



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

Θεσσαλονίκη, 15/03/16

Αριθμός απόφασης: 184

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2310554268
ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της

ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

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

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

3. Την με ημερ. κατάθεσης «.....» και με αρ. πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ «.....», με έδρα τη «.....», που εκπροσωπείται νόμιμα, κατά α) της υπ.αρ. «.....» οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ, για τη διαχειριστική περίοδο «.....», συνολικού ποσού 28.386,36 ευρώ και β) υπ.αρ. «.....» οριστικής πράξης επιβολής προστίμου (αρ 6 παρ 1 Ν 2523/97) για τη χρήση «.....», συνολικού ποσού 29.781,00 ευρώ, του Προϊσταμένου της «.....» Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

4. Τις α) υπ.αρ. «.....» οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ, για τη διαχειριστική περίοδο «.....», συνολικού ποσού 28.386,36 ευρώ και β) υπ.αρ. «.....» οριστική πράξη επιβολής προστίμου (αρ 6 παρ 1 Ν 2523/97) για τη χρήση «.....», συνολικού ποσού 29.781,00 ευρώ, του Προϊσταμένου της «.....» Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

5. Τις από «.....» απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από «.....» εισήγηση του Γραφείου Επανεξέτασης του Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας.

Με την υπ.αρ. «.....» εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της «.....» Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, και σε συνέχεια της υπ.αρ. «.....» εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της «.....» Δ.Ο.Υ. Θεσ/νίκης, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην έδρα της προσφεύγουσας. Επειδή δεν ανευρέθη στην έδρα της, εστάλη στους δύο διαχειριστές της, οι οποίοι διετέλεσαν κατά την ελεγχόμενη χρήση «.....», και δη στους κ.κ. «.....» (διαχειριστής μέχρι 4-6-2002) και «.....» (διαχειριστής από 4-6-2002), η υπ.αρ. «.....» πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης επιχείρησης. Η ελεγχόμενη δια των διαχειριστών της προσκόμισε μέρος μόνο των βιβλίων και στοιχείων που της ζητήθηκε, όπως ειδικότερα αυτά αναφέρονται στην από «.....» έκθεση ελέγχου ΚΒΣ – ΕΛΠ του Προϊσταμένου της «.....» Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

Με το υπ.αρ. «.....» έγγραφο του ΣΔΟΕ Π.Δ. «.....» εστάλη στην «.....» Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης η έκθεση ελέγχου ΚΒΣ που αφορά την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ «.....», από την οποία η ελεγχόμενη στη χρήση «.....» έλαβε 5 φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 55.150,00 ευρώ, τα οποία χαρακτηρίστηκαν εικονικά για τους εκεί αναφερόμενους λόγους.

Από τον ως άνω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη-προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο «.....», δεν επέδειξε στον φορολογικό έλεγχο μέρος των βιβλίων και στοιχείων και φορολογικά στοιχεία της, ενώ με βάση τα ως άνω αναφερόμενα φορολογικά στοιχεία που κρίθηκαν

εικονικά ως προς τις συναλλαγές, κρίθηκαν τα βιβλία της ανακριβή κατ'άρθρο 30 παρ 4 περ α,γ και στ' ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) και προσδιορίστηκαν τα αποτελέσματα εξωλογιστικά σύμφωνα με τα άρθρα 30 παρ 2γ, 32 παρ 1,2,3 και 6 του Ν 2238/94, καθόσον δεν ήταν δυνατός ο λογιστικός προσδιορισμός λόγω μη επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων και διότι οι διαπιστωθείσες πράξεις ήταν μεγάλης έκτασης.

Με βάση τα ανωτέρω συντάχθηκε από τον Προϊστάμενο της «.....» Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης η από «.....» έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α του Ν 2859/2000 και 4174/2013, με βάση την οποία εκδόθηκε η προσβαλλόμενη υπ.αρ. «.....» οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ, για τη διαχειριστική περίοδο «.....», με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος, συνολικού ποσού 28.386,36 ευρώ. Στην συνέχεια συντάχθηκε η από «.....» έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων αρ 6 παρ 1 Ν 2523/97 με βάση την οποία εκδόθηκε η προσβαλλόμενη υπ.αρ. «.....» οριστική πράξη επιβολής προστίμου (αρ 6 παρ 1 Ν 2523/97) για τη χρήση «.....» συνολικού ποσού 29.781,00 ευρώ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. «.....» Θεσσαλονίκης μαζί με τις σχετικές εκθέσεις μερικού ελέγχου ΦΠΑ και αρ 6 παρ 1 Ν 2523/97, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

