



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 21-10-2015

Αριθμός Απόφασης: 147

## 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. Την με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... Ενδικοφανή Προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία ..... και **Α.Φ.Μ.:** ....., κατά των με αριθμό πρωτ. ...., ....., ....., ....., ....., ..... και ..... **Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.** ..... για τις φορολογητέες περιόδους ....., ....., ....., ..... και ....., ..... και ..... **αντίστοιχα.**
  4. Τις υπ' αριθμ. πρωτ. ...., ....., ....., ....., ....., ..... και ..... **Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.** ..... για τις φορολογητέες περιόδους ....., ....., ....., ..... και ....., ..... και ..... **αντίστοιχα.**
  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 επωνυμία ..... και **Α.Φ.Μ.:** ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

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

Η προσφεύγουσα περαίωσε τα οικονομικά έτη ..... με την αποδοχή του υπ. αριθμ. .... σημειώματος περαίωσης του Ν.3259/04, τα οικονομικά έτη ..... με την αποδοχή του υπ. αριθμ. .... σημειώματος περαίωσης του Ν.3697/2008 και τα οικονομικά έτη ..... με την αποδοχή του υπ. αριθμ. .... σημειώματος περαίωσης. Πριν από την σύνταξη της από ..... Έκθεση Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος - Ν.2238/1994 που αφορούσε τις χρήσεις ..... συντάχθηκε το αριθμ. .... συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης Ν. 3888/10 – ΠΟΛ. 1019/2011 και εκδόθηκαν οι αριθμ. .... και ..... οριστικές Α.Ε.Π. χρήσεων .... και .... αντίστοιχα οι οποίες κοινοποιήθηκαν ταυτόχρονα στην προσφεύγουσα, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1019/2011. Η ελεγχόμενη επιχ/ση δεν αποδέχθηκε το εν λόγω εκκ/κό σημείωμα περαίωσης, οπότε η ..... προχώρησε στον επανέλεγχο προκειμένου να εκδώσει συμπλ/κά φύλλα ελέγχου (σχετ. άρθρο 10 ΠΟΛ. 1019/28-1-2011).

Ο επανέλεγχος στις περαιωμένες χρήσεις ..... προκλήθηκε από το γεγονός ότι ήρθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της ..... νέα στοιχεία για τις χρήσεις αυτές με το υπ. αριθμ. πρωτ. .... έγγραφο του ..... και τη συνημμένη, στο προαναφερόμενο έγγραφο, έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.. Με το προαναφερόμενο έγγραφο και τη σχετική έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. ήρθε σε γνώση του Προϊσταμένου της ..... ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση αποδέχθηκε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.), στις χρήσεις από το .... έως και το ..... εκδόσεως του ....., Α.Φ.Μ. .... Δ.Ο.Υ. .... Αναλυτικότερα, ο .....εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων με σημαντικές αξίες για ..... Συγκεκριμένα ο εν λόγω ..... για το χρονικό διάστημα από ..... έως και ..... εξέδωσε ..... εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας 57.603.543,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 10.368.637,00 ευρώ, χωρίς προσδιορισμό της μερικώς εικονικής τους αξίας, ενώ για αντίστοιχο χρονικό διάστημα από .... έως και ..... εξέδωσε ..... εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας 56.666.950,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 10.766.720 ,00 ευρώ.

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:**

Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	.....	Τ.Π.Υ .....	44.000,00	7.920,00
2	.....	Τ.Π.Υ ....	6.712,00	1.208,16
3	.....	Τ.Π.Υ .....	30.000,00	5.400,00
4	.....	Τ.Π.Υ .....	30.000,00	5.400,00
5	.....	Τ.Π.Υ .....	30.000,00	5.400,00
6	.....	Τ.Π.Υ. ....	30.000,00	5.400,00
7	.....	Τ.Π.Υ. ....	20.000,00	3.600,00
8	.....	Τ.Π.Υ. ....	50.000,00	9.000,00
9	.....	Τ.Π.Υ. ....	35.000,00	6.650,00
10	.....	Τ.Π.Υ. ....	35.000,00	6.650,00
11	.....	Τ.Π.Υ. ....	30.000,00	5.700,00
12	.....	Τ.Π.Υ. ....	12.000,00	2.280,00

