



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 30-11-2015

Αριθμός Απόφασης: 237

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 της επιχείρησης με την επωνυμίακαι **Α.Φ.Μ.:**, κατά της με αριθμό πρωτ. **Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**για τη φορολογητέα περίοδο
 4. Την υπ' αριθμ. πρωτ., **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**για τη φορολογητέα περίοδο
 5. 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.
 6. 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 της επιχείρησης με την επωνυμίακαι **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, επαγόμεστε 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, για την εξακρίβωση των υποχρεώσεων της στη φορολογία Εισοδήματος, συντάχθηκε η από Έκθεση Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος - Ν.2238/1994 που αφορούσε τις χρήσεις Σημειώνεται ότι για τη συγκεκριμένη υπόθεση είχε εκδοθεί αρχικά η υπ. αριθμ. εντολή επανελέγχου και στη συνέχεια η υπ. αριθμ. τροποποιητική εντολή επανελέγχου του Προϊσταμένου της

Με την προαναφερόμενη Έκθεση Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος - Ν.2238/1994 διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα περαίωσε τα οικονομικά έτη ... – ... με την αποδοχή του υπ. αριθμ. Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαιώσης Υπόθεσης του Ν.3697/08, της Δ.Ο.Υ.

[Σημειώνεται ότι με την υπ. αρ. Δ6Α 1092694ΕΞ2013/06-06-2013 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων, καταργήθηκε το τμήμα ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και μεταφέρθηκε η αρμοδιότητα στο τμήμα ελέγχου της Δ.Ο.Υ.]. Ο επανέλεγχος στις περαιωμένες χρήσεις .. – .. (οικ. έτη ... - ...) προκλήθηκε από το γεγονός ότι ήρθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία για τις χρήσεις αυτές με το υπ. αριθμ. πρωτ. διαβιβαστικό έγγραφο της (το οποίο έλαβε αριθμό πρωτ. Εισερχομένου από τη Δ.Ο.Υ.) και τη συνημμένη, στο προαναφερόμενο έγγραφο, υπ. αριθμ. έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. και Πληροφοριακή Έκθεση Φ.Π.Α.. Με το προαναφερόμενο έγγραφο και τη συνημμένη σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. και την Πληροφοριακή Έκθεση Φ.Π.Α. ήρθε σε γνώση του Προϊσταμένου της ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση αποδέχθηκε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) ως προς την αξία της συναλλαγής, χωρίς να είναι δυνατό να προσδιοριστεί η εικονική αξία, στις χρήσεις από το ... έως και το ... εκδόσεως του, Α.Φ.Μ.

Η προσφεύγουσα για τις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα κατωτέρω **ΜΕΡΙΚΩΣ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της εικονικής αξίας**, φορολογικά στοιχεία από τον

Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1			15.000,00	2.700,00
2			15.000,00	2.700,00
3			20.000,00	3.800,00
4			20.000,00	3.800,00
5			20.000,00	3.800,00
6			15.000,00	2.850,00
7			15.000,00	2.850,00
		ΣΥΝΟΛΑ	120.000,00	22.500,00

Για τις παραπάνω διαπιστώσεις συντάχθηκε από τον επανέλεγκχο ιδιαίτερη Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) και εκδόθηκαν πράξεις επιβολής προστίμων για αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της προσφεύγουσας μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επιπρόσθετα, ο επανέλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, και βάσει της ισχύουσας νομολογίας (άρθρο 30 παρ.4 του Π.Δ. 186/92), χαρακτήρισε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας **ΑΝΑΚΡΙΒΗ** για τις ελεγχόμενες χρήσεις, και, όπως προκύπτει από τη συνταχθείσα Έκθεση Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, αποδέχθηκε δε τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα, επειδή τα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία αφορούν το σκέλος των δαπανών και προσδιόρισε τα οικονομικά αποτελέσματα εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/94, διότι οι διαπιστωθείσες παραβάσεις της αποδοχής και καταχώρησης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας άνω των ΕΥΡΩ 880,00 δεν καθιστούν μεν αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων αλλά είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων και τα επηρεάζουν σημαντικά. Σημειώνεται ότι η καθαρή αξία των ληφθέντων εικονικών

