



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604553
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 04-01-2016

Αριθμός απόφασης:8

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

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

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

4. Την από 04/09/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ΑΦΜ, με έδρα , οδός ΤΚ., κατά της υπ' αρ. .../..... πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2001 (διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2000) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ. .../..... πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2001 (διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2000) της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 24-06-2015 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 29-12-2015 εισήγηση του Α5 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 04/09/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. .../..... πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2001 (διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2000) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιβάρυνση συνολικά ποσού 17.707,19€, ως εξής:

Διαφορά φόρου	2.541.752	7.459,29
Διαφορά τελών Χαρτοσήμου επί των κερδών	167.676	491,20
Διαφορά ΟΓΑ επί διαφοράς τελών χαρτοσήμου	33.475	98,24
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης(ανώτατο120%)	3.050.103	8.951,14
Πρόσθετα τέλη Χαρτοσήμου επί των κερδών επί ανακρίβειας της δήλωσης (ανώτατο120%)	200.851	589,44
Εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	40.170	117,89
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.033.727	17.707,19

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν λογιστικού και εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων οικονομικού έτους 2001 (διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2000) στην συνέχεια επανελέγχου στην φορολογία εισοδήματος λόγω νέων στοιχείων και συγκεκριμένα προέκυψε σε βάρος της προσφεύγουσας ότι έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τρία εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία τα Νο..../.....,/..... και ../..... Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 2.900.000 δρχ. (ή 8.510,63€) πλέον Φ.Π.Α. εκδόσεως

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1^{ος} λόγος : Παραγραφή του δικαιώματος ελέγχου του Δημοσίου.

Διότι «Οι μετέπειτα παρατάσεις που θεσπίστηκαν με τους Ν. 3697/2008, 3790/2009, 3842/2010, 3888/2010, 4002/2011, 4098/2012 και 4203/2013 ορίζουσες γενικώς περί παραγραφής που έληγε αντίστοιχα στις 31/12/2008,στις

31/12/2009, στις 30/6/2010, στις 31/12/2010, στις 31/12/2011, στις 31/12/2012 και στις 31/12/2013 και παρατάθηκε μέχρι 31/12/2009, 30/6/2010, 31/12/2010, 31/12/2011, 31/12/2012, 31/12/2013 και μέχρι 31/12/2015 αντίστοιχα καταλαμβάνουν μόνο τις περιπτώσεις που το πρώτον η παραγραφή έληγε στις προαναφερθείσες ημερομηνίες (ώστε η πενταετής παραγραφή παρατείνεται και με αυτούς τους νόμους σε έξι και πεντέμισι έτη) και δεν καταλαμβάνουν, εφόσον ρητώς, ειδικώς και σαφώς δεν ορίζουν, και τις περιπτώσεις προγενέστερων διαχειριστικών περιόδων που η προθεσμία παραγραφής έληγε μεν στις αντίστοιχες ως άνω ημερομηνίες όμως λόγω παράτασης του χρόνου παραγραφής με προγενέστερα νομοθετήματα. Στις περιπτώσεις που ο νομοθέτης θέλησε να διαλάβει στη ρυθμιζόμενη παράταση παραγραφής και τη δεύτερη αυτή περίπτωση ρητώς, σαφώς και ειδικώς το όρισε. Εν προκειμένω για πρώτη φορά και δυνάμει της με αριθμ./..... προσκλήσεως της Δ.Ο.Υ εκλήθη η εταιρεία μας να προσκομίσει τα βιβλία και τα στοιχεία που τηρούσε κατά τη χρήση 2000, ήτοι σε χρόνο που το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου εισοδήματος και κυρώσεων για παραβάσεις του ΚΒΣ που αφορούν την διαχειριστική περίοδο 01-01-2000 έως 31-12-2000 είχε υποκύψει σε παραγραφή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν. 2238/94..».