13	.....	Τ.Π.Υ. ....	12.000,00	2.280,00
14	.....	Τ.Π.Υ. ....	26.000,00	4.940,00
15	.....	Τ.Π.Υ. ....	30.000,00	5.700,00
16	.....	Τ.Π.Υ. ....	30.000,00	5.700,00
17	.....	Τ.Π.Υ. ....	20.000,00	3.800,00
		<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>	<b>470.712,00</b>	<b>87.028,16</b>

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο επανέλεγχος και βάσει της ισχύουσας νομολογίας (άρθρο 30 παρ.4 του Π.Δ. 186/92) χαρακτήρισε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για τις ελεγχόμενες χρήσεις ....., ....., ....., ....., ....., ..... και ..... **ΑΝΑΚΡΙΒΗ, διότι:**

Η λήψη μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις ..... αφορούν οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων, με συνέπεια την αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων και καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο.

Περαιτέρω, δεν αποτελούν μεμονωμένες παρατυπίες ή παραλείψεις αλλά επαναλαμβανόμενες στις χρήσεις από .... έως ... και οφείλονται σε πρόθεση για απόκρυψη φορολογητέας ύλης, με αποτέλεσμα να μην εμφανίζεται στα βιβλία η πραγματική κατάσταση της επιχείρησης (η εικόνα του ταμείου) κατά το μέρος της εικονικής αξίας της συναλλαγής και ως εκ τούτου καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.

Στη συνέχεια ο έλεγχος προχώρησε στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών των ελεγχόμενων χρήσεων, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 2 γ' του Ν.2238/94 και εξέδωσε τις υπ. αριθμ. ...., ....., ....., ....., ....., ..... και ..... Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, για τις χρήσεις ....., ....., ....., ....., ..... και ..... αντίστοιχα.

- Με την υπ' αρ. .... Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., Διαχειριστικής Περιόδου ..... (οικονομικού έτους ....), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος συνολικού ποσού 142.525,36 €. 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 βάσει των άρθρων 66 & 68 του Ν. 2238/94 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... μετά την με αρ. .... εντολής επανελέγχου, λόγω λήψης ενός (1) μερικώς εικονικού ως προς την αξία της συναλλαγής φορολογικού στοιχείου (Τ.Π.Υ .....) συνολικής καθαρής αξίας 44.000,00 € πλέον Φ.Π.Α 7.920,00 € εκδόσεως του ....., Α.Φ.Μ. ....
- Με την υπ' αρ. .... Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., Διαχειριστικής Περιόδου ..... (οικονομικού έτους

.....), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος συνολικού ποσού 105.730,13 €. 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 βάσει των άρθρων 66 & 68 του Ν. 2238/94 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ..... μετά την με αρ. .... εντολής επανελέγχου, λόγω λήψης τριών (3) μερικώς εικονικών ως προς την αξία της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ ....., Τ.Π.Υ. ...., Τ.Π.Υ. ....) συνολικής καθαρής αξίας 66.712,00 € πλέον Φ.Π.Α 12.008,16 € εκδόσεως του ....., Α.Φ.Μ. ....

- Με την υπ' αρ. .... Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., Διαχειριστικής Περιόδου ..... (οικονομικού έτους 2005), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος συνολικού ποσού 234.802,67 €. 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 βάσει των άρθρων 66 & 68 του Ν. 2238/94 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ..... μετά την με αρ. .... εντολής επανελέγχου, λόγω λήψης τεσσάρων (4) μερικώς εικονικών ως προς την αξία της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ ....., Τ.Π.Υ. ...., Τ.Π.Υ. ...., Τ.Π.Υ. ....) συνολικής καθαρής αξίας 130.000,00 € πλέον Φ.Π.Α 23.400,00 € εκδόσεως του ....., Α.Φ.Μ. ....
- Με την υπ' αρ. .... Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., Διαχειριστικής Περιόδου ..... (οικονομικού έτους 2006), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος συνολικού ποσού 202.623,41 €. 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 βάσει των άρθρων 66 & 68 του Ν. 2238/94 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ..... μετά την με αρ. .... εντολής επανελέγχου, λόγω λήψης τριών (3) μερικώς εικονικών ως προς την αξία της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ ....., Τ.Π.Υ. ...., Τ.Π.Υ. ....) συνολικής καθαρής αξίας 100.000,00 € πλέον Φ.Π.Α 19.000,00 € εκδόσεως του ....., Α.Φ.Μ. ....
- Με την υπ' αρ. .... Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., Διαχειριστικής Περιόδου ..... (οικονομικού έτους ...), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος συνολικού ποσού