φορολογικών στοιχείων ως ποσοστό επί των ακαθάριστων εσόδων ανέρχεται σε ...%, ...% και ...% για τις χρήσεις .., .. και .. αντίστοιχα. Επιπρόσθετα, με την καταχώρηση των εικονικών φορολογικών στοιχείων τα προς δήλωση καθαρά κέρδη μειώθηκαν κατά ποσοστό ..%, ..% & ..% στις χρήσεις ..., ... και ... αντίστοιχα. Συνεπώς, υφίσταται το κριτήριο της μεγάλης έκτασης.

Σύμφωνα με τον επανέλεγχο, οι επιχειρήσεις με την αποδοχή – λήψη εικονικών στοιχείων, έχουν τη δυνατότητα να εμφανίζουν στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ. διογκωμένες δαπάνες, άρα λιγότερα κέρδη και περαιτέρω μικρότερη φορολογική επιβάρυνση, έκπτωση του αναλογούντος Φ.Π.Α. ή και ακόμη την κάλυψη άλλων συναλλαγών για τις οποίες δεν εκδόθηκαν αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία και **γενικά τη μη εμφάνιση της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης.**

Στη συνέχεια η Δ.Ο.Υ.εξέδωσε την υπ. αριθμ., Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, για τη χρήση

- 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 συνολικού ποσού 70.496,54 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του οικ. έτους ... (διαχειριστική περίοδος), καθόσον τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή, όπως προκύπτει από την από έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος, δυνάμει των άρθρων 66 & 68 του Ν. 2238/94, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μετά την με αρ. εντολής επανελέγχου και εξαιτίας των περιελθόντων νέων συμπληρωματικών στοιχείων, ήτοι της λήψης και καταχώρησης δύο (2) μερικώς εικονικών ως προς την αξία της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων (.....) συνολικής καθαρής αξίας 30.000,00 € πλέον Φ.Π.Α 5.400,00 € εκδόσεως του, Α.Φ.Μ.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθεί στο σύνολο της η προσβαλλόμενη υπ. αριθμ., Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους (διαχειριστική περίοδος) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

1. Η αποδιδόμενη στην προσφεύγουσα παράβαση της λήψεως δύο μερικώς εικονικών στοιχείων είναι νόμω και ουσία αβάσιμη και αναιτιολόγητη και ουδέποτε η προσφεύγουσα υπέπεσε στην παράβαση που της καταλογίστηκε, διότι είναι εντελώς αβάσιμη η αιτίαση περί μερικής εικονικότητας ως προς την αξία των φορολογικών στοιχείων και η φορολογική αρχή δεν αιτιολογεί την κρίση της περί εικονικότητας και

δεν στηρίζει πουθενά το συμπέρασμα της περί εικονικότητας των επίδικων τιμολογίων και συναλλαγών.

2. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικά πλημμελής και, ως εκ τούτου, ακυρωτέα, γιατί η φορολογική αρχή δεν έχει το δικαίωμα να επανέλθει με επανέλεγχο σε περατωθείσα διαχειριστική περίοδο. Ως προς τα οικονομικά έτη ... - ... (διαχειριστικές περιόδους έως) έχει επέλθει διοικητική επίλυση - περαίωση της διαφοράς αμετάκλητης ισχύος – έτσι είναι παράνομος ο έλεγχος και ακυρωτέα η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Δεν υπάρχουν νέα στοιχεία και με την εκδοθείσα προσβληθείσα πράξη παραβιάζονται οι αρχές της χρηστής διοίκησης, δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και του τεκμηρίου της νομιμότητας.
3. Είναι εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός των βιβλίων και στοιχείων της εταιρίας ως ανακριβών και ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων αυτής, είναι εσφαλμένη η εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 30 παρ. 4 του Κ.Β.Σ., διότι ακόμα και εάν θεωρηθεί η αποδιδόμενη στην εταιρία παράβαση, αυτή σε καμία περίπτωση δεν είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων. Η Δ.Ο.Υ. αφού χαρακτήρισε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία μερικώς εικονικά ως προς την αξία έπρεπε να υπολογίσει το ποσοστό της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τα ακαθάριστα έσοδα λαμβάνοντας υπόψη το 50% της καθαρής αξίας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και όχι το σύνολο της αξίας του. Έτσι ο δείκτης θα περιοριζόταν σε ...% από ...%.
4. Έγινε εσφαλμένη εφαρμογή των μοναδικών συντελεστών καθαρών κερδών. Σύμφωνα με την έκθεση επανελέγχου, προσδιορίζονται οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους της επιχείρησης ως εξής:
 - που δεν κατονομάζονται ειδικά Μ.Σ.Κ.Κ. ...%
 - Μ.Σ.Κ.Κ. ...%

