



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Ταχ. δ/ση: Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2313333260
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 135/14-10-2015

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. Του άρθρου 47 παράγραφος 3 του Ν.4331/2015 (Φ.Ε.Κ. 69Α'/2015).

γ. Του άρθρου 59 του Π.Δ.111/2014 (Φ.Ε.Κ. 178Α'/2014) «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 2014 (Φ.Ε.Κ. 165Β'/19-01-2015) Απόφασης του 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 αριθμούς**

α. .../.../..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος,

β. .../.../..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.,

γ. .../.../..... Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμων Κ.Β.Σ.,

δ. .../.../..... Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθ. 6 παρ. 1 Ν.2523/97),

ε. .../.../..... Οριστικής Πράξης Επιβολής Ειδικής Κύρωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 8 παράγραφος 12 Ν.1882/90),

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το οικονομικό έτος 2002 [διαχειριστική περίοδος 2001 (01/01/2001 – 31/12/2001)].

4. Την με ημερομηνία Εισήγηση βάσει του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με την οποία εισηγείται την απόρριψή της.

5. Την με ημερομηνία σύνταξης Έκθεση – Εισήγηση επί υποβληθείσας Ενδικοφανούς Προσφυγής (άρθρο 63 του Ν.4174/2013) του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας με την οποία εισηγείται την απόρριψη στο σύνολο 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 από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τις παραπάνω αναφερόμενες **πέντε (5)** προσβαλλόμενες **Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό ποσό **156.108,68 €** για το **οικονομικό έτος 2002 (διαχειριστική περίοδος 2001)**, ως ακολούθως:

(i)

Με την με αριθμό/...../..... **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας το **συνολικό ποσό των 33.519,25 €, βάσει εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων λόγω ανακρίβειας των βιβλίων**, κατά τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 4 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), για αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία των ακόλουθων **τριών (3) εικονικών Τιμολογίων Πώλησης (Τ.Π.) αγαθών που αφορούν σε ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 13.134.200 δρχ. (38.544,97 €) πλέον Φ.Π.Α. 18%, έκδοσης της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:**

α. Νο...../....., καθαρής αξίας 4.230.000 δρχ. (12.413,79 €) πλέον Φ.Π.Α. 18% για αγορά υφάσματος.

β. Νο...../....., καθαρής αξίας 4.944.200 δρχ. (14.509,76 €) πλέον Φ.Π.Α. 18% για αγορά υφάσματος.

γ. Νο...../....., καθαρής αξίας 3.960.000 δρχ. (11.621,42 €) πλέον Φ.Π.Α. 18% για αγορά υφάσματος.

(ii)

Με την με αριθμό/...../..... **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας **συνολικό ποσό Φ.Π.Α. και πρόσθετου Φ.Π.Α. 15.987,09 €** βάσει εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων λόγω ανακρίβειας των βιβλίων, κατά τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 4 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), για αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία των **τριών (3) παραπάνω εικονικών Τ.Π..**

(iii)

Με την με αριθμό/...../..... προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμων Κ.Β.Σ.**, επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας **δύο (2) πρόστιμα συνολικού ποσού 78.849,94 € (1.760,00 € + 77.089,94 € = 78.849,94 €)** για τις ακόλουθες **δύο (2) παραβάσεις:**

► **Γενική παράβαση για μη επίδειξη των βιβλίων την πρώτη φορά μετά από προηγούμενη πρόσκληση**, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 14 παράγραφος 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και των άρθρων 2 παράγραφος 1 και 21 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) που επέσυρε τις κυρώσεις που προβλέπονταν από τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 2 και παράγραφος 6 περίπτωση ε) του Ν.2523/1997, δηλαδή **πρόστιμο 1.760,00 € [(ΒΑΣ.ΥΠ. 1) x (Σ.Β. 2), δηλαδή 880,00 € x 2 = 1.760,00 €]**.

► **Αυτοτελής παράβαση για αποδοχή, λήψη και καταχώρηση στα βιβλία των τριών (3) παραπάνω εικονικών Τ.Π. συνολικής καθαρής αξίας 13.134.200 δρχ. (38.544,97 €) πλέον Φ.Π.Α. 18%**, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παράγραφος 1 και 12 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του άρθρου 19 παράγραφος 4 του Ν.2523/1997 που

επέσυρε τις κυρώσεις που προβλέπονταν από τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 4 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και των άρθρων 5 παράγραφος 10 περίπτωση β) και 19 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997, δηλαδή **πρόστιμο 77.089,94 €** ($38.544,97 \text{ €} \times 2 = 77.089,94 \text{ €}$).

