



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45,
Ταχ.Κώδικας: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333260
ΦΑΞ : 2313333258

Θεσσαλονίκη 19-02-2016

Αριθμός Απόφασης: 129

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).
- β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
- γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1006534 ΕΞ 2015 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας

του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

- η. Της με αριθμό Δ.Ε.Δ. Β1 1052867 ΕΞ 2015 / 21-04-2015 (Φ.Ε.Κ. 815Β'/07-05-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- θ. Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 55Β'/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
 3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή του και με **Α.Φ.Μ.:**, κατά των με αριθμό πρωτ., και **Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.** για τις φορολογητέες περιόδους,, και
 4. Την υπ' αριθμ. πρωτ., **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.** για τη φορολογητέα περίοδο
 5. Την υπ' αριθμ. πρωτ., **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.** για τη φορολογητέα περίοδο
 6. Την υπ' αριθμ. πρωτ., **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.** για τη φορολογητέα περίοδο
 7. Τη με ημερομηνία Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
 8. Την με ημερομηνία σύνταξης «Έκθεση – Εισήγηση επί υποβληθείσας Ενδικοφανούς Προσφυγής (άρθρο 63 Ν.4174/2013)» του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας, με την οποία εισηγείται την απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

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

Από τον επανέλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα επιχείρηση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 66 και 68 του Ν.2238/94 και σε εκτέλεση της υπ. αριθμ. σχετικής εντολής επανελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τις χρήσεις ... (οικονομικά έτη), για την εξακρίβωση των υποχρεώσεων της στη φορολογία Εισοδήματος, συντάχθηκε, η από Έκθεση Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος - Ν.2238/1994. Με την προαναφερόμενη Έκθεση Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος - Ν.2238/1994 διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Για τα οικονομικά έτη διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση τακτικός έλεγχος βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ. 1037/2005 και το πόρισμα του ελέγχου έχει καταγραφεί στη με ημερομηνία θεώρησης σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Επίσης, η προσφεύγουσα περαίωσε το οικονομικό έτος με την αποδοχή του υπ. αριθμ. σημειώματος περαίωσης του Ν.3697/2008.

Αιτία του επανελέγχου των οικονομικών ετών .., ... και αποτέλεσε η με αριθμό υπόθεσης και ημερομηνία θεώρησης έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της του για τον προσφεύγοντα. Σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου η ατομική επιχείρηση προέβη:

Στην χρήση στη λήψη ενός (1) μερικώς ΕΙΚΟΝΙΚΟΥ, φορολογικού στοιχείου (Τ.Π.Υ) άνω των 880 ευρώ και απροσδιόριστης εικονικής αξίας, και συγκεκριμένα του Τ.Π.Υ. με αρ., καθαρής αξίας 10.000,00 € πλέον Φ.Π.Α 1.800,00 ευρώ, έκδοσης του, με Α.Φ.Μ.....

Στην χρήση στη λήψη ενός (1) μερικώς ΕΙΚΟΝΙΚΟΥ φορολογικού στοιχείου (Τ.Π.Υ) άνω των 880 ευρώ και απροσδιόριστης εικονικής αξίας, και συγκεκριμένα του Τ.Π.Υ. με αρ., καθαρής αξίας 10.000,00€ πλέον Φ.Π.Α 1.900,00 ευρώ, έκδοσης του, με Α.Φ.Μ.....

Στην χρήση στη λήψη έξι (6) μερικώς ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ) άνω των 880 ευρώ και απροσδιόριστης εικονικής αξίας, και συγκεκριμένα των Τ.Π.Υ. με αριθμούς καθαρής αξίας 10.000,00€ πλέον Φ.Π.Α 1.900,00 ευρώ, καθαρής αξίας 10.000,00€ πλέον Φ.Π.Α 1.900,00 ευρώ, καθαρής αξίας 10.000,00€ πλέον Φ.Π.Α 1.900,00 ευρώ, καθαρής αξίας 10.000,00€ πλέον Φ.Π.Α 1.900,00 ευρώ, καθαρής αξίας 10.000,00€ πλέον Φ.Π.Α 1.900,00 ευρώ, καθαρής αξίας 10.000,00€ πλέον Φ.Π.Α 1.900,00 ευρώ, όλα έκδοσης του, με Α.Φ.Μ.....

Σημειώνεται ότι δε διενεργήθηκε επανέλεγχος στη χρήση καθώς από την από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της δεν προέκυψαν νέα στοιχεία για αυτή.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο επανέλεγχος έκρινε ότι για τις χρήσεις ...και ... δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων της ελεγχόμενης επιχείρησης, καθώς :

- Η διαπιστωθείσα παράβαση της αποδοχής και καταχώρησης ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου σε ποσοστό 1,15% (χρήση) και 1,1% (χρήση) επί του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων της αντίστοιχης χρήσης δεν είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της επιχείρησης, και διασφαλίζει τον ασφαλή προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

- Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ 186/92: «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...».

- Κατά τη Νομολογία του ΣτΕ, έχει γίνει δεκτό ότι δεν θεωρείται ουσιώδης πλημμέλεια μεμονωμένη ανακρίβεια μικρής έκτασης, εφόσον η πλημμέλεια αυτή είναι μοναδική, και συγκεκριμένα, από μία παράβαση έστω και ουσιαστική, δεν μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα της κατά σύστημα φοροδιαφυγής, ώστε να κριθούν τα βιβλία ανακριβή (ΣτΕ 1140/1971, 2910/1973, 2785/1969).