183.081,36 €. 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 βάσει των άρθρων 66 & 68 του Ν. 2238/94 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ..... μετά την με αρ. .... εντολής επανελέγχου, λόγω λήψης τριών (3) μερικώς εικονικών ως προς την αξία της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ ....., Τ.Π.Υ. ...., Τ.Π.Υ. ....) συνολικής καθαρής αξίας 50.000,00 € πλέον Φ.Π.Α 9.500,00 € εκδόσεως του ....., Α.Φ.Μ. ....

- Με την υπ' αρ. .... Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., Διαχειριστικής Περιόδου ..... (οικονομικού έτους ...), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος συνολικού ποσού 160.072,66 €. 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 βάσει των άρθρων 66 & 68 του Ν. 2238/94 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ..... μετά την με αρ. .... εντολής επανελέγχου, λόγω λήψης δύο (2) μερικώς εικονικών ως προς την αξία της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ ....., Τ.Π.Υ. ....) συνολικής καθαρής αξίας 60.000,00 € πλέον Φ.Π.Α 11.400,00 € εκδόσεως του ....., Α.Φ.Μ. ....
- Με την υπ' αρ. .... Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., Διαχειριστικής Περιόδου ..... (οικονομικού έτους .....,), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος συνολικού ποσού 119.347,78 €. 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 βάσει των άρθρων 66 & 68 του Ν. 2238/94 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ..... μετά την με αρ. .... εντολής επανελέγχου, λόγω λήψης ενός (1) μερικώς εικονικού ως προς την αξία της συναλλαγής φορολογικού στοιχείου (Τ.Π.Υ .....) συνολικής καθαρής αξίας 20.000,00 € πλέον Φ.Π.Α 3.800,00 € εκδόσεως του ....., Α.Φ.Μ. ....

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

1. Οι επίμαχες χρήσεις έχουν παραγραφεί.

2. Οι επίμαχες χρήσεις έχουν περαιωθεί και ελεγχθεί.
3. Οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές. Σε κάθε δε περίπτωση, η φέρουσα το βάρος απόδειξης φορολογική αρχή δεν αποδεικνύει με στοιχεία την δήθεν «μερική εικονικότητα». Επίσης, στην Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ δεν αναφέρεται καμία απόδειξη της αποδιδόμενης εικονικότητας. Γίνεται απλή παραπομπή σε άλλη έκθεση, η οποία όμως αφορά τον εκδότη και δεν επικεντρώνεται στις συγκεκριμένες συναλλαγές. Δεν αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου ούτε καν τι αφορούν οι επίμαχες συναλλαγές. Ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι παράνομες και δέον να ακυρωθούν δεδομένου ότι στηρίχθηκαν στην κρίση περί εικονικότητας για να απορρίψουν τα βιβλία και να προβούν στον εξωλογιστικό προσδιορισμό.
4. Δεν έπρεπε να γίνει απόρριψη των βιβλίων και εξωλογιστικός προσδιορισμός [εκτός του ότι οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές (λόγος που αναπτύσσεται ανωτέρω)] διότι:

Α) στην έκθεση ελέγχου δεν αιτιολογείται η άποψη ότι οι πράξεις και παραλείψεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 (λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων) είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση του επιχειρηματία για απόκρυψη της φορολογητέας ύλης και σε κάθε περίπτωση από κανένα σημείο της Έκθεσης Ελέγχου δεν προκύπτει πού στηρίζει ο έλεγχος την κρίση του περί αδυναμίας λογιστικού προσδιορισμού και δε λαμβάνεται υπόψη η αναλογία των παραβάσεων προς τον τζίρο της προσφεύγουσας.