2^{ος} λόγος : Διενέργεια Παράνομου εξωλογιστικού προσδιορισμού

Διότι «όλως παρανόμως και ανατιολόγητα αφενός το Δημόσιο έκρινε τα βιβλία ανακριβή και ακολούθως προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά δεδομένων ότι ουδόλως αναγράφεται και πολύ περισσότερο αιτιολογείται γιατί τα δήθεν εικονικά φορολογικά στοιχεία είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων και τα επηρεάζουν σημαντικά, πράγμα το οποίο αρνούμαστε. Επίσης πρέπει να ληφθεί υπόψη και το γεγονός ότι η εταιρεία μας, χωρίς να έχει ουδεμία υποχρέωση, αφού επρόκειτο περί ελέγχου χρήσης για την οποία το δικαίωμα του δημοσίου είχε υποκύψει σε παραγραφή, προσκόμισε όσα από τα βιβλία και στοιχεία βρισκόταν συμπτωματικά στην κατοχή της, αφού όπως προείπαμε κατά το χρόνο που της ζητήθηκαν ουδεμία υποχρέωση διαφύλαξης αυτών είχε. Επιπροσθέτως η υποχρέωση της εταιρείας μας διαφύλαξης των βιβλίων είχε αρθεί και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ.5 του Ν. 3888/2010, αφού η διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2000 και το αντίστοιχο οικονομικό έτος είχε περαιωθεί οριστικά και για την περαίωση μάλιστα αυτή είχε εκδοθεί το υπ' αριθμ./..... Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Τέλος τα φορολογητέα κέρδη που προσδιόρισε ο έλεγχος κατόπιν του εξωλογιστικού υπολογισμού βρίσκονται σε προφανέστατη αναντιστοιχία με τα οικονομικά μεγέθη της εταιρείας μας και το βεληνεκές αυτής, όπως αυτό προκύπτει τόσο από τα οικονομικά στοιχεία που η Δ.Ο.Υ είχε στην κατοχή της, όσα και από αυτά που η εταιρεία μας προσκόμισε και σε κάθε περίπτωση πρέπει να προσδιοριστούν σε αυτά που η εταιρεία μας ειλικρινώς δήλωσε».

Επί του 1^{ου} λόγου (παραγραφής)

Επειδή σύμφωνα με την_υπ' αριθ. .../.... γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από την 1020145/5731/ΔΕ-Β/[ΠΟΛ.1100/10.4.2001](#) με ΘΕΜΑ: «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων.», έγινε δεκτό μεταξύ άλλων ότι: «...η

έκδοση συμπληρωματικής πράξης προβλεπόμενης κατά νόμο δεν ισοδυναμεί με ανατροπή των αποτελεσμάτων αμετάκλητης δικαστικής απόφασης (Σ.τ.Ε.1426/2000). Τα παραπάνω εφαρμόζονται για την ταυτότητα του νομικού λόγου και επί πράξεων προσδιορισμού αποτελεσμάτων, διότι η πράξη αυτή επέχει από της ενδιαφερούσης απόψεως θέση φύλλου ελέγχου (ΣτΕ.1221/1982, 2250/1987, 876/1991, 14/1994, 1426/2000) και επί πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ (Σ.τ.Ε.1426/2000) και επί πράξεων επιβολής προστίμου κατά τη ρητή διάταξη της παρ. 4, εδάφιο β' του άρθρου 10 του Ν. [2753/1999](#). Ωσαύτως, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, "συμπληρωματικά" στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣτΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981).

Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣτΕ.2397/1990).

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο οικονομικό έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικονομικής εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στη διάθεση του οικονομικού εφόρου, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά τη 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 πράξης (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ.1426/2000 αδημ.), τοσούτον μάλλον και καθόσον κατ' άρθρο 4 της κατ' εξουσιοδότηση του νόμου (άρθρο 14) εκδοθείσας υπ' αριθ. 1049691/[ΠΟΛ.1099/27.4.1994](#) υπουργικής απόφασης, η ανάθεση σε ειδικό συνεργείο ελέγχου άρθρου 39 του Ν.1914/1990, καθώς και η έκδοση εικονικών

τιμολογίων κ.λπ. αποτελεί και λόγο εξαίρεσης από την περαιωτική διαδικασία άρθρου 14 του Ν.2198/1994.