Στη συνέχεια ο επανέλεγχος δέχθηκε ως ακαθάριστα έσοδα αυτά που προέκυψαν από τον αρχικό έλεγχο που έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1037/2005 από τη Δ.Ο.Υ., και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη των χρήσεων λογιστικά, προσθέτοντας στα καθαρά κέρδη του αρχικού ελέγχου, τα ποσά που αντιστοιχούν στα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία, ως λογιστικές διαφορές επανελέγχου.

Για τη χρήση, ο επανέλεγχος έκρινε ότι η παράβαση της λήψης έξι (6) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 60.000,00€, επιφέρει συνέπειες στο κύρος των τηρούμενων βιβλίων της επιχείρησης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§4γ και §7 του Π.Δ. 186/92, καθώς:

- Το ποσό των ληφθέντων εικονικών στοιχείων, αναλογεί σε ποσοστό 5,5% επί των ακαθάριστων εσόδων (αξία εικονικών 60.000,00€ επί ακαθάριστων εσόδων χρήσης ύψους 1.088.900,60€) και σε ποσοστό 38,5% επί των φορολογητέων δαπανών της χρήσης (αξία εικονικών 60.000,00€ σε σύνολο φορολογητέων δαπανών 155.800,59€). Ο έλεγχος κρίνει ότι η απόκρυψη φορολογητέας ύλης στη χρήση 2006 είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της επιχείρησης και επηρεάζει σημαντικά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών.

- Επιπλέον, η παραπάνω παραβατική συμπεριφορά δεν μπορεί να θεωρηθεί μεμονωμένη, καθώς το γεγονός ότι έλαβε έξι μερικώς εικονικά τιμολόγια σε μία χρήση καθιστά το γεγονός επαναλαμβανόμενο.

Βάσει των ανωτέρω ο επανέλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και το καθαρό εισόδημα της χρήσης εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994.

Στη συνέχεια ο έλεγχος εξέδωσε τις υπ. αριθμ., και Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, για τις χρήσεις, και αντίστοιχα.

- Με την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου (οικονομικού έτους), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος

εισοδήματος 3.329,59 €, πλέον πρόσθετος φόρος 3.995,51 €, ήτοι συνολικό ποσό 7.325,10 €.

- Με την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου (οικονομικού έτους), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος 3.524,75 €, πλέον πρόσθετος φόρος 4.229,70 €, ήτοι συνολικό ποσό 7.754,45 €.
- Με την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., Διαχειριστικής Περιόδου (οικονομικού έτους ...), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος 134.797,50 €, πλέον πρόσθετος φόρος 161.757,10 €, ήτοι συνολικό ποσό 296.554,60 €.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των υπ. αριθμ., και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

1. Οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές και στην Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ του / δεν αναφέρεται καμία απόδειξη της αποδιδόμενης εικονικότητας, απλώς γίνεται επίκληση σωρείας αόριστων συμπερασμάτων, από τα οποία σε καμία περίπτωση δεν προκύπτει η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων.
2. Οι επίμαχες χρήσεις έχουν παραγραφεί.
3. Παράλειψη σύνταξης αυτοτελούς έκθεσης ελέγχου εισοδήματος. Στην προκείμενη περίπτωση ουδέποτε διενεργήθηκε ιδιαίτερος έλεγχος για τη φορολογία εισοδήματος από τη φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ.) ούτε έγιναν ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης του, αλλά απλώς επαναλαμβάνονται οι διαπιστώσεις της από έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ..
4. Υπάρχει ασάφεια και πλημμελής αιτιολογία των προσβαλλόμενων οριστικών διορθωτικών πράξεων διότι: α) Στην Έκθεση Επανελέγχου δεν αναφέρεται η ημερομηνία της εντολής ελέγχου παρά μόνο ο αριθμός αυτής (.....), ούτε η ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ο έλεγχος, β) Υπάρχει διαφορά μεταξύ των ποσών των προσβαλλόμενων πράξεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού και γ) σε καμία από τις προσβαλλόμενες διορθωτικές πράξεις, ούτε στην έκθεση επανελέγχου εισοδήματος δεν αναγράφεται το ποσοστό, το χρονικό διάστημα και ο τρόπος υπολογισμού του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας με τον οποίο επιβαρύνθηκε η διαφορά φόρου που του επιβλήθηκε.
5. Έγινε παράλειψη νόμιμης κλήσης σε προηγούμενη ακρόαση.
6. Οι επίμαχες χρήσεις έχουν περαιωθεί και ελεγχθεί.