Αντί του σωστού Μ.Σ.Κ.Κ. (κωδικός ...) και όχι ..%. Ο συντελεστής αυτός με την προσαύξηση ..% διαμορφώνεται σε ..%. Επιπροσθέτως, ως προς τα λοιπά έσοδα της επιχείρησης ο σύννομος υπολογισμός επιτάσσει την εφαρμογή του Μ.Σ.Κ.Κ. του κλάδου%, άλλως την εφαρμογή του Μ.Σ.Κ.Κ. του κλάδου% και όχι του εφαρμοζόμενου από τη φορολογική αρχή συντελεστή ύψους ..%.

5. Έπρεπε να εφαρμοστεί η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης διοικητικής κύρωσης στην υπό κρίση περίπτωση. Πιο συγκεκριμένα έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 32 του Κ.Φ.Ε., όπως διαμορφώθηκε με τον Ν.4110/2013 και να μην προχωρήσει η φορολογική αρχή σε εξωλογιστικό προσδιορισμό. Επίσης η φορολογική αρχή έπρεπε να προχωρήσει σε προσαύξηση του Μ.Σ.Κ.Κ. κατά ποσοστό 50% αντί του ποσοστού 80%.

6. Οι συνέπειες που καταλογίζει ο έλεγχος στη φορολογία εισοδήματος εξαιτίας της αποδιδόμενης στην προσφεύγουσα παράβαση της λήψης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων εξισώνονται με την περίπτωση της ολικής εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων.
7. Οι επίμαχες χρήσεις έχουν παραγραφεί.
8. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα διότι ο επιβληθείς πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας σε ποσοστό 120% προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η αποδιδόμενη στην προσφεύγουσα παράβαση της λήψεως δύο μερικώς εικονικών στοιχείων είναι νόμω και ουσία αβάσιμη και ανατιολόγητη και ουδέποτε η προσφεύγουσα υπέπεσε στην παράβαση που της καταλογίστηκε διότι είναι εντελώς αβάσιμη η αιτίαση περί μερικής εικονικότητας ως προς την αξία των φορολογικών στοιχείων, η φορολογική αρχή δεν αιτιολογεί την κρίση της περί εικονικότητας και δεν στηρίζει πουθενά το συμπέρασμα της περί εικονικότητας των επίδικων τιμολογίων και συναλλαγών, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027).

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, 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 έλεγχος της για την προσφεύγουσα δεν προέβη σε αυθαίρετο συμπέρασμα, αλλά βασίστηκε στο γεγονός ότι η εικονικότητα των συναλλαγών αποδεικνύεται από τον έλεγχο που πραγματοποίησε το στον για τα έτη έως ... και σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου προκύπτει πως το εξέδωσε συνολικά ... **Εικονικά** φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 62.578.563,34 πλέον Φ.Π.Α., μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση, καθώς και από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η στον για τα έτη ... έως ... και σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου προκύπτει πως το εξέδωσε συνολικά ... **Εικονικά** φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 62.227.450,00 πλέον Φ.Π.Α., μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση. **Επιπρόσθετα**, ο έλεγχος της προς την προσφεύγουσα στη σχετική από συνταχθείσα Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. στην ενότητα «**IV ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ**» όχι μόνο διαπιστώνει ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο προς την προσφεύγουσα ήταν μερικώς εικονικά ως προς την αξία αλλά **αναφέρει και αναλυτικά τους λόγους που θεμελιώνουν πλήρως και αποδεικνύουν την κρίση περί εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.**