Β) Ωσαύτως, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων (ομοίων κατά βάση με τις προϊσχύουσες του άρθρου 51, παρ. 4 του Ν.3323/1955), **το εισόδημα που προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία προσδιορίζεται καταρχήν ιδιαιτέρως με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και προστίθεται στο εισόδημα που προσδιορίσθηκε με την αρχική φορολογική εγγραφή.**

Όταν όμως από τα (νέα) συμπληρωματικά στοιχεία διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων του υπόχρεου (ΣτΕ.4843/-5/1988) και εικονικότητα των καταχωρηθέντων στοιχείων και απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος ή εκπτώσεις κ.λπ. ως προς τον ΦΠΑ, η οποία επιβάλλει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος ορισμένης πηγής, δεν αποκλείεται να προσδιορισθεί πλέον με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα από την πηγή αυτή εξωλογιστικά και ενιαία **κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων (ΣτΕ.4843-5/1988, 1425, 1426/2000).**

III. Ενόψει των ανωτέρω, προσήκει η απάντηση ότι, κατά την έννοια των άρθρων 68, παρ. 2 του Ν.2238/1994 και 39, παρ. 3 του Ν.1642/1986, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου ειδικού συνεργείου του άρθρου 39 του Ν.1914/1990 που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο (υποθέσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό) σε τρίτες επιχειρήσεις προμηθεύτριες της εξεταζόμενης, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και τα καταχωρηθέντα στη λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών πράξεων.

Δεν αποκλείεται δε (ιδιαίτερα επί προσφυγής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος κ.λπ.) και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων.»

Επειδή εν προκειμένω κατ' εφαρμογή των ανωτέρω, α) η προσφεύγουσα είχε περαιώσει την χρήση 2000 αποδεχόμενη το ειδικό σημείωμα του ν.3259/2004 (σελ. 2 έκθεσης ελέγχου) και β) τα «συμπληρωματικά στοιχεία» εν προκειμένω εικονικά φορολογικά στοιχεία προέκυψαν μεταγενέστερα από έλεγχο τρίτης Υπηρεσίας, «ύστερα από την παραλαβή Πληροφοριακών Δελτίων που εστάλησαν με τα με αρ.πρωτ...../..... (Συν.2) και/..... (Συν.3) διαβιβαστικά έγγραφα της Δ.Ο.Υ. Κορωπίου ... Σύμφωνα με τα ανωτέρω έγγραφα και πιο συγκεκριμένα σύμφωνα με το πόρισμα της/..... Έκθεσης Ελέγχου (Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ)) της Υ.Π.Ε.Ε. Περιφερειακή Δ/νση Κεντρικής Μακεδονίας που αφορά τον εκδότη «.....», Α.Φ.Μ....., Δ.Ο.Υ. Σκύδρας καθώς και της με αρ.υπόθεσης/. Πληροφοριακής Έκθεσης Ελέγχου της ΥΠ.Ε.Ε. Περιφ.Δ/νση Κεντρικής Μακεδονίας που αφορά την «.....», ο επιτηδευματίας εξέδωσε στη χρήση 2000 τρία (3) **ΕΙΚΟΝΙΚΑ** φορολογικά στοιχεία συνολικής **καθαρής αξίας 2.900.000 δρχ. ή 8.510,63€ προς την επιχείρηση «.....»** και συγκεκριμένα τα Τ.Π.Υ. ../., ../. ΚΑΙ ../. **ΕΙΚΟΝΙΚΑ** στο σύνολό τους για ανύπαρκτες συναλλαγές, γιατί δεν πραγματοποιήθηκε καμία εργασία που

αναφέρεται σ' αυτά», κατά συνέπεια κρίνεται ως νόμιμος ο επανέλεγχος με βάση τα ληφθέντα στοιχεία αυτά **καθώς έχουν τις νόμιμες προϋποθέσεις για να χαρακτηριστούν ως συμπληρωματικά.**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 ν.2238/1994 που εν προκειμένω εφαρμόζονται « ... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή [κύριων] φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο ΔΕΚΑΕΤΙΑΣ, εφόσον η μη ενάσκηση αυτού, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται :

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου 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** (η περίπτωση Β της παρ. 4 τέθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν.3522/2006) Στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. προβλέπεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αν «από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου» ή όταν “η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή”.

Επειδή για την χρήση 2000 το δικαίωμα κοινοποίησης φύλλων ελέγχου για τα συμπληρωματικά στοιχεία αυτά παραγραφόταν την 31-12-2011.