7. Ειδικά για τις διαχειριστικές χρήσεις ...και ακόμη και υπό την εκδοχή της μερικής εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων, η φορολογική αρχή μη νομίμως πρόσθεσε ως λογιστική διαφορά στα ακαθάριστα της επιχείρησης το συνολικό ποσό κάθε τιμολογίου, ενώ έπρεπε να τα προσαυξήσει αντίστοιχα μόνο κατά το ποσό που αντιστοιχεί στο εικονικό.
8. Ειδικά για τη διαχειριστική χρήση, η φορολογική αρχή δεν έπρεπε να προχωρήσει σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων στη χρήση, δεν έπρεπε να προσαυξήσει τα ακαθάριστα έσοδα κατά 8%, δεν έπρεπε να προσαυξήσει το Σ.Κ.Κ. κατά 80%, δε διευκρινίζεται το ποσό του καταλογισμού και τέλος δε δικαιολογείται γιατί ενώ στην έκθεση επανελέγχου στη χρήση τα καθαρά κέρδη υπολογίζονται από τον έλεγχο σε ΕΥΡΩ 381.028,24 στην υπ. αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος αναφέρεται ως φορολογητέο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις βάσει ελέγχου το ποσό των ΕΥΡΩ 394.779,25.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν, διότι οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές και στην Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ του / δεν αναφέρεται καμία απόδειξη της αποδιδόμενης εικονικότητας, απλώς γίνεται επίκληση σωρείας αόριστων συμπερασμάτων, από τα οποία σε καμία περίπτωση δεν προκύπτει η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 **εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής** ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως

ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο επανέλεγχος της Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα δεν προέβη σε αυθαίρετο συμπέρασμα, αλλά βασίστηκε στην από Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. του για τον προσφεύγοντα, την οποία ο επανέλεγχος αποδέχεται πλήρως, και στην οποία όχι μόνο διαπιστώνεται ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο προς τον προσφεύγοντα ήταν μερικώς εικονικά ως προς την αξία αλλά **αναφέρονται και αναλυτικά οι λόγοι που θεμελιώνουν πλήρως και αποδεικνύουν την κρίση περί εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων**. Σημειώνεται ότι οι λόγοι αυτοί αναγράφονται και στο Κεφάλαιο 4 (ΣΥΝΟΠΤΙΚΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΑΠΟ ΕΚΘΕΣΗΣ Κ.Β.Σ. ΤΟΥ) της από Έκθεσης Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι επίμαχες χρήσεις έχουν παραγραφεί πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/1994) ορίζεται ότι: «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».

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

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

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 (πρώην 66) § 11 του Ν. 4174/2014 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, ο προσφεύγων έχει ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο για τις χρήσεις ..., ... και ..., με βάση τις διατάξεις της ΠΟΛ 1037/2005, (σχετική η αρχική έκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. με ημερομηνία θεώρησης) και έχει περαιώσει τη χρήση ... με την αποδοχή του αριθμ. σημειώματος περαιώσης του Ν. 3697/08, της Δ.Ο.Υ., η φορολογική διοίκηση μπορούσε σε περίπτωση νέων συμπληρωματικών στοιχείων να **εκδώσει και να κοινοποιήσει συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου** εντός δεκαετίας, **δηλαδή για τη χρήση ... μέχρι τις, για τη χρήση .. μέχρι τις και για τη χρήση μέχρι τις** Η Δ.Ο.Υ. έλαβε νέα συμπληρωματικά στοιχεία από την (.....), η οποία της κοινοποίησε την με αριθμό θεώρησης έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., από την οποία ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. έλαβε γνώση ότι ο προσφεύγων είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις Συνέπεια της ενημέρωσης που είχε ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ήταν να εκδώσει την υπ. αριθμ. εντολή ελέγχου με την οποία να ζητήσει τον επανέλεγχο των χρήσεων λόγω λήψης συμπληρωματικών στοιχείων, [Σημειώνεται ότι τελικά δεν έγινε επανέλεγχος στη χρήση γιατί ή έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της (.....) δεν περιλάμβανε νέα στοιχεία για τη χρήση αυτή]. Ως αποτελέσματα του επανελέγχου του εισοδήματος για τις χρήσεις ..., ... και ... του προσφεύγοντος, ήταν να εκδοθούν οι προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου

Εισοδήματος, και ..., αντίστοιχα, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με την αποστολή του υπ. αριθμ. εγγράφου και των οποίων τα καταλογισθέντα ποσά καταχωρήθηκαν στα βιβλία της εφορίας το με τον Α.Τ.Β., (Α.Χ.Κ., και αντίστοιχα).

Επειδή, από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξακριβώθηκε ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου και το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις διενεργήθηκε εντός δεκαετίας, **βάσει των άρθρων 66 και 68 του Ν.2238/94, δεν τίθεται θέμα παραγραφής.**

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν διότι υπάρχει παράλειψη σύνταξης αυτοτελούς έκθεσης ελέγχου εισοδήματος και στην προκειμένη περίπτωση ουδέποτε διενεργήθηκε ιδιαίτερος έλεγχος για τη φορολογία εισοδήματος από τη φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ.) ούτε έγιναν ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης του αλλά απλώς επαναλαμβάνονται οι διαπιστώσεις της από έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ., πρέπει να απορριφθεί, τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Επειδή, στην περίπτωση μας ο επανέλεγχος πράγματι στηρίχθηκε στην από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της, **την οποία αποδέχεται πλήρως**, όπως αναφέρει ρητώς στο Κεφάλαιο 8 «ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ», προκειμένου να επαναπροσδιορίσει τη φορολογητέα ύλη στις χρήσεις ..., ... και ..., λόγω αποδοχής λήψης και καταχώρησης στα βιβλία του προσφεύγοντος εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως(Α.Φ.Μ.) στις χρήσεις αυτές, σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της, βάσει των προαναφερόμενων,

δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου και νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν διότι υπάρχει ασάφεια και πλημμελής αιτιολογία των προσβαλλόμενων οριστικών διορθωτικών πράξεων λόγω του ότι: α) Στην Έκθεση Επανελέγχου δεν αναφέρεται η ημερομηνία της εντολής ελέγχου παρά μόνο ο αριθμός αυτής (.....), ούτε η ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ο έλεγχος, β) Υπάρχει διαφορά μεταξύ των ποσών των προσβαλλόμενων πράξεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού και γ) σε καμία από τις προσβαλλόμενες διορθωτικές πράξεις, ούτε στην έκθεση επανελέγχου εισοδήματος δεν αναγράφεται το ποσοστό, το χρονικό διάστημα και ο τρόπος υπολογισμού του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας με τον οποίο επιβαρύνθηκε η διαφορά φόρου που του επιβλήθηκε, πρέπει να απορριφθεί, ως προφανώς αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι στην Έκθεση Επανελέγχου δεν αναφέρεται η ημερομηνία της εντολής ελέγχου παρά μόνο ο αριθμός αυτής (.....), ούτε η ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ο έλεγχος:

Επειδή, στην Έκθεση Επανελέγχου αναφέρεται όχι μόνο ο αριθμός της εντολής ελέγχου αλλά και η ημερομηνία αυτής στη λίστα των «ΣΥΝΗΜΜΕΝΩΝ», καθώς επίσης, το σώμα της εντολής ελέγχου αποτελεί το υπ. αριθμ. ένα (1) συνημμένο έγγραφο της Έκθεσης Επανελέγχου, δεν τίθεται θέμα μη αναφοράς της ημερομηνίας της εντολής ελέγχου στην Έκθεση Επανελέγχου.

Επειδή τυχόν μη αναφορά της ημερομηνίας κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ο επανέλεγχος στην Έκθεση Επανελέγχου δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα των πράξεων. Άλλωστε η προσφεύγουσα ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης, από τη μη αναφορά, της εν λόγω ημερομηνίας, κατά το άρθρο 79 παρ.5 περ. β Κ.Δ.Δ. (Ν.2717/1999). Σημειώνεται ότι ο επανέλεγχος διενεργήθηκε από Υπαλλήλους της Δ.Ο.Υ. μετά την έκδοση της υπ. αριθμ. Εντολής Ελέγχου, η οποία ήταν σε ισχύ μέχρι την ολοκλήρωση του ελέγχου.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι υπάρχει διαφορά μεταξύ των ποσών των προσβαλλόμενων πράξεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού:

Επειδή, τυχόν διαφορά μεταξύ των ποσών των προσβαλλόμενων πράξεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού δεν επηρεάζει τη νομιμότητα της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου και δεν μπορεί να δημιουργεί αμφιβολίες για τον ορθό υπολογισμό των καταλογιζόμενων ποσών. Επιπρόσθετα, η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του

Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου, κατά το άρθρο 45 του Ν.4174/2013 και ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος δεν αποτελεί εκτελεστό τίτλο.

Στην περίπτωση μας, ο υπ. αριθμ. Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος, χρήσης (Οικονομικού Έτους), διαφέρει σε σχέση με την υπ. αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης ... (Οικονομικού Έτους), αναφορικά με το χρεωστικό ποσό φόρου σύμφωνα με τον Έλεγχο (ΕΥΡΩ 5.048,02 στον Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος – ΕΥΡΩ 4.748,02 στην Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος), διότι εκ παραδρομής στον Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος δεν έλαβαν υπόψη την έκπτωση φόρου λόγω δύο τέκνων που δικαιούνταν ο προσφεύγων. Έτσι το σωστό ποσό είναι αυτό που είναι καταχωρημένο στην υπ. αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, στην οποία αναγράφεται και το τελικό ποσό για καταβολή ΕΥΡΩ 7.325,10.

Ο υπ. αριθμ. Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος, χρήσης (Οικονομικού Έτους), δε διαφέρει σε σχέση με την υπ. αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης (Οικονομικού Έτους).

Ο υπ. αριθμ. Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος, χρήσης ... (Οικονομικού Έτους ...), διαφέρει σε σχέση με την υπ. αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, χρήσης ... (Οικονομικού Έτους ...), αναφορικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις σύμφωνα με τον Έλεγχο [ΕΥΡΩ 437.115,72 (ΕΥΡΩ 13.751,01 επιχειρηματική αμοιβή πλέον ΕΥΡΩ 423.364,71 καθαρά κέρδη ατομικής επιχείρησης) στον Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος – ΕΥΡΩ 394.779,25 (ΕΥΡΩ 13.751,01 επιχειρηματική αμοιβή πλέον ΕΥΡΩ 381.028,24 καθαρά κέρδη ατομικής επιχείρησης) στην Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος] διότι εκ παραδρομής στον Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος αναγράφηκαν ΕΥΡΩ 423.364,71 ως καθαρά κέρδη ατομικής επιχείρησης αντί του σωστού ποσού ΕΥΡΩ 381.028,24 ο υπολογισμός του οποίου παρουσιάζεται εκτενώς στο κεφάλαιο 14 «ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ» της από Έκθεσης Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Έτσι το σωστό ποσό είναι αυτό που είναι καταχωρημένο στην υπ. αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, στην οποία αναγράφεται και το τελικό ποσό για καταβολή ΕΥΡΩ 296.554,60.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι σε καμιά από τις προσβαλλόμενες διορθωτικές πράξεις, ούτε στην έκθεση επανελέγχου εισοδήματος δεν αναγράφεται το ποσοστό, το