-ότι αόριστα ο έλεγχος χαρακτήρισε τα βιβλία της ως ανακριβή, καθόσον δεν αποδείχθηκε ότι ο λογιστικός έλεγχος των βιβλίων της ήταν αντικειμενικά αδύνατος, που να οδηγεί σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και των στοιχείων της,

-ότι η προσβαλλόμενη πράξη και η σχετική έκθεση ελέγχου είναι απολύτως αόριστες και ανατιολόγητες,

-ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι άκυρη, λόγω μη υποχρέωσης για τήρηση βιβλίων και στοιχείων πέρα της 31/12/2013,

- ότι το δικαίωμα του Δημοσίου έχει παραγραφεί, γιατί έχει παρέλθει η 5ετία, άλλως η 10ετία και δεν έχει εκδοθεί σχετική εντολή ελέγχου.

-ότι παραβιάστηκε το δικαίωμά της για προηγούμενη ακρόαση (άρθρο 20 του Συντάγματος), καθόσον δεν έλαβε γνώση των εγγράφων που επισυνάπτονται στην έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ «.....» για την εικονικότητα των συναλλαγών της,

-ότι οι επίμαχες συναλλαγές με την εταιρία «.....» είναι πραγματικές.

Επί της από «.....» και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ «.....», που εδρεύει στη «.....» και εκπροσωπείται νόμιμα, 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:

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΥ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΥΣ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ

1.Α. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΑΟΡΙΣΤΙΑ ΤΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΩΣ ΑΝΑΚΡΙΒΗ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 63§1 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013)** «ο υπόχρεος εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου» .

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 30 παρ 4 περ α, γ, και στ του ΠΔ 186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ίσχυε, οριζόταν ότι «...4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται **ανακριβή** όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, "β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα, "γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού -αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων -εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων -εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτό αφορούν .Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3...».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 30 παρ 2 γ του Ν 2238/1994**, όπως ίσχυε, οριζόταν ότι «2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που

πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

«Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.»

Επειδή, με το **άρθρο 32 παρ 1 του ν 2238/1994**, όπως ίσχυε, οριζόταν «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 ΚΒΣ, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους...», ενώ στην **παράγραφο 2** του άρθρου αυτού ορίζεται «2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα....Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά 40%...Εξαιρετικά το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους : α)στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών...». Σύμφωνα με την **παράγραφο 3 του ν 2238/1994** ορίζεται ότι «Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα ότι από γεγονότα ανωτέρας βίας το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται....».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 36 του πδ 186/1992 ΚΒΣ**, όπως αυτό ίσχυε, οριζόταν ότι «1. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν, δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που

βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου. «Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στην έδρα της Δ.Ο.Υ. ή της ελεγκτικής υπηρεσίας μετά από έγγραφη πρόσκληση του προϊσταμένου αυτής.»

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 48 Ν 2859/2000**, στην παρ 3 ορίζεται «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 ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, περαιτέρω, προκειμένου να χωρήσει εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων της επιχειρήσεως πρέπει, κατ' αρχήν, να ενεργηθεί έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της από τη φορολογική αρχή και να βεβαιωθεί από αυτήν ή ότι η εν λόγω επιχείρηση δεν τήρησε τα προσήκοντα βιβλία και στοιχεία ή ότι τα τηρηθέντα από την τελευταία βιβλία και στοιχεία είναι ανακριβή ή ανεπαρκή. Επομένως, μόνον εφόσον καταστεί ανέφικτη η ανεύρεση των τηρηθέντων από το φορολογούμενο βιβλίων και στοιχείων ή **εφόσον ο τελευταίος αρνηθεί την παράδοση τους προς έλεγχο στην φορολογική αρχή** ή εφόσον δεν γνωστοποιήσει στην ανωτέρω αρχή κάθε μεταβολή της διευθύνσεως της κατοικίας ή έδρας αυτού, με αποτέλεσμα να μην καταστεί δυνατή η ανεύρεση του φορολογουμένου και ο έλεγχος των τηρηθέντων από αυτόν βιβλίων και στοιχείων, επιτρέπεται να καθορίσει η φορολογική αρχή εξωλογιστικώς τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως (ΣτΕ 758/1998, 3640-1/1992). Εξάλλου, η μη επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, συνεπάγεται τον χαρακτηρισμό αυτών ως **ανακριβών, νομίμως δε χωρεί ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος**, λόγω του ανέφικτου των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τα βιβλία και στοιχεία, διότι ο προσδιορισμός αυτός του εισοδήματος και κατά συνέπεια της αξίας των φορολογητέων εκροών και εισροών δεν αποτελεί κύρωση αλλά μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος (βλ. σχετ. ΣτΕ 3357/2007, 690/2001, Δ.Ε.Α.198-9/2009)(ΔΕφΑΘ 1256/212).