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 ορίζονται τα εξής: «2. Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012....» ακολούθως, με τη διάταξη του Δεύτερου Άρθρου του Ν.4098/2012 (ΦΕΚ Α 249/20.12.2012) ορίζονται τα εξής: «1. Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.» και τέλος με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 ορίζονται τα εξής: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Ακόμα, επειδή σύμφωνα με παρ. 3 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 που ορίστηκε ότι: «Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. ... Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.».

Εν προκειμένω επειδή ο επανέλεγχος διενεργήθηκε νόμιμα στην προσφεύγουσα (ως προς τα νέα στοιχεία) με την με αριθμό .../..... **εντολή ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ενώ** στις 27.12.2013 ο έλεγχος απέστειλε τις με αρ.πρωτ..... και γνωστοποιήσεις προς τη δηλούμενη έδρα της επιχείρησης και προς τον διαχειριστή αντιστοίχως (Συν.4) προκειμένου να ενημερωθεί η επιχείρηση για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου.

Επειδή η προθεσμία έκδοσης και κοινοποίησης των πράξεων κατόπιν των διαδοχικών παρατάσεων παραγραφής που δόθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011, ακολούθως, με τη διάταξη του Δεύτερου Άρθρου του Ν.4098/2012 (ΦΕΚ Α 249/20.12.2012) και τέλος με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 **παρατάθηκε έως 31-12-2015.**

Κατά συνέπεια νόμω αβάσιμα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2001 διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2000.

Επί του 2^{ου} λόγου

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 30 παρ.4 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) όπως ίσχυαν κατά το κρίσιμο έτος ήτοι την διαχειριστική περίοδο από 01/01/2000 έως 31/12/2000 και μέχρι 31.12.2002 πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του άρθ.7 του ν. 3052/2002, ορίζονται οι πράξεις ή παραλήψεις οι οποίες επιδρούν στο κύρος και στην αποδεικτική δύναμη των βιβλίων και στοιχείων ως εξής:

« Τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριθή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά : α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς β) δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριβώς 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 τέτοια στοιχεία δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο εντός τακτού εύλογου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. , τα ημερολόγια.....Οι πράξεις ή οι παραλήψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.»

Επειδή με το άρθ. 32 του Ν. 2238/94 οριζόταν ότι στις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία,το καθαρό εισόδημά τους εξευρίσκεται εξωλογιστικώς...

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι για να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας ως ανακριβή και να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων θα πρέπει να συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 30 του ΚΒΣ. Δηλαδή οι πράξεις ή οι παραλήψεις να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά. (Σχετ. 1076242/πολ 1163/30.06.1994). Σημειώνεται ότι η πρόθεση για απόκρυψη φορολογητέας ύλης διαγράφηκε με το άρθρο 20 παρ. 15 του ν.3296/2004 και ως επιεικέστερη διάταξη εφαρμόζεται και για τα παλαιότερα οικ. έτη. Περαιτέρω η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων πρέπει να στηρίζεται σε συγκεκριμένα στοιχεία και όχι σε συμπερασματικούς συλλογισμούς (Σχετ. ΣτΕ 3557/2000).