χρονικό διάστημα και ο τρόπος υπολογισμού του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας με τον οποίο επιβαρύνθηκε η διαφορά φόρου που του επιβλήθηκε:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 «ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ», παρ. 1, του Ν.2523/1997, 1. «Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ενάμισι τοις εκατό (1,5%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό τριάμισι τοις εκατό (3,5%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης». *(Ισχύς για εισοδήματα που αποκτούνται μέχρι 31/12/2004)*

1. «Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης,

β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης». *(Ισχύς για εισοδήματα που αποκτούνται από 01/01/2005 και μετά)*

Επειδή, ο κάθε μήνας καθυστέρησης αρχίζει να μετρά από την επόμενη ημέρα της ημερομηνίας λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης που προβλέπεται από τις οικίες διατάξεις. [Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, Έκδοση Τρίτη, Δ. Σταματόπουλος, 2005, σελ 69].

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 «ΧΡΟΝΟΣ ΥΠΟΛΟΓΟΓΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΦΟΡΩΝ», παρ. 1, του Ν.2523/1997: «**Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου**». (ισχύς μέχρι 26-05-2009)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 «ΧΡΟΝΟΣ ΥΠΟΛΟΓΟΓΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΦΟΡΩΝ», παρ. 4, του Ν.2523/1997: 4. «Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν

μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) **το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης** ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται». (Η παράγραφος 4 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 26 του νόμου 3943/2011 και σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 26 έχει εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού (30.3.2011) και **για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του ιδίου νόμου επίσης**).

Επειδή, στην έκθεση επανελέγχου στο κεφάλαιο 11 «ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ», αναφέρονται οι διατάξεις του άρθρου 1 (ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ), παρ. 1, καθώς οι διατάξεις του άρθρου 2 (ΧΡΟΝΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΦΟΡΩΝ) παρ. 1 και 4, ο προσφεύγων έχει όλο το νομικό πλαίσιο που χρειάζεται για να υπολογίσει μόνος του και να ελέγξει την ορθότητα υπολογισμού των πρόσθετων φόρων που του υποβλήθηκαν λόγω ανακρίβειας. Επιπρόσθετα σε όλες τις προσβαλλόμενες Πράξεις αναγράφεται το τελικό ποσοστό υπολογισμού των πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας, 120%.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν, διότι έγινε παράλειψη νόμιμης κλήσης σε προηγούμενη ακρόαση και η κλήση προς ακρόαση της ΔΟ.Υ. δεν ικανοποιεί τις απαιτήσεις του νόμου για την τήρηση του τύπου της προηγούμενης ακρόασης, διότι οι επ' αυτού απόψεις που κατατέθηκαν δεν ήταν να τύχουν αξιολόγησης εφόσον δεν ακολούθησε ιδιαίτερος επανέλεγχος για τη φορολογία εισοδήματος, πρέπει να απορριφθεί, ως προφανώς αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν.4174/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά, να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2690/1999: «Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 2 του Ν.2690/1999: «Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου».

Επειδή, όπως παρουσιάζεται αναλυτικά στο κεφάλαιο 12 «ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΑΡΘΡΟΥ 28 Ν. 4174/2013 – ΚΛΗΣΗ ΣΕ ΚΡΟΑΣΗ (άρθρου 6 Ν. 2690/1999)» της από Έκθεσης Επανελέγχου στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε με συστημένη επιστολή (αρ. πρωτ.) το υπ' αρ. Σημείωμα Διαπιστώσεων - Κλήση προς ακρόαση , στο οποίο καταγράφονται τα αποτελέσματα του ελέγχου. Ταυτόχρονα κοινοποιήθηκε προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τις χρήσεις ... & ... και ... Στις προσκομίσθηκαν στην Δ.Ο.Υ....., δια της πληρεξουσίου δικηγόρου του ελεγχόμενου (Α.Μ), οι απόψεις του επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων και τον Προσωρινό διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος οικονομικών ετών και ... (αριθμός εισερχόμενου πρωτοκόλλου απόψεων). Οι απόψεις του ελεγχόμενου δεν γίνονται δεκτές για τους λόγους που αναφέρονται εκτενώς στο προαναφερόμενο κεφάλαιο της Έκθεσης Επανελέγχου.

Επειδή, με το υπ. αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων – Κλήση προς Ακρόαση κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα τα αποτελέσματα του Φορολογικού Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος για τις χρήσεις ..., ..., ..., ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι έγινε παράλειψη νόμιμης κλήσης σε προηγούμενη ακρόαση και η κλήση προς ακρόαση της ΔΟ.Υ. δεν ικανοποιεί τις απαιτήσεις του νόμου για την τήρηση του τύπου της προηγούμενης ακρόασης διότι οι επ' αυτού απόψεις που κατατέθηκαν δεν ήταν να τύχουν αξιολόγησης εφόσον δεν ακολούθησε ιδιαίτερος επανέλεγχος για τη φορολογία εισοδήματος τυγχάνει προφανώς αβάσιμος.