Επειδή, από τις πιο πάνω διατάξεις, που έχουν την έννοια ότι το εισόδημα προσδιορίζεται εξωλογιστικώς στις περιπτώσεις που δεν είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός του με βάση τα τηρούμενα από την επιχείρηση βιβλία και στοιχεία, και μάλιστα άσχετα με τη συνδρομή ή μη υπαιτιότητάς της, συνάγεται ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός χωρεί και στην περίπτωση που, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 4 του άρθρου 30 του ΚΒΣ, ο φορολογούμενος δεν επιδεικνύει τα βιβλία και στοιχεία του στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας ΔΟΥ, εκτός και αν τούτο οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανώτερης βίας, εφόσον δεν είναι δυνατή η διενέργεια των ελεγκτικών

επαληθεύσεων με βάση τα βιβλία και στοιχεία αυτά. Τούτο δε, γιατί η περίπτωση αυτή **εξομοιώνεται, από την άποψη προσδιορισμού του εισοδήματος, με την περίπτωση που δεν τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία** (ΣτΕ 2116/2013, ΣτΕ 1038,1042/2011, 1171/2009, 1886/1998). Από τα πιο πάνω προκύπτει περαιτέρω ότι, στην περίπτωση μη επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων που τηρήθηκαν, δεν τεκμαίρεται η ακρίβεια της δήλωσης που έχει υποβληθεί και έτσι δεν απόκειται στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. να αποδείξει την ανακρίβειά της, αλλά το εισόδημα του φορολογούμενου θα προσδιορισθεί εξωλογιστικώς, λόγω του ανέφικτου του λογιστικού προσδιορισμού και από τον προσδιορισμό αυτό τον εξωλογιστικό θα κριθεί η ακρίβεια της δήλωσης (ΣτΕ 303-9/2012, 3488, 3357/2007 κ.ά.) (ΔΕΦΑΘ 2758/2013)

Επειδή, η προσφεύγουσα μετά από πρόσκληση από την φορολογική αρχή για να προσκομίσει βιβλία και στοιχεία, επέδειξε στον φορολογικό έλεγχο μόνο μέρος των βιβλίων της καθώς και τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεώς της, χωρίς να συντρέχει περίπτωση ανωτέρας βίας.

Επειδή, από τον ως άνω έλεγχο καταλογίστηκε παράβαση για ζήτηση – λήψη 5 φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 55.150,00 ευρώ, τα οποία χαρακτηρίστηκαν εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, παραβάσεις που ήταν μεγάλης έκτασης και, πέρα της μη επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων, **κατέστησαν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό** των αποτελεσμάτων από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία και ως εκ τούτου κρίθηκαν από τον έλεγχο τα βιβλία ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 παρ 4 περ α, γ, και στ' του ΠΔ 186/92 και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 παρ 2γ, 32 παρ 1,2,3 και 6 του Ν 2238/1994, κρίνοντας ανακριβή και την εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, πρέπει δε να απορριφθεί ως αβάσιμος ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας.