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία του Σ.τ.Ε.: «.....Επειδή, ... όπως προκύπτει από την προσβαλλόμενη απόφαση, η ως άνω ο.ε. ".....", ομόρρυθμοι εταίροι της οποίας ήταν οι αναιρεσίβλητοι, είχε, κατά την ένδικη περίοδο 1.1-31.12.1979, ως αντικείμενο εργασιών την κατασκευή ενδυμάτων και τήρησε βιβλία και στοιχεία Δ κατηγορίας του Κ.Φ.Σ. Κατόπιν ελέγχου, η φορολογική αρχή εξέδωσε πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων και προσδιόρισε λογιστικώς τα καθαρά της κέρδη, με την προσθήκη ορισμένων λογιστικών διαφορών, σε 4.100.000 δρχ. τα οποία αποδέχθηκε η ανωτέρω εταιρεία, η εις βάρος της δε εγγραφή οριστικοποιήθηκε με διοικητική επίλυση της διαφοράς. Κατόπιν όμως επανελέγχου, εκδόθηκε η επίδικη συμπληρωματική πράξη, με την οποία τα βιβλία και στοιχεία της εν λόγω εταιρείας κρίθηκαν ανεπαρκή και ανακριβή, λόγω διαπιστωθεισών πλημμελιών, τα δε καθαρά της κέρδη προσδιορίστηκαν εξωλογιστικώς σε 10.196.818 δρχ. Το διοικητικό εφετείο έκρινε ότι η πράξη αυτή είναι μη νόμιμη, διότι σε επικαλούμενες από τον επανέλεγχο πλημμέλειες δεν στηρίζονται ούτε στις περιπτώσεις του εδ. β της παρ. 2 του άρθρου 51 του ν.δ. 3323/1955, ούτε σε συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν στη φορολογική αρχή μετά την έκδοση και οριστικοποίηση της αρχικής πράξεως, αλλά σε επανεκτίμηση στοιχείων που υπήρχαν ήδη κατά το χρόνο εκδόσεως αυτής και συνεπώς μπορούσαν να ληφθούν υπόψη κατά τον αρχικό έλεγχο, επικύρωσε δε την πρωτόδικη απόφαση, η οποία είχε κρίνει ομοίως και είχε ακυρώσει την επίδικη πράξη. Η κρίση αυτή του διοικητικού εφετείου είναι νόμιμη, ο περί του αντιθέτου δε λόγος αναίρεσως, με τον οποίον προβάλλεται ότι η επίδικη πράξη εκδόθηκε νομίμως, διότι υπήρχε διαταγή του αρμόδιου επιθεωρητή περί διενεργείας επανελέγχου, είναι αβάσιμος και απορριπτέος, δοθέντος ότι, κατά τα προεκτεθέντα, για να εκδοθεί συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων δεν αρκεί η διαταγή αυτή, αλλά πρέπει να συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 51 παρ. 2 του ν.δ. 3323/1955. (Συμβ. της Επικρατείας 5793/1995)»

«..... Επειδή, ..., όπως προκύπτει από την προσβαλλόμενη απόφαση, η ανωτέρω μνημονευθείσα Ο.Ε. ".....", της οποίας ομόρρυθμοι εταίροι ήταν οι αναιρεσίβλητοι, είχε ως αντικείμενο εργασιών την κατασκευή και εμπορία εσωρούχων, τήρησε δε κατά την κρινόμενη χρήση βιβλία και στοιχεία Δ κατηγορίας του Κ.Φ.Σ., από τα οποία προέκυψε ζημία. Κατόπιν ελέγχου η φορολογική αρχή