(iv)

Με την με αριθμό/...../..... προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 Ν.2523/1997)**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας **πρόστιμο ποσού 20.814,30 €, λόγω αποδοχής, λήψης και καταχώρησης στα βιβλία των τριών (3) παραπάνω εικονικών Τ.Π. συνολικής καθαρής αξίας 13.134.200 δρχ. (38.544,97 €) πλέον Φ.Π.Α. 18% 2.364.156 δρχ. (6.938,10 €)**, το οποίο προσδιορίστηκε ως το τριπλάσιο του ποσού του Φ.Π.Α. της συνολικής εικονικής αξίας, δηλαδή $6.938,10 \text{ €} \times 3 = 20.814,30 \text{ €}$.

(v)

Με την με αριθμό/...../..... προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 8 παράγραφος 12 Ν.1882/1990)**, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας **ειδική κύρωση ποσού 6.938,10 €, λόγω α) αποδοχής, λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της των τριών (3) παραπάνω εικονικών Τ.Π. συνολικής καθαρής αξίας 13.134.200 δρχ. (38.544,97 €) πλέον Φ.Π.Α. 18% 2.364.156 δρχ. (6.938,10 €) και β) μη απόδοσης του Φ.Π.Α. 2.364.156 δρχ. (6.938,10 €) από τον εκδότη των τριών (3) εικονικών Τ.Π..**

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά την επανεξέταση των προσβαλλόμενων Πράξεων στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας και την ακύρωση και εξαφάνιση αυτών, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

α)

Ο επανέλεγχος της Δ.Ο.Υ. δεν έλαβε υπόψη τα δεδομένα του αρχικού ελέγχου που είχε διενεργηθεί από τ... τότε για τα οικονομικά έτη 1997 – 2003 (διαχειριστικές περίοδοι 1996 – 2002) και, ειδικότερα, τα αναγραφόμενα στο με αριθμό/..... Ειδικό Σημείωμα Ελέγχου Φ.Π.Α. τ... .., σύμφωνα με τα οποία από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων δεν διαπιστώθηκε ανεπάρκεια ή ανακρίβεια αναφορικά με την φορολογητέα αξία των εισροών και εκροών και οι Εκκαθαριστικές Δηλώσεις Φ.Π.Α. των διαχειριστικών περιόδων 1996 – 2002 κρίθηκαν ειλικρινείς. Επιπλέον, δεν υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μεταγενέστερα της ολοκλήρωσης του αρχικού ελέγχου, έτσι ώστε να αιτιολογείται η έκδοση νέων καταλογιστικών Πράξεων.

β)

Τα φερόμενα ως εικονικά Τ.Π. αφορούν πραγματικές συναλλαγές, αφού νόμιμα η προσφεύγουσα προμηθεύτηκε ύφασμα έτοιμο βαμμένο το οποίο χρησιμοποίησε για την κατασκευή ενδυμάτων, εκδόθηκαν από τον προμηθευτή τα νόμιμα παραστατικά και εξοφλήθηκε από την προσφεύγουσα το συμφωνηθέν τίμημα με τον αναλογούντα Φ.Π.Α., με την προσφεύγουσα να τελούσε σε καλή πίστη κατά τον χρόνο των συναλλαγών. Αναφορικά με τις διαπιστωθείσες από την Δ.Ο.Υ. ανωμαλίες της επιχειρηματικής δραστηριότητας του εκδότη των υπό κρίση Τ.Π., δεν ήταν δυνατό να τις γνώριζε η προσφεύγουσα κατά τον χρόνο των συναλλαγών. Επιπλέον, δεν μπορεί να απαιτείται από την προσφεύγουσα, μετά από μία συνήθη συναλλαγή με τον εκδότη των υπό κρίση Τ.Π., να έχει την ικανότητα να ελέγξει και μάλιστα προληπτικά, την τυχόν ασυνεπή συμπεριφορά του εκδότη προς τις φορολογικές Υπηρεσίες, στοιχεία, άλλωστε, που καλύπτονται από το φορολογικό απόρρητο.

γ)

Σύμφωνα με τις Αποφάσεις ΣτΕ 1217/1995 και ΔΕφΑθ 704/2000, εάν ο επιτηδευματίας αγοραστής προμηθεύεται διάφορα είδη αγαθών από επαγγελματία που τηρεί νομίμως βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. και εκδίδει θεωρημένα από την φορολογική Αρχή Τ.Π., τεκμαίρεται ότι τελεί σε καλή πίστη κατά τον χρόνο της συναλλαγής, εκτός εάν αποδεδειγμένα τελεί σε γνώση της εικονικότητας της συναλλαγής, η οποία έγινε για την κάλυψη των λογιστικών ή άλλων αναγκών του επιτηδευματία αγοραστή, η απόδειξη, όμως, της εν γνώσει του πραγματοποιηθείσας εικονικής συναλλαγής απαιτείται να αποδειχτεί από την φορολογική Αρχή. Εξάλλου, η κακή λογιστική ή οικονομική