Επειδή, από τα προαναφερόμενα είναι έκδηλο ότι όχι μόνο τηρήθηκε πλήρως η νόμιμη διαδικασία της νόμιμης κλήσης σε προηγούμενη ακρόαση όπως καθορίζεται από τον Ν.4174/2013 και τον Ν.2690/1999 αλλά τηρήθηκε και το πνεύμα των νόμων. Η κλήση προς ακρόαση δεν ήταν προσχηματική αλλά ουσιαστική. Ο επανέλεγχος μελέτησε το υπόμνημα με τις απόψεις του προσφεύγοντος επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων και τον Προσωρινό διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος οικονομικών ετών και ... και τις απέρριψε αιτιολογημένα. Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο τύπος της προηγούμενης ακρόασης τηρήθηκε στην προκείμενη περίπτωση πλημμελώς τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι επίμαχες χρήσεις έχουν περαιωθεί και ελεγχθεί, πρέπει να απορριφθεί, ως προφανώς αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 72 (πρώην άρθρο 66) του ν 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, **ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του**».

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

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

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 **«Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων»**, με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν 3259/2004, ορίζεται ότι: «Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 28 του ν 3697/2008, με τον οποίο η προσφεύγουσα περαίωσε τα οικονομικά έτη –, με την αποδοχή του υπ. αριθμ. Εκκαθαριστικού Σημειώματος περαίωσης Ν.3697/2008 της Δ.Ο.Υ., ορίζει ότι: «οι διατάξεις της παραγράφου 1, καθώς και η περαίωση των υποθέσεων κατά τα άρθρα 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 του Ν. 3259/2004, με βάση και τις μεταβολές που επέρχονται σύμφωνα με τις παραγράφους 1, 2 και 3, ισχύουν από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως», είναι προφανές ότι και για τις χρήσεις που περαιώθηκαν με τον ν 3697/2008 ισχύουν οι ίδιες διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν 3259/2004, οι οποίες παρέμειναν αμετάβλητες.

Επειδή στην ΠΟΛ1130/2-10-2008 περί «Παροχής οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1-11 του ν.3259/2004 σχετικά με την περαίωση φορολογικών υποθέσεων, όπως αυτές ισχύουν ύστερα από το ν. 3697/2008» στο άρθρο 9 ορίζεται ότι: «5. ...*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.2238/94, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.. ...*».

Επειδή, η Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. του /, με την οποία ενημερώθηκε ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ότι ο προσφεύγων είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον (Α.Φ.Μ.), για τις χρήσεις ..., .. και θεωρήθηκε στις **σε ημερομηνία μεταγενέστερη των ημερομηνιών που είχε ελεγχθεί ο προσφεύγων**, βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ.1037/2005 τις χρήσεις ..., .. και .. (..... ημερομηνία θεώρησης της αρχικής έκθεσης ελέγχου εισοδήματος με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1037/2005) και βάσει των διατάξεων του Ν.3697/2008 τη χρήση, με την αποδοχή του αριθμ. σημειώματος περαίωσης του Ν. 3697/2008, της Δ.Ο.Υ., αποδεικνύεται ότι η Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. του / αποτελεί νέο στοιχείο και ορθώς εκδόθηκε η υπ. αριθμ. Εντολή Επανελέγχου (με συμπληρωματικά στοιχεία) από τη Δ.Ο.Υ..... για τις χρήσεις, και

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι ειδικά για τις διαχειριστικές χρήσεις ... και ... ακόμη και υπό την εκδοχή της μερικής εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων, η φορολογική αρχή μη νομίμως πρόσθεσε ως λογιστική διαφορά στα ακαθάριστα της επιχείρησης το συνολικό ποσό κάθε τιμολογίου, ενώ έπρεπε να τα προσauξήσει αντίστοιχα μόνο κατά το ποσό

που αντιστοιχεί στο εικονικό, πρέπει να απορριφθεί, ως προφανώς αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94 ορίζονται οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης και την έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα. Επιπρόσθετα, στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1029/17-2-2006 η οποία εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Ν.2238/94, ορίζεται και η περίπτωση μη εκπιπτόμενης δαπάνης εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη είναι εικονική (ΣΤΕ 1823/94, ΣΤΕ 141/1993).

Επειδή, τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία στις χρήσεις και κρίθηκαν μερικώς εικονικά ως προς την αξία, βάσει των ανωτέρω, ορθώς η συνολική καθαρή αξία των εικονικών φορολογικών δεν αναγνωρίστηκε ως δαπάνη και προστέθηκε ως λογιστική διαφορά.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι ειδικά για τη διαχειριστική χρήση, η φορολογική αρχή δεν έπρεπε να προχωρήσει σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων στη χρήση, δεν έπρεπε να προσαιξήσει τα ακαθάριστα έσοδα κατά 8%, δεν έπρεπε να προσαιξήσει το Σ.Κ.Κ. κατά 80%, δε διευκρινίζεται το ποσό του καταλογισμού και τέλος δε δικαιολογείται, γιατί ενώ στην έκθεση επανελέγχου στη χρήση τα καθαρά κέρδη υπολογίζονται από τον έλεγχο σε ΕΥΡΩ 381.028,24 στην υπ. αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος αναφέρεται ως φορολογητέο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις βάσει ελέγχου το ποσό των ΕΥΡΩ 394.779,25, πρέπει να απορριφθεί, ως προφανώς αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι ειδικά για τη διαχειριστική χρήση, η φορολογική αρχή δεν έπρεπε να προχωρήσει σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων στη χρήση,