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικά πλημμελής και, ως εκ τούτου, ακυρωτέα, γιατί η φορολογική αρχή δεν έχει το δικαίωμα να επανέλθει με επανέλεγχο σε περατωθείσα διαχειριστική περίοδο, καθώς η προσφεύγουσα έχει περαιώσει τα οικονομικά έτη ... - ... (διαχειριστικές περιόδους ... έως ...) και δεν υπάρχουν νέα στοιχεία, παραβιάζοντας έτσι, με την εκδοθείσα προσβαλλόμενη πράξη τις αρχές της χρηστής διοίκησης, δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και του τεκμηρίου της νομιμότητας, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και 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 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 με το υπ. αριθμ. έγγραφο του ενημέρωσε τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.ότι η προσφεύγουσα είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις ... - ... **σε ημερομηνία μεταγενέστερη των ημερομηνιών που είχε περαιώσει τις αντίστοιχες χρήσεις**, ήτοι κατά την ..., με την αποδοχή του αριθμ. σημειώματος περαίωσης του Ν. 3697/08, της Δ.Ο.Υ.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ήρθαν σε γνώση του εφόρου της Δ.Ο.Υ.νέα στοιχεία ορθώς έγινε επανέλεγχος βάσει των άρθρων 66 και 68 του Ν. 2238/94 στις περαιωμένες χρήσεις ... – ... της προσφεύγουσας κατά εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν 3259/2004, με αποτέλεσμα να εκδοθεί η προσβληθείσα πράξη.

Όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές ως αντικείμενες ευθέως **στην αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου**, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο αντίδικος, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ

μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Συνεπώς, με την έκδοση της προσβληθείσας πράξης έγινε ορθή εφαρμογή της νομοθεσίας και δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της χρηστής διοίκησης, δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και του τεκμηρίου της νομιμότητας.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι είναι εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός των βιβλίων και στοιχείων της εταιρίας ως ανακριβών και ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων αυτής, είναι εσφαλμένη η εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 30 παρ. 4 του Κ.Β.Σ., διότι ακόμα και εάν θεωρηθεί η αποδιδόμενη στην εταιρία παράβαση, αυτή σε καμία περίπτωση δεν είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων καθότι, η Δ.Ο.Υ. αφού χαρακτήρισε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία μερικώς εικονικά ως προς την αξία έπρεπε να υπολογίσει το ποσοστό της αξίας των εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τα ακαθάριστα έσοδα λαμβάνοντας υπόψη το 50% της καθαρής αξίας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων και όχι το σύνολο της αξίας του, περιορίζοντας το δείκτη σε ...% από ...%, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και προφανώς αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

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 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 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 τα πρόσθετα βιβλία του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 10 και της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου ή δεν καταχωρεί τις συναλλαγές ή καταχωρεί σ' 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.

(Σημ.: Το άρθρο παρατίθεται όπως ίσχυε με τον Ν. 3296/14-12-04 μέχρι τις 22/12/2006 που τροποποιήθηκε με τον Ν.3522/2006).

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, ο επανέλεγχος για τη χρήση .. προκειμένου να υπολογίσει το ποσοστό της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς τα ακαθάριστα έσοδα, ώστε να αποφανθεί για την έκταση της φοροδιαφυγής, 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) ΕΥΡΩ 30.000,00, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα σε ΕΥΡΩ 436.846,00 και τον προαναφερόμενο δείκτη σε ..%.

