253/14.12.2004) με έναρξη ισχύος σύμφωνα με το άρθρο 33 περ. ι' του ιδίου νόμου, από τη δημοσίευση του νόμου αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 14/12/2004. Με την παρ. 21 του άρθρου 20 του ν.3296/2004 ως επιεικέστερη διάταξη εφαρμόζεται και για τα ανέλεγκτα έτη.) :

«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.»

- **Ισχύς από 22/12/2006** (όπως αυτό αντικαταστάθηκε με την παρ.6 άρθρ.31 ν.3522/2006 (ΦΕΚ Α 276/22.12.2006) με έναρξη ισχύος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 περ. ιγ' του ιδίου νόμου από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 22/12/2006 :

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

Επειδή με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου περ. α' και β' του άρθρου 30§7 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92) ορίζεται ότι :

- **Ισχύς μέχρι 22/12/2006** (όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με την παρ. 5 άρθρ.7 Ν 3052/2002 (ΦΕΚ Α 221/24.9.2002) με έναρξη ισχύος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ιδίου νόμου από τη δημοσίευση αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 24/09/2002) :

«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 3.500 ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και 150.000 ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των 18.000 ευρώ για ακαθάριστα έσοδα από 150.001 ευρώ έως και 1.500.000 ευρώ.»

- **Ισχύς από 22/12/2006** (όπως αυτές τροποποιήθηκαν με την παρ. 8 άρθρου 31 του ν.3522/2006 με έναρξη ισχύος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 περ. ιγ' του ιδίου νόμου από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 22/12/2006. Με το άρθρο 35§1 του ν.3522/2006 ως επιεικέστερη διάταξη εφαρμόζεται και για τα ανέλεγκτα έτη.) :

«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.»

Επειδή με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου περ. ε' του άρθρου 30§7 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92) ορίζεται ότι :

«Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α).....,

β).....,
γ).....,
δ).....,

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.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 30§8 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92), όπως προστέθηκαν με το άρθρο 7§6 ν.3052/2002, (ΦΕΚ Α 221/24.9.2002) με έναρξη ισχύος σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου από τη δημοσίευση του νόμου αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 24/09/2002, ορίζεται ότι :

«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 με τις διατάξεις του άρθρου 30§9 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92), όπως προστέθηκαν με το άρθρο 7§6 ν.3052/2002, (ΦΕΚ Α 221/24.9.2002) με έναρξη ισχύος σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου από τη δημοσίευση του νόμου αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 24/09/2002, ορίζεται ότι :

«9. Οι νέες διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 όπου προβλέπουν επιεικέστερη μεταχείριση, καθώς και οι διατάξεις της παραγράφου 7 εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που μέχρι τη δημοσίευση του

παρόντος νόμου δεν έχουν ελεγχθεί, καθώς και για εκείνες που έχουν ελεγχθεί και δεν έχουν περαιωθεί οριστικά με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή εκκρεμεί η συζήτηση προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και του ΣτΕ. Για τις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των δικαστηρίων αυτών, οι ενδιαφερόμενοι μπορούν με αίτησή τους, που υποβάλλεται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εντός ανατρεπτικής προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος να ζητήσουν τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, ακολουθούμενης της διαδικασίας του ν.δ. 4600/1966 (ΦΕΚ 242 Α').

Αν δεν επιτευχθεί η διοικητική επίλυση της διαφοράς, οι υποθέσεις αυτές κρίνονται με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις.»

Επειδή από τον διενεργηθέντα έλεγχο και ως προς την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία υπέπεσε στις κάτωθι παραβάσεις:

α) λήψης στη χρήση 2003 δεκατριών (13) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 63.901,60 € πλέον Φ.Π.Α. 11.502,28 €.

β) λήψης στη χρήση 2004 πέντε (5) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 28.392,27 € πλέον Φ.Π.Α. 5.110,61 € και

γ) λήψης στη χρήση 2006 ενός (1) εικονικού στο σύνολό του φορολογικού στοιχείου εκδόσεως του ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 2.358,24 € πλέον Φ.Π.Α. 448,07€.

Επειδή υφίστανται στο αρχείο της Δ.Ο.Υ. οι κάτωθι παραβάσεις :

- Μη τήρηση του βιβλίου Ισοζυγίου Γεν. Αναλ. Καθολικών στη χρήση 2003 (ΑΕΠ). Η ελεγχόμενη συμβιβάστηκε για την εν λόγω παράβαση με την α/α πράξη διοικητικής επίλυσης διαφοράς.

- Μη τήρηση του βιβλίου Ισοζυγίου Γεν. Αναλ. Καθολικών στη χρήση 2004 (ΑΕΠ). Η ελεγχόμενη συμβιβάστηκε για την εν λόγω παράβαση με την α/α πράξη διοικητικής επίλυσης διαφοράς.
- Μη τήρηση του βιβλίου Ισοζυγίου Γεν. Αναλ. Καθολικών στη χρήση 2006 (ΑΕΠ). Η ελεγχόμενη συμβιβάστηκε για την εν λόγω παράβαση με την α/α πράξη διοικητικής επίλυσης διαφοράς.