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

- β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,
- γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, **ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,**
- δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,
- ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,
- στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων.....
- ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,
- η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη όταν τηρούνται βιβλία δεύτερης κατηγορίας.....
- 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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 7 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι: «Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ. *{Η παρούσα διατύπωση αν και έχει ισχύ από 22/12/2006 (Ν. 3522/2006) εφαρμόζεται και για προγενέστερα ανέλεγκτα έτη ως επιεικέστερη}.*

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

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ)

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, στις περιπτώσεις που δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, η διάταξη της παρ.10β του άρθ. 5 του ν. 2523/97, που αναφέρεται στα πρόστιμα για παραβάσεις ΚΒΣ, δεν μπορεί να εφαρμοσθεί αναλογικά και στην προκειμένη περίπτωση δεδομένου ότι στο φορολογικό δίκαιο δεν νοείται διασταλτική ερμηνεία ή ανάλογη εφαρμογή, λόγω της διεπούσης στο δίκαιο αρχή της τυπικότητας και της στενής ερμηνείας των εν λόγω διατάξεων (ΣτΕ 1922/52, 3422/75, 2989/80, 3007/84 κ.λ.π.). Άλλωστε η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου. Συνεπώς το παραστατικό στοιχείο που εκδίδεται για να καλύψει δαπάνες και να δικαιολογήσει την έκπτωση, θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει καθότι το επίδικο φορολογικό στοιχείο κρίθηκε μερικώς εικονικό ως προς την αξία (σχετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001). Έτσι, ο επανέλεγχος προκειμένου να υπολογίσει το ποσοστό της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα, ώστε να αποφανθεί για την έκταση της φοροδιαφυγής, ορθώς έλαβε υπόψη του όλη την καθαρή αξία των ληφθέντων μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία (χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της εικονικής αξίας) και όχι το 50% της αξίας αυτής, καθόσον δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της εικονικής αξίας.

Επειδή, ο επανέλεγχος για τη χρήση προσδιόρισε ότι το ποσό των ληφθέντων εικονικών στοιχείων, αναλογεί σε ποσοστό 5,5% επί των ακαθάριστων εσόδων (αξία εικονικών 60.000,00€ επί ακαθάριστων εσόδων χρήσης ύψους 1.088.900,60€) και σε ποσοστό 38,5% επί των φορολογητέων δαπανών της χρήσης (αξία εικονικών 60.000,00€ σε σύνολο φορολογητέων δαπανών 155.800,59€), ορθώς έκρινε ότι η απόκρυψη φορολογητέας ύλης στη χρήση ... είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της επιχείρησης και επηρεάζει σημαντικά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών. Συνεπώς βάσει όλων των ανωτέρω ο επανέλεγχος ορθώς έκρινε ότι για τη χρήση, η παράβαση της λήψης έξι (6) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 60.000,00€, επιφέρει συνέπειες στο κύρος των τηρούμενων βιβλίων της επιχείρησης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 και §7 του ΠΔ 186/92, χαρακτήρισε τα βιβλία του προσφεύγοντος ανακριβή και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν.2238/1994.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι ειδικά για τη διαχειριστική χρήση, η φορολογική αρχή δεν έπρεπε να προσαιξήσει τα ακαθάριστα έσοδα κατά 8%, διότι δεν έχει

εφαρμογή στην περίπτωση του η διάταξη του άρθρου 30 παρ. 2 περ. γ του Ν.2238/1994, καθόσον η απόκρυψη δεν υπερβαίνει το 5% των ακαθαρίστων εσόδων του.

Επειδή, ο επανέλεγχος για τη χρήση, ορθώς λαμβάνει υπόψη του για τους υπολογισμούς του τη συνολική καθαρή αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, αν και είναι μερικώς εικονικά ως προς την αξία, για τους λόγους που αναπτύξαμε ανωτέρω.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν.2238/1994:

1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών
2. Ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

α).....

β).....

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. 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 μεικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μεικτό 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, σύμφωνα με διατάξεις της ΠΟΛ.1087/2005, «ΛΟΙΠΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ»:«Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν.3296/2004 θεσπίστηκαν αντικειμενικά ποσοστά προσαύξησης των ακαθαρίστων εσόδων (4% ή 8%, κατά περίπτωση),

ειδικά στις περιπτώσεις διαπίστωσης των οριζόμενων στις διατάξεις αυτές ιδιαίτερα σοβαρών φορολογικών παραβάσεων (δηλαδή επί απόκρυψης φορολογητέας ύλης, μη έκδοσης στοιχείων του Κ.Β.Σ., έκδοσης πλαστών- εικονικών στοιχείων), εφόσον αυτές συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών.

Σε ότι αφορά τις μεταβολές αυτές, διευκρινίζεται περαιτέρω ότι ως απόκρυψη για την εφαρμογή των ανωτέρω νοείται οποιαδήποτε, ανεξαρτήτως προελεύσεως, απόκρυψη ακαθάριστου εισοδήματος και ότι ο κατά τα ανωτέρω διπλασιασμός των ποσών που προκύπτουν από τις προαναφερόμενες παραβάσεις εφαρμόζεται εφόσον η επανάληψη των παραβάσεων αυτών διαπιστώνεται από διαφορετικούς ελέγχους, συμπεριλαμβανομένου και του διενεργούμενου τακτικού ελέγχου. Ειδικά ως προς τις παραβάσεις μη έκδοσης ή έκδοσης πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων, οι ανωτέρω διατάξεις έχουν εφαρμογή ανεξαρτήτως αν πρόκειται για στοιχεία αξίας ή διακίνησης.