Β) Ο έλεγχος θεωρεί ως παράβαση την συνολική αξία του τιμολογίου, ενώ δέχεται ότι η συναλλαγή έχει πραγματοποιηθεί και μέρος του τιμήματος έχει καταβληθεί.

Γ) Όπως δέχεται και ο έλεγχος οι επίμαχες χρήσεις έχουν περαιωθεί. Ως εκ τούτου διενεργήθηκε επανέλεγχος βάσει νέων συμπληρωματικών στοιχείων. Σύμφωνα όμως με τα άρθρα 68 παρ. 2 ν. 2238/1994 και 49 παρ. 3 ν. 2859/2000 ο επανέλεγχος αφορά μόνο τα νέα στοιχεία που προέκυψαν και ως εκ τούτου δεν μπορεί να επεκταθεί στο σύνολο των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου. Υπό την έννοια αυτή ο έλεγχος μπορεί να απορρίψει τις επίμαχες δαπάνες, αλλά δεν μπορεί να αμφισβητήσει το κύρος των υπόλοιπων καταχωρήσεων, οι οποίες τεκμαίρονται ως νόμιμες βάσει της περαίωσης.

Δ) Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός έχει καταργηθεί σε επόμενες χρήσεις συνεπώς θα πρέπει να εφαρμοστούν οι ευνοϊκότερες διατάξεις.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν διότι το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου, μέχρι και τη χρήση .... έχει οριστικά παραγραφεί και για τις επόμενες χρήσεις ισχύει η πενταετής παραγραφή, 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 11 Ν. 3513/2006 (ΦΕΚ Α΄ 265/2006) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής που λήγουν στις 31.12. 2006 και 31.12.2007, ημερομηνίες μετά τις οποίες παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνονται μέχρι 31.12.2008. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν ισχύει για υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και προικιών».

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 29 του Ν. 3697/2008(ΦΕΚ Α΄ 194/2008) ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009».

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 10 του Ν. 3790/09(ΦΕΚ Α΄ 143/2009) ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010».

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 82 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α΄ 58/2010) ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2010».

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ 7 Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α΄ 175/2010) ορίζεται ότι: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2011».

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ 2 Ν. 4002/2011 (ΦΕΚ Α΄ 180/2011) ορίζεται ότι: «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».

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1. Ν 4098/2012 (ΦΕΚ Α' 249/20-12-2012) ορίζεται ότι: «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».

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4203/2013 (ΦΕΚ Α' 235/2013) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

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

**Επειδή**, από το ..... είχε εκδοθεί η υπ. αριθμ. .... εντολή ελέγχου για την προσφεύγουσα που αφορούσε τις χρήσεις ..... με αποτέλεσμα να παραταθούν 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, κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους, σύμφωνα τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4203/2013 (ΦΕΚ Α' 235/2013).

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 87 Ν 4316/2014 (ΦΕΚ Α' 270/2014) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος 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 συμβάσεων 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 31.12.2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

**Επειδή**, 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 § 3 του Ν. 4174/2014 ορίζεται ότι: «3. 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, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. 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».

**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.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό».

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι επίμαχες χρήσεις δεν έχουν παραγραφεί δεδομένου: α) ότι από το ..... είχε εκδοθεί η υπ. αριθμ. ....εντολή ελέγχου για την προσφεύγουσα που αφορούσε τις χρήσεις .... με αποτέλεσμα να παραταθούν οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις ....., κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους, σύμφωνα τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν 4203/2013 (ΦΕΚ Α' 235/2013) και β) οι εντολές επανελέγχου, ... και ..., εκδόθηκαν από την Δ.Ο.Υ. .... για τις χρήσεις ... και για τις χρήσεις ... στις ....., μετά τη λήψη νέων στοιχείων από το ..... και οι επανέλεγχοι ολοκληρώθηκαν στις .. και .... αντίστοιχα, μέσα στα χρονικά πλαίσια που ορίζουν το άρθρο 22 του Ν 4203/2013 και το άρθρο 87 του Ν