Οι εν λόγω παραβάσεις της μη τήρησης του βιβλίου Ισοζυγίου Γεν. Αναλ. Καθολικών για τις χρήσεις 2003, 2004 και 2006, καταλογίστηκαν, καθόσον όπως προκύπτει από την από με ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. η προσφεύγουσα εταιρεία δεν είχε θεωρήσει βιβλίο Ισοζυγίου Γεν. Αναλ. Καθολικών για τις εν λόγω χρήσεις.

Επειδή, κατόπιν του με αριθμ. πρωτ. πρωτ. αιτήματος της Δ.Ο.Υ. για χορήγηση των τηρηθέντων κατά τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2003-31/12/2003, 01/01/2004-31/12/2004, 01/01/2005-31/12/2005 και 01/01/2006-31/12/2006 βιβλίων και στοιχείων εντός τακτής προθεσμίας πέντε (5) ημερών, η ελεγχόμενη επιχείρηση εντός της ταχθείσης προθεσμίας έθεσε στη διάθεση του ελέγχου μόνο το βιβλίο απογραφών και ισολογισμού με ΑΠΘ και κανένα άλλο βιβλίο ή στοιχείο δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου από την ελεγχόμενη επιχείρηση, που να αφορά τις ελεγχόμενες χρήσεις και συνεπώς καθίσταται αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή δεδομένου ότι για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2003 η συνολική καθαρή αξία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων που κρίθηκαν από τον διενεργηθέντα έλεγχο εικονικά ως προς την συναλλαγή ανέρχεται σε ποσοστό 15,8% επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης {63.901,60/403.976,73} σε συνδυασμό με το γεγονός ότι υφίσταται παράβαση της μη τήρησης του βιβλίου Ισοζυγίου Γεν. Αναλ. Καθολικών λόγω μη θεώρησης αυτού για την εν λόγω χρήση με αποτέλεσμα να καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος ο λογιστικός έλεγχος των φορολογικών υποχρεώσεων και η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, ορθώς ο επανέλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και ορθώς προέβη στο προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών οικον. έτους 2004 εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 § 2 περίπτωση γ' και 32 § 2 του Ν 2238/94 αντίστοιχα.

Επειδή δεδομένου ότι για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004, η συνολική καθαρή αξία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων που κρίθηκαν από τον διενεργηθέντα έλεγχο εικονικά ως προς την συναλλαγή ανέρχεται σε ποσοστό 7,59% επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης {28.392,27/374.115,62}, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι υφίσταται παράβαση της μη τήρησης του βιβλίου Ισοζυγίου Γεν. Αναλ. Καθολικών λόγω μη θεώρησης αυτού για την εν λόγω χρήση με αποτέλεσμα να καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος ο λογιστικός έλεγχος των φορολογικών υποχρεώσεων και η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, ορθώς ο επανέλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και ορθώς προέβη στο προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών των οικον. έτους 2005 εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 § 2 περίπτωση γ' και 32 § 2 του Ν 2238/94 αντίστοιχα.

Επειδή δεδομένου ότι για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006, η συνολική καθαρή αξία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων που κρίθηκαν από τον διενεργηθέντα έλεγχο εικονικά ως προς την συναλλαγή ως προς την συναλλαγή ανέρχεται σε ποσοστό μόλις 1% επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης {2.358,24/234.905,38}, πλην όμως υφίσταται

παράβαση της μη τήρησης του βιβλίου Ισοζυγίου Γεν. Αναλ. Καθολικών λόγω μη θεώρησης αυτού για την εν λόγω χρήση με αποτέλεσμα να καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος ο λογιστικός έλεγχος των φορολογικών υποχρεώσεων και η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, ορθώς ο επανέλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και ορθώς προέβη στο προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών των οικον. έτους 2007 εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 § 2 περίπτωση γ' και 32 § 2 του Ν 2238/94 αντίστοιχα.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας ότι στην από οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος δεν προκύπτει ο τρόπος με τον οποίο η φορολογική αρχή προσδιορίζει εξωλογιστικώς τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρίας, δημιουργώντας σύγχυση ως προς τους εφαρμοσθέντες συντελεστές καθαρού κέρδους και τον λόγο χρήσεως περισσότερων του ενός.

Επειδή στη σελ. 88 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ρητά αναφέρονται οι εφαρμοσθέντες μοναδικοί συντελεστές Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.) που αντιστοιχούν σε κάθε δραστηριότητα της προσφεύγουσας εταιρείας στις δε σελ. 86-91 αναγράφεται ο τρόπος υπολογισμού των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών των οικονομικών ετών 2004, 2005 και 2006 εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Ν 2238/94 αντίστοιχα και συνεπώς όλοι οι εκ του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας αβασίμως προβάλλονται.