1.Β. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΛΛΕΙΨΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΤΗΣ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΚΑΙ ΤΗΝ ΑΟΡΙΣΤΙΑ ΤΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη πράξη πάσχει λόγω έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας και η έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ και εφαρμογής διατάξεων αρ 6 παρ 1 Ν 2523/97 είναι αόριστη, πρέπει αυτός να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους :

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας της διοικητικής πράξης αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία, εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε της πράξης αυτής θεωρείται νόμιμη όταν είναι ειδική, πλήρης ή επαρκής. Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αιτιολογία της διοικητικής πράξεως επιβάλλεται να προκύπτει από το σώμα της μόνο όταν προβλέπεται ρητώς από το νόμο (άρθρο 17 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, ν. 2690/1999), στην αντίθετη περίπτωση, που είναι και η συνηθέστερη, η αιτιολογία αρκεί να περιέχεται στον φάκελο που συνοδεύει την πράξη (ΣτΕ 208/2012, 4027/2004). Πάντως, και στις περιπτώσεις πράξεων αιτιολογητέων στο σώμα τους, γίνεται δεκτό ότι η αιτιολογία μπορεί να συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου (ΣτΕ 1286/2009, 3875/2008, 2705/2006, 2126/2000).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ και η έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων αρ 6 παρ 1 Ν 2523/97, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα μαζί με τα σημειώματα ελεγκτικών διαπιστώσεων και αποτελούν την αιτιολογία των υπό κρίση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ και επιβολής προστίμου ΦΠΑ αντίστοιχα (*Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης*, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφουν τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου, επίσης, εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων που στοιχειοθετούν την απόρριψη των βιβλίων της προσφεύγουσας ως ανακριβή κατ'άρθρο 30 παρ 4 περ α, γ και σ' του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων εξωλογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 παρ 2γ, 32 παρ 1,2,3 και 6 ν 223/94, και η διαφορά στο ΦΠΑ, αλλά και γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι υπό κρίση πράξεις και οι συνταχθείσες εκθέσεις μερικού ελέγχου ΦΠΑ και εφαρμογής των διατάξεων αρ 6 παρ 1 Ν 2523/97 στερούνται επαρκούς αιτιολογίας δεν ευσταθούν, καθότι οι εν λόγω εκθέσεις ελέγχου συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία των υπό κρίση οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ αντίστοιχα, και τη δικαιολογητική βάση των σημειωμάτων διαπιστώσεων ελέγχου, προσδιορίζοντας επαρκώς και πλήρως τον επιβαλλόμενο φόρο και πρόστιμο σύμφωνα με τους ισχύοντες νόμους και διατάξεις.

2.Α. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ

Σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ και οριστικής πράξης επιβολή προστίμου αρ 6 παρ 1 Ν 2523/97, πρέπει αυτό να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμο για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 57 του Ν 2859/2000** ορίζεται ότι «1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις 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) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεσшту υποχρέου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή, στην **παράγραφο 1 του άρθρου 84 του Ν 2238/1994** ορίζεται ότι: *"Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας"*.

Επειδή, στην **παράγραφο 4 του άρθρου 84 του Ν 2238/1994** ορίζεται ότι: *"Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:*

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

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

Επειδή, στην **παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν 2238/1994** ορίζεται ότι: *" Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:*

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ)....."

Επειδή, με τους παρακάτω νόμους και ειδικότερα με το αρ 29 Ν. 3697/2008, αρ 10 Ν. 3790/2009, άρθρο 82 Ν.3842/2010, άρθρο 12 παρ. 7 Ν.3888/2010, άρθρο 18 παρ. 2 του Ν.4002/2011 και άρθρο 2 παρ. 1 του Ν.4098/2012, δόθηκαν διαδοχικές παρατάσεις στην παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου ή κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, και η ανωτέρω παράταση καταλαμβάνει τις κάθε είδους προθεσμίες παραγραφής, είτε επρόκειτο για κανονικές προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις προαναφερόμενες ημερομηνίες, είτε επρόκειτο για προθεσμίες οι οποίες βάσει προηγούμενων υφιστάμενων διατάξεων είχαν ήδη παραταθεί.

Επειδή, στην **παράγραφο 5 του άρθρου 37 του Ν 4141/2013** ορίζεται ότι: *" Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση*

φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις.”.

Επειδή, στο **άρθρο 22 του Ν 4203/2013** ορίζεται ότι: “ Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής.....

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.”.

Επειδή για την ελεγχόμενη έχει εκδοθεί η υπ.αρ «.....» εντολή ελέγχου για προσωρινό έλεγχο ΦΠΑ, λοιπών παρακρατούμενων φόρων και ΚΒΣ, από τον Προϊστάμενο της «.....» Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, στη συνέχεια δε εκδόθηκε η υπ.αρ. «.....» εντολή ελέγχου από το ΣΔΟΕ ΠΔ «.....» για έλεγχο στην επιχείρηση «.....», ως εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων, ενώ τέλος εκδόθηκε η υπ.αρ. «.....» εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της «.....» Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για μερικό φορολογικό έλεγχο στην προσφεύγουσα.