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.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι έγινε εσφαλμένη εφαρμογή των μοναδικών συντελεστών καθαρών κερδών, διότι σύμφωνα με την έκθεση επανελέγχου, προσδιορίζονται οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους της επιχείρησης ως εξής:

- που δεν κατονομάζονται ειδικά Μ.Σ.Κ.Κ. ...%
- ... (...) Μ.Σ.Κ.Κ. ..%

αντί του σωστού για τον κλάδο της Μ.Σ.Κ.Κ. ..%, ... (κωδικός ..) και όχι ..%, (Ο συντελεστής αυτός με την προσαύξηση ..% διαμορφώνεται σε ..%. Επιπροσθέτως, ως προς τα λοιπά έσοδα της επιχείρησης ο σύννομος υπολογισμός επιτάσσει την εφαρμογή του Μ.Σ.Κ.Κ. του%, άλλως την εφαρμογή του Μ.Σ.Κ.Κ. του κλάδου% και όχι του εφαρμοζόμενου από τη φορολογική αρχή συντελεστή ύψους ..%), πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και προφανώς αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, στα υποβληθέντα Μηχανογραφικά Δελτία Οικονομικών στοιχείων (έντυπο Ε3) των επανελεγχόμενων χρήσεων δε συμπληρώθηκαν οι κωδικοί αριθμοί πινάκων Μ.Σ.Κ.Κ. (πίνακας Θ, κωδικοί 460, 494 κ.λ.π.) καθώς και τα έσοδα που αντιστοιχούν (πίνακας Θ κωδικοί 491, 495 κ.λ.π.).

Επειδή, από τον επανέλεγχο λήφθηκαν υπόψη οι παρακάτω Μ.Σ.Κ.Κ.:.....

Επειδή, ο επανέλεγχος προσδιόρισε τον **Μέσο Σταθμικό Συντελεστή Καθαρών Κερδών** για τη χρήση .. (οικονομικό έτος ...) ως κάτωθι:.....

Επειδή, για την έκδοση του υπ. αριθμ. Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαίωσης Ν.3697/2008, της Δ.Ο.Υ., με το οποίο η προσφεύγουσα περαίωσε τις χρήσεις .. – ..., **αποδεχόμενη αυτό**, για τον υπολογισμό του συνολικού φόρου περαίωσης **αναφορικά με τη χρήση**, υπολογίστηκε Μέσος Σταθμικός Συντελεστής Καθαρών Κερδών ...%. Με αυτό τον υπολογισμό, ο Μέσος Σταθμικός Συντελεστής Καθαρών Κερδών στον οποίο κατέληξε ο επανέλεγχος είναι ίδιος με το Μέσο Σταθμικό Συντελεστή Καθαρών Κερδών του Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαίωσης Ν.3697/2008, της Δ.Ο.Υ., με την αποδοχή του οποίου περαίωσε, τη χρήση Συνεπώς, οι επιμέρους Συντελεστές Καθαρών Κερδών που χρησιμοποίησε ο επανέλεγχος είναι οι σωστοί.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι έπρεπε να εφαρμοστεί η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης διοικητικής κύρωσης στην υπό κρίση περίπτωση και πιο συγκεκριμένα ότι έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 32 του Κ.Φ.Ε., όπως διαμορφώθηκε με τον Ν.4110/2013 και να μην προχωρήσει η φορολογική αρχή σε εξωλογιστικό προσδιορισμό, καθώς επίσης ότι η φορολογική αρχή έπρεπε να προχωρήσει σε προσαύξηση του Μ.Σ.Κ.Κ. κατά ποσοστό 50% αντί του ποσοστού 80%, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και προφανώς αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, ορθώς όπως αναφέραμε ανωτέρω η φορολογική αρχή χαρακτήρισε τα βιβλία της προσφεύγουσας ανακριβή κατά εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.2238/94, όπως ίσχυε για **τη χρήση** με τις τροποποιήσεις που επέφερε ο **Ν.3296/2004** από 14-12-2004,

1. Το καθαρό εισόδημα 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.....

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν

εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

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 ακαθαρίστων 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) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

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 διπλάσιου 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, η φορολογική αρχή, κατά εφαρμογή του άρθρου 32 του Ν.2238/94, όπως ίσχυε για τη χρήση ..., υπολόγισε για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό τους Μ.Σ.Κ.Κ., ανά δραστηριότητα, λαμβάνοντας υπόψη τον Μ.Σ.Κ.Κ. ανά δραστηριότητα που ίσχυε τη χρήση ..., προσαυξάνοντας τον κατά 80% και λαμβάνοντας υπόψη το ανώτερο επίπεδο 75%, όπως φαίνεται στον πίνακα που ακολουθεί:.....

