



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

Καλλιθέα, 13/01/2016

Αριθμός απόφασης: 25

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο :
ΦΑΞ :

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

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

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

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης .../.../... και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα στον, οδός, κατά των υπ' αριθμ. .../.../...-...-..., .../.../...-...-... και .../.../...-...-... Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικών περιόδων 01/01/2003 – 31/12/2003, 01/01/2004 – 31/12/2004 και 01/01/2005 – 31/12/2005, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ. .../.../...-...-..., .../.../...-...-... και .../.../...-...-... Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικών περιόδων 01/01/2003 – 31/12/2003, 01/01/2004 – 31/12/2004 και 01/01/2005 – 31/12/2005, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από .../.../... Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου (Επανελέγχου) Φορολογίας Εισοδήματος της υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ.,

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την από .../.../... εισήγηση του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

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

α) Με την υπ' αριθμ. .../.../...-...-.... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003 – 31/12/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προσδιορίσθηκαν για την προσφεύγουσα εταιρεία εξωλογιστικά τελικά καθαρά φορολογητέα κέρδη συνολικού ποσού 831.363,76€, με βάση τα οποία καταλογίσθηκε κύριος φόρος εισοδήματος το ποσό των 287.621,92€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού ύψους 345.146,31€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 632.768,23€.

Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων έγινε επειδή τα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας κρίθηκαν ανακριβή, λόγω έκδοσης **είκοσι εννέα (29) εικονικών** στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 451.046,79€.

β) Με την υπ' αριθμ. .../.../...-...-.... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004 – 31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προσδιορίσθηκαν για την προσφεύγουσα εταιρεία εξωλογιστικά τελικά καθαρά φορολογητέα κέρδη συνολικού ποσού 579.558,07€, με βάση τα οποία καταλογίσθηκε κύριος φόρος εισοδήματος το ποσό των 190.008,20€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού ύψους 228.009,84€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 418.018,04€.

Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων έγινε επειδή τα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας κρίθηκαν ανακριβή, λόγω έκδοσης **δεκατριών (13) εικονικών** στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 24.846,62€.

γ) Με την υπ' αριθμ. .../.../...-...-.... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 – 31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προσδιορίσθηκαν για την προσφεύγουσα εταιρεία εξωλογιστικά τελικά καθαρά φορολογητέα κέρδη συνολικού ποσού 587.546,15€, με βάση τα οποία καταλογίσθηκε κύριος φόρος εισοδήματος το ποσό των 175.231,22€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού ύψους 210.277,46€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 385.508,68€.

Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων έγινε επειδή τα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας κρίθηκαν ανακριβή, λόγω έκδοσης **ενός (1) εικονικού** στο σύνολό του φορολογικού στοιχείου, συνολικής καθαρής αξίας 9.239,38€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από .../.../.... Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου (Επανελέγχου) Φορολογίας Εισοδήματος της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ., που διενεργήθηκε στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας, κατόπιν της υπ. αριθμ. .../...-...-.... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., αφορμή της οποίας αποτέλεσαν οι υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ .../...-...-.... και ΕΜΠ .../...-...-.... Εκθέσεις Ελέγχου – Επεξεργασίας της Ειδικής Γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε. – Ειδική Διεύθυνση Ελέγχου Εθνικών και Κοινοτικών

Δαπανών και Καταπολέμησης Απάτης και Διαφθοράς, που εστάλησαν και περιήλθαν στη Δ.Ο.Υ. ως συμπληρωματικά – νεότερα στοιχεία για τις περαιωμένες χρήσεις 01/01/2003 – 31/12/2003, 01/01/2004 – 31/12/2004 και 01/01/2005 – 31/12/2005 σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3697/2008.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να:

- Γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή της.
- Ακυρωθούν, άλλως εξαφανιστούν, άλλως μεταρρυθμιστούν οι υπ' αριθμ. .../.../...-...-..., .../.../...-...- και .../.../...-...-..... Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η Φορολογική Διοίκηση αποδεικνύει πλημμελώς την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων στο σύνολό τους.
- Εφόσον η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπέπεσε σε καμία παράβαση, ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών είναι μη νόμιμος.
- Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις καθίστανται ακυρωτές, καθώς είναι πλημμελώς αιτιολογημένες.
- Σύμφωνα με την προσφεύγουσα εταιρεία, το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι: *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.»*

Επειδή, εν προκειμένω, στις από-...-... και-...-... εκθέσεις ελέγχου – επεξεργασίας της Ειδικής Γραμματείας Ειδικής Γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε. – Ειδικής Διεύθυνσης Ελέγχου Εθνικών και Κοινοτικών Δαπανών και Καταπολέμησης Απάτης και Διαφθοράς, καθώς και στις από-...-... και-...-... εκθέσεις ελέγχου (επανελέγχου) Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) της Δ.Ο.Υ., περιέχονται επαρκή στοιχεία και η απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, και παρατίθενται στις ως άνω εκθέσεις, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία, αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε και καταχώρησε στα βιβλία της φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή, στο άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 αναφέρεται: *«Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:*

α)..... β).....

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) ε) στ) ζ) η) θ)

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

Επειδή, στο άρθρο 30 παρ. 2 περ. γ' του Ν. 2238/94 αναφέρεται:

«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 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, στο άρθρο 32 παρ. 1 και 2 του Ν. 2238/94, όπως ισχύουν για διαχειριστικές περιόδους που ισχύουν από 01/01/2003 και μετά, αναφέρεται:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατηγορίας της προσήκουσας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

2.Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή, καθώς και για τις

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

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών.