Επειδή, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία, η ως άνω ελεγκτική αρχή προχώρησε και σε έλεγχο του εισοδήματος της προσφεύγουσας, καθόσον η ως άνω παράβαση της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα οποία ήταν μεγάλης αξίας, επηρέασαν τον προσδιορισμό του εισοδήματός της για την επίδικη χρήση και το αντίστοιχο ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, η προθεσμία για την κοινοποίηση των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ και προστίμου αρ 6 παρ 1 Ν 2523/1997 με βάση το άρθρο 57 Ν 2859/2000 για τη χρήση «.....» παρατάθηκε με βάση τις ως άνω παρατάσεις παραγραφής και ως εκ τούτου δεν παραγράφηκε το εν λόγω δικαίωμα του Δημοσίου στις 22-10-2015, ημερομηνία κατά την οποία οι ως άνω πράξεις επιδόθηκαν στην ελεγχόμενη, και άρα ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

2Β. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ ΠΕΡΙ ΑΚΥΡΟΤΗΤΑΣ ΤΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΛΟΓΩ ΜΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΔΙΑΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι άκυρη, καθόσον δεν υπήρχε υποχρέωσή της για διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων μετά την 31/12/2008, μια και είχε παρέλθει ο απαιτούμενος χρόνος, πρέπει να απορριφθεί για τους παρακάτω λόγους :

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 36 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ)**, όπως ίσχυε, οριζόταν ότι «1. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία... Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στα γραφεία της Δ.Ο.Υ., προκειμένου για βιβλία πρώτης και δεύτερης κατηγορίας, μετά από έγγραφη πρόσκληση του προϊσταμένου αυτής»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 21 του πδ 186/1992 (ΚΒΣ)**, όπως ίσχυε, καθοριζόταν ο τόπος τήρησης των βιβλίων και στοιχείων και ο χρόνος διαφύλαξης αυτών και ειδικότερα στην παρ 1 οριζόταν «1."Τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών τηρούνται στην έδρα του επιτηδευματία, με εξαίρεση τα βιβλία, τα στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά των λοιπών εγκαταστάσεων τα οποία τηρούνται σε αυτές.", ενώ στην **παράγραφο 2** αυτού οριζόταν « 2.Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται «στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την **υπ.αρ. 104/2006 απόφαση** του Υπουργού Οικονομικών « 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), όπως ισχύουν από 14/12/2004 μετά την τροποποίησή τους με τις παραγράφους 10 και 11 του άρθρου 20 του Ν. 3296/2004, τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. Οι πιο πάνω διατάξεις έχουν εφαρμογή σύμφωνα με την παράγραφο 19 του άρθρου 20 του Ν. 3296/2004 για τα βιβλία και τα στοιχεία για τα οποία μέχρι τη δημοσίευση αυτού του νόμου (14/12/2004) δεν έχει παρέλθει ο χρόνος διαφύλαξής τους με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις.»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1114/2009** και την **ΠΟΛ 1145/2006** «...Υπενθυμίζεται ότι ο κατά τις ισχύουσες διατάξεις εκάστοτε χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου αποτελεί πλέον βάσει των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ., όπως ισχύουν, και το χρόνο μέχρι τον οποίο πρέπει να διαφυλάσσονται τα οριζόμενα στις ίδιες διατάξεις του Κώδικα αυτού βιβλία και στοιχεία...»

Επειδή σύμφωνα με το **αρ 48 ν 2859/2000** ορίζεται ότι «5. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου επιτρέπεται κάθε αναγκαία εξέταση ή έρευνα στην επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου στο φόρο και κυρίως στους χώρους παραγωγής, επεξεργασίας γενικά, αποθήκευσης ή παράδοσης των αγαθών, καθώς και στον τόπο παροχής των υπηρεσιών, σύμφωνα με όσα ειδικότερα ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και του άρθρου 25 του Ν. 820/1978 (ΦΕΚ 174 Α΄). 6. Ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου. Τις ίδιες υποχρεώσεις έχουν και τα πρόσωπα τα οποία, από τη σχέση εργασίας που έχουν με τον υπόχρεο, μπορούν να δώσουν τα ζητούμενα στοιχεία. 7. Ύστερα από έγγραφη πρόσκληση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, οι δημόσιες, δημοτικές, κοινοτικές και λοιπές αρχές, καθώς και κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, οφείλουν να αποστέλλουν σε αυτόν, μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από τη γνωστοποίηση της πρόσκλησης, κάθε στοιχείο χρήσιμο για τη διεξαγωγή του ελέγχου και να παρέχουν κάθε σχετική πληροφορία ή συνδρομή.»