4316/2014. Έτσι, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι επίμαχες χρήσεις έχουν παραγραφεί απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν διότι οι επίμαχες χρήσεις είχαν περαιωθεί και δεν υπήρξαν νέα στοιχεία που να δικαιολογούν τον επανέλεγχο, πρέπει να απορριφθεί, τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος 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, με τον οποίο η προσφεύγουσα περαίωσε τα οικονομικά έτη ....., 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 3697/2004, με τον οποίο η προσφεύγουσα περαίωσε τα οικονομικά έτη ....., 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 3697/2004 ισχύουν οι ίδιες διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν 3259/2004, οι οποίες παρέμειναν αμετάβλητες.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 9 του ν 3888/2010, με τον οποίο η προσφεύγουσα περαίωσε τα οικονομικά έτη ....., ορίζει ότι: «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφισμένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί».

**Επειδή**, το ..... 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 η προσφεύγουσα είχε περαιώσει τις αντίστοιχες χρήσεις**, διότι η προσφεύγουσα είχε περαιώσει τα οικονομικά έτη .... με την αποδοχή του αριθμ. .... σημειώματος περαίωσης του Ν. 3259/04, τα οικονομικά έτη ... με την αποδοχή του αριθμ. .... σημειώματος περαίωσης του Ν.3697/2008 και τα οικονομικά έτη ... με την αποδοχή του αριθμ. .... σημειώματος περαίωσης του Ν. 3888/10, ορθώς ο προϊστάμενος της

Δ.Ο.Υ. ...., αφού περιήλθαν σε γνώση του νέα στοιχεία, εξέδωσε και κοινοποίησε συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, τις διατάξεις του ν 3259/2004 και τις διατάξεις του ν 3888/2010.

Αναφορικά με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι παράνομες και δέον να ακυρωθούν, δεδομένου ότι στηρίχθηκαν στην αυθαίρετη κρίση περί εικονικότητας για να απορρίψουν τα βιβλία της και να προβούν στον εξωλογιστικό προσδιορισμό, [καθότι ο έλεγχος στηρίχθηκε μόνο στο γενικό αποτέλεσμα του ελέγχου στον εκδότη (.....), γίνεται απλή παραπομπή σε άλλη έκθεση, η οποία όμως αφορά τον εκδότη και δεν επικεντρώνεται στις συγκεκριμένες συναλλαγές, δεν αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου ούτε καν τι αφορούν οι επίμαχες συναλλαγές και σε κάθε δε περίπτωση, η φέρουσα το βάρος απόδειξης φορολογική αρχή δεν αποδεικνύει με στοιχεία την δήθεν «μερική εικονικότητα»], πρέπει να απορριφθούν ως νόμω και ουσία αβάσιμοι και ανυποστήρικτοι για τους παρακάτω αναφερόμενους 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 διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

**Επειδή**, στην προκείμενη περίπτωση, ο έλεγχος του ... για τον προσφεύγοντα δεν προέβη σε αυθαίρετο συμπέρασμα, αλλά βασίστηκε στο γεγονός ότι η εικονικότητα των συναλλαγών αποδεικνύεται από τον έλεγχο που πραγματοποίησε το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου στον ..... για τα έτη ... έως .... και σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου προκύπτει πως το .....εξέδωσε

συνολικά ..... **Εικονικά** φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 62.692.113,34 πλέον Φ.Π.Α., μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση, καθώς και από τον έλεγχο που πραγματοποίησε .... 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.

**Επειδή**, ως προς τα βήματα ελέγχου που ακολουθήθηκαν προκειμένου να διαπιστωθεί η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων αυτά αναφέρονται αναλυτικά στο Κεφάλαιο 5 / Γ' (ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΥΠΟΘΕΣΗΣ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ..... / ΕΛΕΓΧΟΣ ΒΙΒΛΙΩΝ – ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ .....), της υπ. αριθμ. .... Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. που συνέταξε η Δ.Ο.Υ. .... για την προσφεύγουσα, που στηρίχθηκε στην από .... έκθεση του .....