έκρινε επαρκή και ειλικρινή τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, προσέθεσε όμως ορισμένες λογιστικές διαφορές στα ακαθάριστα έσοδα με συνέπεια αντί της δηλωθείσης ζημίας να προκύψουν καθαρά κέρδη, τα οποία αποδέχθηκε η ανωτέρω εταιρεία, οριστικοποιηθείσης της εις βάρος της εγγραφής με διοικητική επίλυση της διαφοράς. Κατόπιν όμως νέου ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία της εν λόγω εταιρείας κρίθηκαν ανεπαρκή και ανακριβή και τα αποτελέσματά της προσδιορίσθηκαν εξωλογιστικώς, η ίδια δε θεωρήθηκε εικονική και τα καθαρά κέρδη της προστέθηκαν στα αντίστοιχα της ομόρρυθμης εταιρείας ".....", η οποία είχε με αυτήν όμοιο αντικείμενο και ίδια έδρα και ομόρρυθμα μέλη. Με την υπ' αριθ. / απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης ακυρώθηκε η εκδοθείσα εις βάρος της άλλης εταιρείας πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων, καθό μέρος με αυτήν είχαν προσαυξηθεί τα καθαρά κέρδη της εν λόγω εταιρείας με εκείνα της εταιρείας των αναιρεσιβλήτων που αφορά η κρινόμενη υπόθεση, κατόπιν τούτου δε εκδόθηκε η ένδικη πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων, με την οποία προσδιορίσθηκαν εξωλογιστικώς τα καθαρά κέρδη της τελευταίας. Το διοικητικό εφετείο έκρινε ότι η πράξη αυτή πρέπει να ακυρωθεί ως μη νόμιμη, διότι εξεδόθη μεν ως συμπληρωματική, η φορολογική όμως αρχή για την έκδοσή της δεν επικαλέσθηκε την ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων, αλλά προέβη σε νέα διαφορετική εκτίμηση των ίδιων στοιχείων, τα οποία είχε υπόψη της και κατά τον αρχικό έλεγχο. Περαιτέρω, το διοικητικό εφετείο απέρριψε τον ισχυρισμό του οικονομικού εφόρου ότι η ένδικη πράξη ήταν νόμιμη ως εκδοθείσα κατόπιν νέου ελέγχου διενεργηθέντος κατά τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 3 του Ν. 820/1978, με την αιτιολογία ότι, ανεξαρτήτως του ότι δεν προέκυπτε από τα στοιχεία του φακέλλου ότι στην προκειμένη περίπτωση ο νέος έλεγχος διατάχθηκε από τον αρμόδιο επιθεωρητή, για να έχει συνέπειες για το φορολογούμενο ο διατασσόμενος με βάση τις διατάξεις αυτές επανέλεγχος, στην περίπτωση που υπάρχει οριστικό φύλλο ελέγχου ή οριστική πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων, πρέπει να συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 51 παρ. 2 του Ν.Δ. 3323/1953, πράγμα που, κατά το δικάσαν δικαστήριο, δεν συμβαίνει εν προκειμένω. Η τελευταία αυτή κρίση της προσβαλλόμενης αποφάσεως είναι νόμιμη, διότι, σύμφωνα με τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, για να εκδοθεί συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων δεν αρκεί να υπάρχει διαταγή του αρμόδιου Επιθεωρητή περί διενεργείας επανελέγχου, αλλά πρέπει να συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 51 παρ. 2 του Ν.Δ. 3323/1955. Συνεπώς, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος ο περί του αντιθέτου λόγος αναίρεσεως. (Σ.τ.Ε. 424/1994)»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 64 του ν. 4174/2013 η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή ο έλεγχος διαπίστωσε, ύστερα από την προσκόμιση από τον εκπρόσωπο της ελεγχόμενης του με αρ.πρωτ.... / Πληροφοριακού Δελτίου του ΣΔΟΕ Θεσσαλίας, ότι τα Νο... και Νο... εικονικά ΤΠΥ εκδόσεως αξίας 14.250.000 δρχ έχουν συμπεριληφθεί στην με αρ.... / ΑΕΠ και η αξία τους έχει συμπεριληφθεί στο Σημείωμα Περαιώσης Ν.3259/2004 ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

Επειδή ο έλεγχος διαπίστωσε «από τον έλεγχο του Γενικού Ημερολογίου καθώς και του Γενικού Καθολικού και συγκεκριμένα των σελ.601, 602, 607 & 608 του Ενιαίου Μηχανογραφικού Εντύπου με αρ. πρ. θεωρ./..... διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση έχει καταχωρήσει στα βιβλία της τα τρία (3) εικονικά στοιχεία Νο..., .. και... που έλαβε από τον εκδότη «.....». Πιο συγκεκριμένα τα με αρ. Νο.../....., ../..... Και.../..... Τ.Π.Υ. έχουν καταχωρηθεί στον λογαριασμό 62 «Παροχές τρίτων» και έχουν υπολογισθεί στα καθαρά κέρδη.».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθ. 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 συμπληφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.» .

Επειδή λανθασμένα ο έλεγχος συμπεριέλαβε στην κρίση του ως προς την «μεγάλη έκταση» των πράξεων και παραλήψεων της προσφεύγουσας για τον χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών την «προηγούμενη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 14.250.000 δρχ.» ενώ για τον χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών σε περαιωθείσα υπόθεση κρίνονται μόνον τα νέα στοιχεία (άρθρο 68 παρ. 2 ΚΦΕ, Σ.τ.Ε. 424/1994, 5793/1995 υπ' αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του ΝΣΚ).

Επειδή τα παραπάνω στοιχεία αξίας 14.250.000 δρχ είχαν ήδη συνυπολογιστεί στο συνταχθέν σημείωμα του ν.3259/2004 χωρίς να επηρεάσουν το κύρος των βιβλίων, διότι με την έκδοση του ειδικού σημειώματος περαίωσης κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.3259/2004 δεν προβλεπόταν διαφορετική κρίση των βιβλίων, η οποία ήταν δυνατή μόνο μετά από την εξαίρεση της υπόθεσης από τη διαδικασία αυτή και τον έλεγχο με τις γενικές διατάξεις.