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι ο επιτηδευματίας είναι υποχρεωμένος να επιδεικνύει, καθ' οιανδήποτε εργάσιμη ημέρα, τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία στον σχετικώς οριζόμενο από τη φορολογική αρχή υπάλληλο, ο οποίος εμφανίζεται για έλεγχο. Η υποχρέωση του αυτή συνίσταται, ειδικότερα, στη λήψη των μέτρων, τα οποία είναι αναγκαία, ώστε τα βιβλία και στοιχεία να τίθενται υπ' όψιν του διενεργούντος τον έλεγχο υπαλλήλου της φορολογικής αρχής οποιαδήποτε εργάσιμη ημέρα, έστω και αν ο επιτηδευματίας ή ο επιφορτισμένος με την τήρηση τους υπάλληλος απουσιάζουν (ΣΤΕ 6143/1996)(ΔΕΦΑΘ 1256/2012).

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω μέχρι την ημέρα του ελέγχου από την «.....» Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης δεν είχε παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου ή κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, αλλά ούτε και ο χρόνος στον οποίο η ελεγχόμενη είχε υποχρέωση για διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων της, πρέπει ο εν λόγω ισχυρισμός της να απορριφθεί ως αβάσιμος.

3. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ ΠΕΡΙ ΠΑΡΑΒΙΑΣΗΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 20 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι παραβιάστηκε το άρθρο 20 του Συντάγματος και ειδικότερα το δικαίωμά της σε προηγούμενη ακρόαση, καθόσον η ίδια δεν έλαβε γνώση των συνημμένων εγγράφων που επισυνάπτονται στην έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ «.....» αναφορικά με την επιχείρηση «.....». με ΑΦΜ «.....», τα οποία θεωρεί απαραίτητα προκειμένου να μπορέσει να εκφράσει τις απόψεις της στη σχετική πρόσκληση της «.....» Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για τον έλεγχο που διενεργήθηκε σε βάρος της, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους :

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη αφορά το διοικητικό προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος, ο οποίος προέκυψε μετά τη διαπίστωση της παράβασης της ζήτησης λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα, και επομένως στη συγκεκριμένη περίπτωση εξετάζεται υπόθεση σχετική με τη φορολογία εισοδήματος, ενώ **καταρχήν**

παρεμπιπτόντως εξετάζεται το ζήτημα αν υπάρχει ή όχι παράβαση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εξαιτίας της οποίας τα βιβλία και στοιχεία ορισμένης επιχείρησης ελέγχονται ανακριβή ή ανεπαρκή, με περαιτέρω συνέπεια να προσδιορίζονται εξωλογιστικώς τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης. (πρβλ. ΣτΕ 3709/2012, 1334/2012, 2982/2011, 1389/2011, 3277/2010, 3064/2008, 2434/2007, 4001/2005, 1646/2005, 2942/2002 7μ., κ.α.).

Επειδή, οι λόγοι της ενδικοφανούς προσφυγής με τους οποίους προβάλλεται από την προσφεύγουσα ότι δεν της κοινοποιήθηκε μαζί με την απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ και τα συνημμένα στην σχετική έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ «.....» που αποφορά την εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων «.....» με ΑΦΜ «.....», προβάλλονται αλυσιτελώς, γιατί αφορούν την πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ και **όχι την προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ και την πράξη επιβολή προστίμου αρ 6 παρ 1 του Ν 2523/97**, και ως εκ τούτου πρέπει να απορριφθούν .