**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**, η εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στο Κεφάλαιο 6 (Αποτελέσματα Ελέγχου) της υπ. αριθμ. .... Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. που συνέταξε η Δ.Ο.Υ. .... για την προσφεύγουσα για τους κάτωθι λόγους:

- Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε το Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου στον .....για τα έτη ... έως ..... και σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, προκύπτει πως το .....ο εξέδωσε συνολικά ..... ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 62.692.113,34 πλέον ΦΠΑ μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση.
- Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η .... στον .....για τα έτη ... έως .... και



σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, προκύπτει πως το ..... εξέδωσε συνολικά ..... ΕΙΚΟΝΙΚΑ φορολογικά συνολικής καθαρής αξίας ΕΥΡΩ 62.227.450,00 πλέον ΦΠΑ μεταξύ των οποίων και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που έλαβε η ελεγχόμενη επιχείρηση.

- Από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του ..... στις τράπεζες ..... προκύπτει πως σε ορισμένες περιπτώσεις γίνονταν ταυτόχρονα οι ισόποσες καταθέσεις και αναλήψεις, στα ίδια καταστήματα, δίχως την αναγραφή της σύνθεσης των χαρτονομισμάτων πάνω στα παραστατικά από τους ταμίες (συμψηφιστικές εγγραφές) ενώ στις περιπτώσεις που πραγματοποιούνταν καταθέσεις ύψους έως ΕΥΡΩ 300.000,00 με μετρητά για λογαριασμό πελατών του ..... από τα εξουσιοδοτημένα άτομα του ....., τα ποσά προέρχονταν από αναλήψεις που πραγματοποιούνταν την ίδια μέρα από τους τηρούμενους λογαριασμούς του .....
- Οι ταμίες των καταστημάτων της ....., της .... και της ..... τράπεζας οι οποίοι πραγματοποίησαν τις τραπεζικές συναλλαγές για λογαριασμό πελατών του σωματείου, κατέθεσαν ένορκα πως τις καταθέσεις τις έκαναν τα εξουσιοδοτημένα άτομα του εκδότη των στοιχείων δηλαδή του ..... και κυρίως ο κ. ....
- Ο ....., εκ των εξουσιοδοτημένων από τον ..... ατόμων να διενεργούν συναλλαγές στις τράπεζες, εγγράφως επιβεβαίωσε ότι διενήργησε καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς του ..... με φερόμενους καταθέτες διάφορες επιχειρήσεις – πελάτες του, με χρήματα που προηγουμένως είχε αναλάβει από τραπεζικούς λογαριασμούς του ..... ή ατόμων της διοίκησής του.
- Οι εξοφλήσεις των συναλλαγών της προσφεύγουσας επιχείρησης με τον ..... με τραπεζικές συναλλαγές συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 474.940,00 είναι εικονικές διότι οι τραπεζικές καταθέσεις στην πραγματικότητα διενεργήθηκαν από εξουσιοδοτημένο άτομο του ..... με χρήματα που προέρχονταν από και κατέληγαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς του .....
- Μια περίπτωση εξόφλησης συναλλαγής της ελεγχόμενης επιχείρησης με τον ..... συνολικής αξίας ΕΥΡΩ 14.280,00 είναι εικονική διότι έγινε με μετρητά, σε αντίθεση με την κοινή επιχειρηματική πρακτική για αυτού του ύψους τις χρηματικές συναλλαγές.
- Η τιμολόγηση του ..... διαφέρει κατά πολύ .....
- Οι αναγραφόμενες αξίες των τιμολογίων του ..... ουδεμία σχέση έχουν με τις πραγματικές τιμές που ισχύουν .....
- Από το αποδεικτικό υλικό των διαφημίσεων που προσκόμισε ο ..... και η προσφεύγουσα, διαπιστώθηκε ότι .....

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν διότι δεν έπρεπε να γίνει απόρριψη των βιβλίων και εξωλογιστικός προσδιορισμός καθόσον στην έκθεση ελέγχου δεν αιτιολογείται η άποψη ότι οι πράξεις και παραλείψεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 (λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων) είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση του επιχειρηματία για απόκρυψη της φορολογητέας ύλης και σε κάθε περίπτωση από κανένα σημείο της Έκθεσης Ελέγχου δεν προκύπτει πού στηρίζει ο έλεγχος την κρίση του περί αδυναμίας λογιστικού προσδιορισμού και δε λαμβάνεται υπόψη η αναλογία των παραβάσεων προς τον τζίρο της προσφεύγουσας, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και 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 καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή **λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,**

δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας.....