β) γ)..... δ)

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

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

Επειδή, στο άρθρο 32 παρ. 1 και 2 του Ν. 2238/94, όπως ισχύουν από 14/12/2004 και μετά, αναφέρεται:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.

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.

β) γ) δ).....

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

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

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2003 – 31/12/2003 εξέδωσε **είκοσι εννέα (29) εικονικά** στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 451.046,79€, τα οποία φορολογικά στοιχεία ως ποσοστό επί των ακαθαρίστων εσόδων 1.624.133,07€ είναι 27,77%. Συνεπώς ο έλεγχος ορθώς έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας ανακριβή για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2003 – 31/12/2003, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004 εξέδωσε **δεκατρία (13) εικονικά** στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 24.846,62€, τα οποία φορολογικά στοιχεία ως ποσοστό επί των ακαθαρίστων εσόδων 1.460.803,35€ είναι 12,71%. Συνεπώς ο έλεγχος ορθώς έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας ανακριβή για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 – 31/12/2005 εξέδωσε **ένα (1)** στο σύνολό του φορολογικό στοιχείο, συνολικής καθαρής αξίας 9.239,38€, το οποίο φορολογικό στοιχείο ως ποσοστό επί των ακαθαρίστων εσόδων 1.278.354,58€ είναι 0,72%. Συνεπώς ο έλεγχος ορθώς έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας ανακριβή για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 – 31/12/2005, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, τα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας κρίθηκαν ανακριβή λόγω έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ως εκ τούτου και βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων, ορθά ο έλεγχος προχώρησε σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών της προσφεύγουσας εταιρείας, ο δε ισχυρισμός της ότι δεν εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία και κατά συνέπεια δεν έπρεπε να γίνει εξωλογιστικός προσδιορισμός από την φορολογική αρχή, πρέπει να

απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, στην προσβαλλόμενη πράξη δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται, καθόσον, στις από-....-.... και-....-.... εκθέσεις ελέγχου – επεξεργασίας της Ειδικής Γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε. – Ειδικής Διεύθυνσης Ελέγχου Εθνικών και Κοινοτικών Δαπανών και Καταπολέμησης Απάτης και Διαφθοράς, καθώς και στις από-....-.... και-....-.... εκθέσεις ελέγχου (επανελέγχου) Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) της Δ.Ο.Υ., αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Επιπλέον, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων, ως τυπικό στοιχείο του κύρους των, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. (**ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218**)

Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρεία απορρίπτεται, καθόσον οι εκθέσεις ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, στις παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν 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 το άρθρο 84 παρ. 4 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

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

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

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 11 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«**11.** Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. 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.....».

Στην προκείμενη περίπτωση η προσφεύγουσα εταιρεία είχε περαιώσει τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους 01/01/2003 – 31/12/2003, 01/01/2004 – 31/12/2004 και 01/01/2005 – 31/12/2005 με τις διατάξεις του Ν. 3697/2008 και είχε καταβάλει το συνολικό ποσό της περαίωσης. Μετά την αποδοχή του υπ' αριθμ./... εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης, προέκυψαν **νέα στοιχεία**, τα οποία εστάλησαν στην Δ.Ο.Υ. με τις υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ .../...-... και ΕΜΠ .../...-... Εκθέσεις Ελέγχου – Επεξεργασίας της Ειδικής Γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε. – Ειδική Διεύθυνση Ελέγχου Εθνικών και Κοινοτικών Δαπανών και Καταπολέμησης Απάτης και Διαφθοράς, και τα οποία δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την περαίωση. Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/94 και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 3259/2004 εκδίδεται συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου.

Συνεπώς, εφόσον για τις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους 01/01/2003 – 31/12/2003, 01/01/2004 – 31/12/2004 και 01/01/2005 – 31/12/2005 προέκυψαν συμπληρωματικά στοιχεία (έκδοση εικονικών στοιχείων) και οι υπ' αριθμ. .../.../...-... και .../.../...-... Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος επιδόθηκαν την .../.../..., ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται, καθόσον κατά τον χρόνο εκδόσεως και κοινοποιήσεως των πράξεων της φορολογικής αρχής το δικαίωμα του Δημοσίου δεν είχε παραγραφεί.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../.../... Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994) της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ./...-... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ

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

<u>Οικονομικό Έτος 2004</u> <u>(Διαχειριστική περίοδος 01/01/2003 – 31/12/2003)</u>	
<u>Διαφορά φόρου</u>	287.621,92€
<u>Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%</u>	345.146,31€
<u>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ</u>	632.768,23€

<u>Οικονομικό Έτος 2005</u> <u>(Διαχειριστική περίοδος 01/01/2004 – 31/12/2004)</u>	
<u>Διαφορά φόρου</u>	190.008,20€
<u>Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%</u>	228.009,84€
<u>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ</u>	418.018,04€

<u>Οικονομικό Έτος 2006</u> <u>(Διαχειριστική περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005)</u>	
<u>Διαφορά φόρου</u>	175.231,22€
<u>Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%</u>	210.277,46€
<u>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ</u>	385.508,68€

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

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

ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ

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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).