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 32 του Κ.Φ.Ε., όπως διαμορφώθηκε με τον Ν.4110/2013 ισχύουν για εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος ... (χρήση ..) και μετά, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου.

Επειδή, 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. Επιπρόσθετα, **η διοίκηση**, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, **δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο**, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα,¹ ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια. Στη συγκεκριμένη περίπτωση όμως οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, διότι οι προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι συνέπειες που καταλογίζει ο έλεγχος στη φορολογία εισοδήματος εξαιτίας της αποδιδόμενης στην προσφεύγουσα παράβαση της λήψης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων εξισώνονται με την περίπτωση της ολικής εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και προφανώς αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

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. 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

¹ ΣτΕ 4674/1998

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).

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 της παρ.20 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).

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας 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 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 τη διάταξη του άρθρου 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, 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.....

Επειδή, η προσφεύγουσα είχε περαιώσει τα οικονομικά έτη ... - ... με την αποδοχή του αριθμ. σημειώματος περαίωσης του Ν. 3697/08, της Δ.Ο.Υ., η Δ.Ο.Υ. (που υπάγεται σήμερα η προσφεύγουσα), η φορολογική διοίκηση μπορούσε σε περίπτωση νέων συμπληρωματικών στοιχείων να εκδώσει εντολή επανελέγχου εντός δεκαετίας, **δηλαδή για τη χρήση ... μέχρι τις** Η Δ.Ο.Υ.έλαβε νέα συμπληρωματικά στοιχεία με το υπ. αριθμ. ... έγγραφο της, ήτοι πριν τον προβλεπόμενο χρόνο παραγραφής για τον επανέλεγχο, με το οποίο η ενημέρωσε τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.ότι η προσφεύγουσα είναι λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις ... – Συνέπεια της ενημέρωσης που είχε ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ.ήταν να επιδωθεί στην προσφεύγουσα την ... γνωστοποίηση περί επιλογής επανελέγχου και να εκδοθεί η υπ. αριθμ. αρχική εντολή επανελέγχου. Ο επανέλεγχος τελικά διενεργήθηκε συνέπεια της υπ. αριθμ. εντολής επανελέγχου και ολοκληρώθηκε με την έκδοση της από ... Έκθεσης Επανελέγχου φορολογίας Εισοδήματος (βάσει του άρθρου 66 και 68 του ν.2238/94) εντός της δεκαετίας. Συνεπώς δεν τίθεται θέμα παραγραφής.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα διότι ο επιβληθείς πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας σε ποσοστό 120% προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1 § 1 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε για τη **χρήση** ... ορίζεται ότι: 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 τριάντα τοις εκατό (3,5%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 § 4 του Ν. 2523/1997, ορίζεται ότι: 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 απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.

[Σημ.: 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, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Έχει κριθεί, ωστόσο, ότι οι διατάξεις του Ν 2523/1997, μολονότι περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκεινται στην αρχή της

αναλογικότητας, διότι δε θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζει τον δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Ακόμα και υπό την εκδοχή ότι η επίμαχη παράβαση αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της εν λόγω αρχής. Συνεπώς ο επιβληθείς πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας σε ποσοστό 120% δεν προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με επωνυμία, με Α.Φ.Μ.: και την επικύρωση της υπ. αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους ... (Διαχ. Περίοδος) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα εισήγηση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την υπ. αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος - καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα εισήγηση:

Διαχ/κή Περίοδος	
Διαφορά φορολογητέων κερδών	138.978,39
Διαφορά φόρου Εισοδήματος	30.376,13
Διαφορά Τελών χαρτοσήμου κερδών και αναλογούν Ο.Γ.Α.	1.667,75
Πρόσθετα Τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ λόγω εκπροθέσμου (120%)	2.001,30
Πρόσθετος φόρος Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%)	36.451,36
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	70.496,54

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε 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

Μαυρίδου Κωνσταντίνα
(ΠΕ/Δ Εφοριακός)

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).