Στις περιπτώσεις των αναφερόμενων στις ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν.3296/04 παραβάσεων που η απόκρυψη της φορολογητέας ύλης με βάση τις παραβάσεις αυτές υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας όχι όμως και τα 5.000 ευρώ ή αντίστροφα, θα εφαρμόζεται ποσοστό προσαύξησης 4%.

Εξάλλου, στις λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων που επισύρουν μεν ανακρίβεια των τηρούμενων βιβλίων κατά τις οικείες διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. αλλά δεν συμπεριλαμβάνονται στις ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν.3296/2004, εξακολουθεί βεβαίως να υφίσταται η δυνατότητα προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων κατά τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του ν.2238/1994, επί των οποίων σημειωτέον δεν επήλθε καμία μεταβολή, θεωρείται ωστόσο σκόπιμο κατά τον προσδιορισμό της κατ' έλεγχο προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων να συνεκτιμούνται, χωρίς αυτό να είναι δεσμευτικό, τα καθοριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν.3296/04 ποσοστά προσαύξησης, αφού με τις διατάξεις αυτές ρυθμίζονται ιδιαίτερα σοβαρές περιπτώσεις φοροδιαφυγής».....

Επειδή, στη χρήση, το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης ως ποσοστό στα ακαθάριστα έσοδα είναι $(60.000/1.088.901) \times 100 = 5,5 \%$.

Επειδή, το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, ο επανέλεγχος ορθώς προσαύξησε τα ακαθάριστα έσοδα κατά 8%.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι ο επανέλεγχος δεν έπρεπε να προσαυξήσει το Σ.Κ.Κ. κατά 80%.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.2238/1994 για τις επιχειρήσεις, για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή, ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά 40% και εξαιρετικά, το παραπάνω ποσό 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, ...γ) στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων, ορθώς ο επανέλεγχος προσαύξησε το Σ.Κ.Κ. κατά 80%.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι δε διευκρινίζεται στην οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού το ποσό του καταλογισμού, εάν είναι ΕΥΡΩ 304.787,91 (σύνολο οφειλής βάσει ελέγχου) ή ΕΥΡΩ 296.554,60 (η διαφορά μεταξύ του ποσού αυτού και του ποσού φόρου που προκύπτει βάσει δήλωσης)

Επειδή, στην υπ. αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος χρήσης αναγράφεται σύνολο φόρων για καταβολή ΕΥΡΩ 296.554,60. Το σύνολο φόρων για καταβολή είναι ΕΥΡΩ 296.554,60.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι δε δικαιολογείται γιατί ενώ στην έκθεση επανελέγχου στη χρήση τα καθαρά κέρδη υπολογίζονται από τον έλεγχο σε ΕΥΡΩ 381.028,24 στην υπ. αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος αναφέρεται ως φορολογητέο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις βάσει ελέγχου το ποσό των ΕΥΡΩ 394.779,25.

Επειδή, στην υπ. αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος αναφέρεται ως φορολογητέο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις βάσει ελέγχου το ποσό των ΕΥΡΩ 394.779,25, διότι το ποσό των ΕΥΡΩ 394.779,25 είναι το άθροισμα του ποσού των ΕΥΡΩ 381.028,24 και του ποσού των ΕΥΡΩ 13.751,01, που οφείλεται σε επιχειρηματική αμοιβή Ο.Ε., Ε.Π.Ε κ.λ.π..

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του και με **Α.Φ.Μ.:**, και την επικύρωση των υπ. αριθμ., και Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικών Ετών, .. και ... αντίστοιχα, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την υπ. αριθμ. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Διαχ/κή Περίοδος	
Διαφορά φορολογητέου εισοδήματος (ατομικό και τέκνων)	10.000,00
Διαφορά φόρου Εισοδήματος	3.329,59
Πρόσθετος φόρος Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%)	3.995,51
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.325,10

Το παραπάνω ποσό καταλογίστηκε με την υπ' αριθμ. πρωτ., Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη φορολογητέα περίοδο και είναι καταβλητέο εντός της προθεσμίας που αναγράφεται επ' αυτής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την υπ. αριθμ. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Διαχ/κή Περίοδος ...	
Διαφορά φορολογητέου εισοδήματος (ατομικό και τέκνων)	10.000,00
Διαφορά φόρου Εισοδήματος	3.542,75
Πρόσθετος φόρος Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%)	4.229,70
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.754,45

Το παραπάνω ποσό καταλογίστηκε με την υπ' αριθμ. πρωτ., Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη φορολογητέα περίοδο και είναι καταβλητέο εντός της προθεσμίας που αναγράφεται επ' αυτής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την υπ. αριθμ. Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Διαχ/κή Περίοδος	
Διαφορά φορολογητέου εισοδήματος (ατομικό και τέκνων)	364.216,28
Διαφορά φόρου Εισοδήματος	134.797,50
Πρόσθετος φόρος Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%)	161.757,10
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	296.554,60

Το παραπάνω ποσό καταλογίστηκε με την υπ' αριθμ. πρωτ., Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη φορολογητέα περίοδο και είναι καταβλητέο εντός της προθεσμίας που αναγράφεται επ' αυτής.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος του
Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης,
Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης

Αραπίδου Ευαγγελία - Ντίνα

Σ η μ ε ί ω σ η :

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