Επειδή μόνον αξία των Νο..., Νο... και Νο... ΤΠΥ εκδότη «.....», Α.Φ.Μ....., Δ.Ο.Υ. Σκύδρας, για τα οποία εκδόθηκε η με αρ.../.... ΑΕΠ, κατόπιν της με αρ...../.... Έκθεσης Ελέγχου (Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ)) της Υ.Π.Ε.Ε. Περιφερειακή Δ/ση Κεντρικής Μακεδονίας που αφορά τον εκδότη «....., για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 2.900.000 δρχ. (ή 8.510,63€) πλέον Φ.Π.Α. για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, δεν έχει συμπεριληφθεί στο Σημείωμα Περαιώσεως Ν.3259/2004 που η επιχείρηση έχει αποδεχτεί.

Επειδή κατά της με αρ.../.... ΑΕΠ ασκήθηκε η με ημ/νία κατάθεσης 27.03.2007 προσφυγή η οποία εκδικάστηκε στις 25.09.2013. Το Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών με την με αρ...../.... απόφαση δέχτηκε την προσφυγή, ακύρωσε την με αρ.../.... ΑΕΠ της Δ.Ο.Υ. Κορωπίου (νυν Παλλήνης) και ανέπεμψε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. Παλλήνης για να επιδοθεί στην προσφεύγουσα το προβλεπόμενο από το άρθρο 36 παρ.7 του ΚΒΣ σημείωμα με κλήση για παροχή εξηγήσεων. Ακολούθως η

Δ.Ο.Υ. Παλλήνης ύστερα από την ανωτέρω απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών επανέλαβε τη διαδικασία και εξέδωσε την με αρ..../.... Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου ΚΒΣ την οποία η ελεγχόμενη επιχείρηση αποδέχτηκε με τις διατάξεις του αρ.66 του Ν.4174/2013.

Επειδή στην συνταχθείσα από την φορολογική αρχή από 24-6-2015 έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος ο έλεγχος λανθασμένα συνεκτίμησε στον προσδιορισμό την λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία είχαν συμπεριληφθεί στο με αρ./. σημείωμα περαίωσης του ν.3259/2004.

Επειδή η συνολική αξία των Νο..., Νο... και Νο... ΤΠΥ εκδότη «.....», Α.Φ.Μ....., Δ.Ο.Υ. Σκύδρας καθαρής αξίας 2.900.000 δρχ. (ή 8.510,63€) πλέον Φ.Π.Α. ήτοι σε ποσοστό 2,79% των ακαθαρίστων εσόδων είναι σχετικά μικρό ποσοστό, **και κυρίως περιορισμένο σε έναν εκδότη**, για τρία συγκεκριμένα στοιχεία, **η προσφεύγουσα επέδειξε τα βιβλία στον έλεγχο και** δεν αναφέρεται από την ελέγχουσα αρχή κανένας λόγος που συνεπεία της λήψης και καταχώρησης των εν λόγω εικονικών φορολογικών στοιχείων να καθίστανται αδύνατες ή έστω εξαιρετικά δυσχερείς οι ελεγκτικές επαληθεύσεις ενώ προκύπτει **ότι εξ αυτού μόνου του γεγονότος που αποτελεί το αντικείμενο των νέων στοιχείων ΔΕΝ επηρεάζονται σημαντικά τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας (βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 4 του Κ.Β.Σ όπως ίσχυε).**

Επειδή το ποσό που αντιστοιχεί στα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 2.900.000 δρχ. (ή 8.510,63€) πλέον Φ.Π.Α. κρίθηκε από τον έλεγχο εικονικό ως προς την αξία και το οποίο είχε εκπέσει από το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης της οποίας αφορά και κατά συνέπεια δεν είναι δυνατό να αναγνωριστεί από το νόμο προς έκπτωση καθότι αφορά δαπάνη εικονική (Σχετ. πολ 1029/2006, ΣτΕ 1823/1994, ΣτΕ 141/1993) και ως εκ τούτου προστίθεται στα καθαρά κέρδη της χρήσης ως λογιστική διαφορά.