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, καθόσον με το υπ.αρ. «.....» σημείωμα ελέγχου του άρθρου 28 του Ν 4174/2015 γνωστοποιήθηκαν από την ελεγκτική αρχή στην προσφεύγουσα τα αποτελέσματα του ελέγχου, κλήθηκε δε αυτή, δια των δύο διαχειριστών της, με τις υπ.αρ. «.....» και «.....» κλήση προς ακρόαση κατ'άρθρο 6 του ν 2690/1999 για παροχή διευκρινήσεων επί των αποδιδόμενων παραβάσεων, κατέθεσαν δε αυτοί στο χρόνο που ορίστηκε μέρος μόνο των βιβλίων και στοιχείων και τα υπ.αρ. «.....» και «.....» υπομνήματά τους, και πληρώθηκαν έτσι όλες οι προϋποθέσεις του άρθρου 20 του Συντάγματος, απορριπτόμενου κάθε αντίθετου ισχυρισμού..

4. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΥΠΑΡΞΗ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Από τις ως άνω αναφερόμενες εκθέσεις ελέγχου, και δη την έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ και την έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του αρ 6 παρ 1 του Ν 2523/97 του Προϊσταμένου της «...» Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης και την έκθεση ελέγχου– επεξεργασίας του ΣΔΟΕ ΠΔ «.....», αποδείχθηκε ότι :

- δεν έγιναν πραγματικές συναλλαγές με την «.....», καθόσον ο Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος της «.....» δήλωσε στο ΣΔΟΕ «.....» ότι από την έναρξη εργασιών μέχρι 9-5-2003 η επιχείρησή του δεν είχε καμία δραστηριότητα, η ύπαρξη δε δηλωμένων ακαθαρίστων εσόδων από τη εν λόγω εταιρία δεν αποδεικνύει ότι αυτά που δηλώθηκαν αναφέρονταν σε πραγματικές συναλλαγές,
- από τον έλεγχο του ΣΔΟΕ «.....» προέκυψε ότι η ως άνω εταιρία «.....» δεν είχε καθόλου αγορές, δεν είχε προσωπικό που ήταν απαραίτητο για να παράγει αγαθά που πώλησε στην ελεγχόμενη, ενώ έχουν εξαφανιστεί και ο κύριος «.....» και η κόρη του, και ήταν μια ανύπαρκτη εταιρία,
- ότι αναφέρονται όλα σχεδόν τα υλικά που αναγράφονται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία εκτός από κάποια ντοσιέ,

-ότι, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, τα υλικά που έστειλε η «.....» δεν ήταν περιορισμένα σε αριθμό, γεγονός που προκύπτει από τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα, ούτε ότι ήταν κατώτερης ποιότητας,

- ότι τα είδη που αγόραζε από την «.....». ήταν σε τιμές μεγαλύτερες από την «.....»

- ότι στον έλεγχο δεν προσκομίστηκαν δικαιολογητικά δαπανών για τη μεταφορά από Αθήνα – Θεσσαλονίκη

-ότι ο έλεγχος δεν διαπίστωσε να έχει υπογραφεί μεταξύ της προσφεύγουσας και της «.....» καμιά σύμβαση με βάση την οποία να μην γίνεται καμιά χρέωση όταν διακινούνται υλικά της προσφεύγουσας μέσω της ως άνω εταιρίας.

Ως εκ τούτου πρέπει να απορριφθούν οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι οι συναλλαγές με την επιχείρηση «.....» ήταν πραγματικές.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από «.....» και με αρ.πρωτ. «.....» ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση των α)υπ.αρ. «.....» οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ, για τη διαχειριστική περίοδο «.....», συνολικού ποσού 28.386,36 ευρώ και β)της υπ.αρ. «.....» οριστικής πράξης επιβολής προστίμου (αρ 6 παρ 1 Ν 2523/97) για τη χρήση «.....», συνολικού ποσού 29.781,00 ευρώ, του Προϊσταμένου της «.....» Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

Οριστικό φορολογικό αποτέλεσμα της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση:

A/ A	Αριθμός πράξης	Διαχειρ. ή φορολογι κή περίοδος	Είδος φόρου ή προστίμου	Ποσό διαφοράς φόρου	Ποσό πρόσθε- του φόρου	Ποσό προστίμου	Συνολικό ποσό καταλογι- σμού
1	«.....»	«.....»	ΦΠΑ	12.902,90€	15.483,47€		28.386,36€
2	«.....»	«.....»	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ			29.781,00€	29.781,00€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α/α**

ΑΡΑΠΙΔΟΥ ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ - ΝΤΙΝΑ

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).