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής»...{Το παρόν εδάφιο έχει ισχύ με τη διατύπωση αυτή από 22/12/2006 (Ν. 3522/2006). Η προηγούμενη διατύπωση είχε ως ακολούθως: 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. Από το προτελευταίο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 30 απαλείφθηκε η φράση «ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης» με το άρθρο 20 παρ. 15 του Ν. 3296/14-12-04. Έναρξη ισχύος με τη δημοσίευση του νόμου 14-12-2004. Με την παρ. 21 του άρθρου 20 του Ν. 3296/2004 ως επεικέστερη διάταξη εφαρμόζεται και για ανέλεγκτα έτη}.

**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 επεικέστερη}*.

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**, οι διαπιστωθείσες παραβάσεις ως ποσοστό επί των ακαθάριστων εσόδων και ως αριθμός φορολογικών στοιχείων είναι μεγάλης έκτασης και επαναλαμβανόμενες τα επτά ελεγχόμενα έτη, όπως απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:.....

**Επειδή**, όπως αναφέρεται στην από ..... Έκθεση Επανελέγχου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. .... που αφορά τις χρήσεις ..... της προσφεύγουσας και στην από ..... Έκθεση Επανελέγχου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. .... που αφορά τις χρήσεις ..... της προσφεύγουσας, στο κεφάλαιο 7 «Πόρισμα Επανελέγχου»: «Η λήψη μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις ..... αφορούν οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων, με συνέπεια την αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων και καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο.

Περαιτέρω, δεν αποτελούν μεμονωμένες παρατυπίες ή παραλείψεις αλλά επαναλαμβανόμενες στις χρήσεις από .... έως .... και οφείλονται σε πρόθεση για απόκρυψη φορολογητέας ύλης, με αποτέλεσμα να μην εμφανίζεται στα βιβλία η πραγματική κατάσταση της επιχείρησης (η εικόνα του ταμείου) κατά το μέρος της εικονικής αξίας της συναλλαγής και ως εκ

τούτου καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία».

**Επειδή**, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο επανέλεγχος στις σχετικές εκθέσεις αιτιολογεί με λεπτομερή και εμπειριστατωμένο τρόπο τους λόγους που οι φορολογικές παραβάσεις της προσφεύγουσας [λήψη επανειλημμένως στις ελεγχόμενες χρήσεις ..... μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, που αφορούν οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων της, με αποτέλεσμα να μην εμφανίζεται στα βιβλία η πραγματική κατάσταση της επιχείρησης (η εικόνα του ταμείου) κατά το μέρος της εικονικής αξίας της συναλλαγής και ως εκ τούτου καθιστούν ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία] οδηγούν στον εξωλογιστικό προσδιορισμό κατά εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 του ν.2238/94.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν διότι δεν έπρεπε να γίνει απόρριψη των βιβλίων και εξωλογιστικός προσδιορισμός καθόσον ο έλεγχος θεωρεί ως παράβαση την συνολική αξία του τιμολογίου, ενώ δέχεται ότι η συναλλαγή έχει πραγματοποιηθεί και μέρος του τιμήματος έχει καταβληθεί, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και 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 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 προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν διότι δεν έπρεπε να γίνει απόρριψη των βιβλίων και εξωλογιστικός προσδιορισμός καθόσον ο έλεγχος μπορεί να απορρίψει τις επίμαχες δαπάνες, αλλά δεν μπορεί να αμφισβητήσει το κύρος των υπόλοιπων καταχωρήσεων, οι οποίες τεκμαίρονται ως νόμιμες βάσει της περαίωσης, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 σε συνδυασμό με την 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή και κοινοποιήθηκε με την εγκ. ΠΟΛ 1100/10-04-2001, έγιναν δεκτά τα εξής:

α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και 39 παρ. 3 του Ν.1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγιναν σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στη λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ ύπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων.

Κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, αν και η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε περαιώσει τις υπό κρίση χρήσεις, ορθώς η αρμόδια φορολογική αρχή προχώρησε στον επανέλεγχο και στην έκδοση των υπό κρίση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με βάση τα νέα στοιχεία που είχε πλέον στη διάθεση της.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν διότι δεν έπρεπε να γίνει απόρριψη των βιβλίων και εξωλογιστικός προσδιορισμός καθόσον ο εξωλογιστικός προσδιορισμός έχει καταργηθεί σε επόμενες χρήσεις συνεπώς θα πρέπει να εφαρμοστούν οι ευνοϊκότερες διατάξεις, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος για τους παρακάτω λόγους:

**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,<sup>1</sup> 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.

**Επειδή**, από την ημέρα έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων μέχρι σήμερα δεν υπάρχουν νέες φορολογικές διατάξεις που να ορίζουν ρητά για τις ελεγχόμενες χρήσεις ευμενέστερο τρόπο υπολογισμού των φορολογικών κυρώσεων για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, ο τρόπος υπολογισμού των φορολογικών κυρώσεων παραμένει αμετάβλητος.

## Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

**Την απόρριψη** της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρίας ..... κατά των υπ' αριθμ. πρωτ. ...., ....., ....., ....., ....., ..... και ..... Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:**

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

<b>Διαχ/κή Περίοδος .....</b>	
Διαφορά φορολογητέων κερδών	185.543,20
Διαφορά φόρου Εισοδήματος	62.557,73
Διαφορά Τελών χαρτοσήμου κερδών και αναλογούν Ο.Γ.Α.	2.226,52
Πρόσθετα Τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ λόγω εκπροθέσμου (120%)	2.671,83

<sup>1</sup> ΣτΕ 4674/1998

Πρόσθετος φόρος Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%)	75.069,28
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>142.525,36</b>

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

<b>Διαχ/κή Περίοδος .....</b>	
Διαφορά φορολογητέων κερδών	139.646,37
Διαφορά φόρου Εισοδήματος	46.383,40
Διαφορά Τελών χαρτοσήμου κερδών και αναλογούν Ο.Γ.Α.	1.675,75
Πρόσθετα Τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ λόγω εκπροθέσμου (120%)	2.010,90
Πρόσθετος φόρος Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%)	55.660,08
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>105.730,13</b>

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

<b>Διαχ/κή Περίοδος .....</b>	
Διαφορά φορολογητέων κερδών	329.856,79
Διαφορά φόρου Εισοδήματος	102.770,22
Διαφορά Τελών χαρτοσήμου κερδών και αναλογούν Ο.Γ.Α.	3.958,27
Πρόσθετα Τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ λόγω εκπροθέσμου (120%)	4.749,92
Πρόσθετος φόρος Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%)	123.324,26
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>234.802,67</b>

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

<b>Διαχ/κή Περίοδος .....</b>	
Διαφορά φορολογητέων κερδών	325.897,08
Διαφορά φόρου Εισοδήματος	92.101,55
Πρόσθετος φόρος Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%)	110.521,86
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>202.623,41</b>

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

<b>Διαχ/κή Περίοδος .....</b>	
Διαφορά φορολογητέων κερδών	334.192,38
Διαφορά φόρου Εισοδήματος	83.218,80
Πρόσθετος φόρος Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%)	99.862,56
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>183.081,36</b>

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

<b>Διαχ/κή Περίοδος .....</b>	
Διαφορά φορολογητέων κερδών	314.208,61

Διαφορά φόρου Εισοδήματος	72.760,30
Πρόσθετος φόρος Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%)	87.312,36
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>160.072,66</b>

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

<b>Διαχ/κή Περίοδος .....</b>	
Διαφορά φορολογητέων κερδών	233.468,89
Διαφορά φόρου Εισοδήματος	54.248,99
Πρόσθετος φόρος Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας (120%)	65.098,79
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>119.347,78</b>

Τα παραπάνω ποσά βεβαιώθηκαν με τις υπ' αριθμ. πρωτ. ...., ....., ....., ....., ....., ..... και ..... Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., για τις φορολογητέες περιόδους ....., ....., ....., ..... και ....., ..... και ..... αντίστοιχα, και είναι καταβλητέα εντός των προθεσμιών που αναγράφονται επ' αυτών.

**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).