Επειδή 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 τα επίδικα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά ως προς την αξία. (σχετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

Επειδή σύμφωνα 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.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ., 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. Η κατάργηση της διάταξης του άρθρου 43 παρ.3 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Σ., σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται, εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ' ουσία αντικατάστασή της από τη διάταξη του άρθρου 18 παρ.2 του ισχύοντος Κ.Β.Σ., δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μιας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίησή της, καθόσον δεν προσιδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος

δικαίου να αποδεικνύεται μια συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία. (σχετ. η γνωμ. ΝΣΚ 572/2011).

Επειδή δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα και συνεπώς αθροίζονται στα δηλωθέντα έσοδα ή αντιστοίχως αφαιρούνται από τις δαπάνες (ίδιο αποτέλεσμα) αφενός τα βάσει προηγούμενου φύλλου ελέγχου –περαίωσης (αναφερόμενα ως αποκρυβέντα σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 4 ν.3259/2004) Νο... και Νο... εικονικά ΤΠΥ εκδόσεως αξίας 14.250.000 δρχ καθώς και τα βάσει παρόντος ελέγχου Νο.../....., ../..... και ../..... Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 2.900.000 δρχ. (ή 8.510,63€) πλέον Φ.Π.Α. εκδόσεως (για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία, άρθρο 68 παρ. 2 ν.2238/1994).

Για τους λόγους αυτούς,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Όπως γίνει μερικώς δεκτή η με αρ. /..... ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας, και συγκεκριμένα να γίνει δεκτή ως προς τον μη επηρεασμό της κρίσης των βιβλίων συνεπεία της λήψης των Νο..., Νο... και Νο... ΤΠΥ, εικονικών ως προς την συναλλαγή στοιχείων εκδότη «.....», Α.Φ.Μ....., Δ.Ο.Υ. Σκύδρας και τον αποκλειστικά λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας με την πρόσθεση των συγκεκριμένων δαπανών στα βάση προηγούμενου φύλλου ελέγχου (αποδεχθέντος σημειώματος του ν.3259/2004) κέρδη, και να απορριφθεί για όλους τους άλλους λόγους.

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα εισήγηση διαμορφώνονται ΜΕ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ως εξής :

οικ. έτος 2001 (διαχειριστική περίοδος 1-1/31-12-2000)	δρχ
Κέρδη Ισολογισμού	12.218.122
Κέρδη ισολογισμού μετά φορολογική αναμόρφωση δήλωσης	12.918.579
Μείον επιχ. Αμοιβές	4.736.597
Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης	8.181.982
Πλέον αποκρυβέντα (ληφθέντα εικονικά προηγούμενου φύλλου ελέγχου-περαίωσης)	14.250.000
Φορολογητέα κέρδη βάσει αρχικού φύλλου ελέγχου (περαίωσης)	22.431.982
Πλέον ληφθέντα εικονικά υπό κρίση πράξης που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα (ή τα προσαυξάνουν)	2.900.000
Φορολογητέα λογιστικά κέρδη βάσει παρούσης	24.919.551*

***Τα φορολογητέα κέρδη βάση απόφασης ΔΕΔ δεν δύναται να υπερβούν αυτά του ελέγχου (δεν δυσχεραίνεται η θέση του προσφεύγοντος).**

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

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση παραμένει ίδια με την με αρ. .../.../..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Ν.Π. μη δυνάμενη να μεταβληθεί επί τα χείρω ή θέση της:

Φορολογική Υποχρέωση οικ. έτους 2001 (διαχειριστικής περιόδου 1-1/31-12-2000)	Δραχμές	Ευρώ
Διαφορά φόρου ως οριστική πράξη 311/11/24-6-2015	2.541.752	7.459,29
Διαφορά τελών Χαρτοσήμου επί των κερδών	167.676	491,20
Διαφορά ΟΓΑ επί διαφοράς τελών χαρτοσήμου	33.475	98,24
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της δήλωσης (ανώτατο 120%)	3.050.103	8.951,14
Πρόσθετα τέλη Χαρτοσήμου επί των κερδών επί ανακρίβειας της δήλωσης (ανώτατο 120%)	200.851	589,44
Εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	40.170	117,89
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.033.727	17.707,19

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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