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του ν.2859/2000 :

«1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

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

Επειδή η διαφορά φόρου (Φ.Π.Α.) προέκυψε από τον επαναπροσδιορισμό κατά τον έλεγχο των φορολογητέων εκροών και του αναλογούντος φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2859/2000 δεδομένου ότι τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος για τις χρήσεις 2003, 2004 και 2006 κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή, καθώς επίσης και από τη μη αναγνώριση των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών κατά το μέρος της αξίας των ληφθέντων εικονικών και μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων και του αναλογούντος φόρου αυτών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του ν.2523/97 ορίζεται ότι :

«1. 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, ο προσφεύγων διενήργησε έκπτωση φόρου ποσού με βάση εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ, για τις χρήσεις 2003, 2004 και 2006 , κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32§1 ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) και συνεπώς ορθώς επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμα άρθρου 6 ν. 2523/97 για τα εν λόγω έτη.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη εφαρμογής του άρθρου 30§5 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30§5 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), όπως αυτό αντικαταστάθηκε με την παρ.16 άρθρ.20 Ν.3296/2004,ΦΕΚ Α 253/14.12.2004 :

«Η απόρριψη των βιβλίων και των στοιχείων των επιτηδευματιών **που ελέγχονται από το Διαπεριφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο (Δ.Ε.Κ.) Αθηνών ή Θεσσαλονίκης**, στα οποία διαπιστώθηκαν πράξεις ή παραλείψεις οι οποίες κατά την κρίση της ελεγκτικής αρχής συνιστούν ανεπάρκειες ή ανακρίβειες, όπως αυτές προσδιορίζονται από το άρθρο αυτό μπορεί να κριθεί, μετά από αίτηση του επιτηδευματία από πενταμελή επιτροπή, πριν από την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ή της πράξης. Στην περίπτωση αυτή ο προϊστάμενος του (Δ.Ε.Κ.) υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Ο επιτηδευματίας δικαιούται, εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος, να ζητήσει την κρίση της Επιτροπής, η οποία αποφαινεται εντός δύο μηνών, με αιτιολογημένη απόφασή της, αν οι ανεπάρκειες ή ανακρίβειες που αναφέρονται στο σημείωμα συνεπάγονται απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Η Επιτροπή μπορεί να διατάσσει συμπληρωματικό έλεγχο για διευκρίνιση των λόγων για τους οποίους ζητείται η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων. Η απόφαση της Επιτροπής είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της ελεγκτικής αρχής.

Επειδή οι επικαλούμενες από την προσφεύγουσα εταιρεία ως άνω διατάξεις του άρθρου 30 §5 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), δεν εφαρμόζονται εν προκειμένω, καθόσον ο έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. και συνεπώς δεν υφίσταται σχετική υποχρέωση της φορολογικής αρχής.

Επειδή, οι διαπιστώσεις των οικείων εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**

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

Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2003

Πρόστιμο άρθρου 5§10 περ. β' του Ν 2523/97 : Ποσό 127.803,20 €

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2004

Πρόστιμο άρθρου 5§10 περ. β' του Ν 2523/97 : Ποσό 56.784,54 €

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2006

Πρόστιμο άρθρου 5§10 περ. β' του Ν 2523/97 : Ποσό 4.716,48 €

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2003

Διαφορά φόρου	63.072,22 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	75.686,66 €
Τέλη χαρτοσήμου	1.917,83 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ τελών χαρτοσήμου	383,56 €
Προσαύξηση τελών χαρτοσήμου	2.301,40 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ πρόσθετων τελών χαρτοσήμου	460,28 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	143.821,95 €

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2004

Διαφορά φόρου	45.585,75 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	54.702,90 €
Τέλη χαρτοσήμου	1.401,43 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ τελών χαρτοσήμου	280,29 €
Προσαύξηση τελών χαρτοσήμου	1.681,70 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ πρόσθετων τελών χαρτοσήμου	336,34 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	103.988,42 €

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2006

Διαφορά φόρου	28.125,16 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	33.750,19 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	61.875,35 €

Φ.Π.Α.

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2003

Διαφορά ΦΠΑ	17.319,56 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	20.783,47 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	38.103,03 €

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2004

Διαφορά ΦΠΑ	10.098,81 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	12.118,57 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	22.217,38 €

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2006

Διαφορά ΦΠΑ	2.231,64 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	2.677,97 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.909,61 €

Πρόστιμο άρθρου 6 ν. 2523/97**Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2003****Ποσό: 34.506,84 € (11.502,28 € X 3)****Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2004****Ποσό: 15.331,83 € (5.110,61 € X 3)****Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2006****Ποσό: 1.344,21 € (448,07 € X 3)**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη εταιρεία .

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

α/α
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).