κατάσταση της πωλήτριας εταιρίας είναι χωρίς σημασία για τον επιτηδευματία αγοραστή, αφού κατά τεκμήριο δεν είναι δυνατό ούτε γνώση αυτής να έχει, ούτε πολύ περισσότερο να την ελέγξει, εκτός εάν τελούσε σε γνώση αυτής, οπότε το βάρος της απόδειξης φέρει η φορολογική Αρχή. Ακόμη και αν ο πωλητής είναι φορολογικώς άγνωστο πρόσωπο και ο αγοραστής αποδείξει ότι τελούσε σε καλή πίστη και πάλι δεν στοιχειοθετείται σε βάρος του τελευταίου παράβαση για χρήση εικονικού τιμολογίου.

δ)

Η προσφεύγουσα νομίμως κατέστρεψε τα βιβλία και στοιχεία της, διότι δεν είχε υποχρέωση περαιτέρω διατήρησής τους μετά τον αρχικό έλεγχο από τ.... τότε και την αμετάκλητη περαίωση της υπόθεσης.

ε)

Με την με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Ν.Σ.Κ.), η οποία έγινε μερικώς δεκτή από την Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1071/2015, έγινε αποδεκτό ότι ο καλής πίστης λήπτης φορολογικού στοιχείου, **εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλόπιστα αγνοών την εν λόγω εικονικότητα)**, δύναται να εκπέσει την σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντίθετα, αυτό είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστης λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

στ)

Μη ύπαρξη προϋπόθεσης για την επιβολή ειδικής κύρωσης Φ.Π.Α. του άρθρου 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990.

ζ)

Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου για την διαχειριστική περίοδο 2001 είχε υποπέσει σε παραγραφή την 31/12/2008, δηλαδή πριν από την 27/04/2015 που ήταν ο χρόνος κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων Πράξεων.

Επειδή είναι αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτέος ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο επανέλεγχος – επανάληψη διαδικασίας της Δ.Ο.Υ. δεν έλαβε υπόψη τα δεδομένα του αρχικού ελέγχου για τα οικονομικά έτη 1997 – 2003 (διαχειριστικές περιόδους 1996 – 2002) από τ... τότε, σύμφωνα με τα οποία διενεργήθηκε ενδελεχής έλεγχος στο σύνολο των τιμολογίων που λήφθηκαν από τους προμηθευτές στις ελεγχθείσες διαχειριστικές περιόδους, μεταξύ των οποίων τα τρία (3) υπό κρίση Τ.Π. και με βάση το με αριθμό/..... Ειδικό Σημείωμα Ελέγχου Φ.Π.Α. δεν διαπιστώθηκε ανεπάρκεια ή ανακρίβεια στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, οι δε Εκκαθαριστικές Δηλώσεις Φ.Π.Α. των διαχειριστικών περιόδων 1996 – 2002 κρίθηκαν ειλικρινείς. Το αβάσιμο και, συνεπώς, απορριπτέο του ισχυρισμού αποδεικνύεται από το γεγονός ότι τα δεδομένα του εν λόγω αρχικού ελέγχου λήφθηκαν υπόψη κατά τον επανέλεγχο της Δ.Ο.Υ., αλλά θα πρέπει να αναφερθεί ότι ο αρχικός έλεγχος από τ... τότε είχε διενεργηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της εγκυκλίου ΠΟΛ.1144/1998 του Υπουργείου Οικονομικών, με τις οποίες και ειδικότερα με το άρθρο 4 (Ειδικές Ελεγκτικές Επαληθεύσεις) παράγραφος Ε (στα βιβλία τρίτης κατηγορίας), οριζόταν η διενέργεια δειγματοληπτικού ελέγχου στα φορολογικά στοιχεία αγορών και δαπανών με κριτήρια επιλογής που ορίζονταν στη συγκεκριμένη παράγραφο Ε και όχι ενδελεχούς ελέγχου του συνόλου των φορολογικών στοιχείων αγορών και δαπανών. Η δε διαπίστωση του ελέγχου περί επάρκειας και ακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων και ειλικρίνειας των Εκκαθαριστικών Δηλώσεων Φ.Π.Α. βασίστηκε στα δεδομένα του ελέγχου που είχε δειγματοληπτικό χαρακτήρα.

Επειδή είναι αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτέος ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μεταγενέστερα της ολοκλήρωσης του αρχικού ελέγχου, έτσι ώστε να αιτιολογείται η έκδοση νέων καταλογιστικών Πράξεων. Το αβάσιμο και, συνεπώς, απορριπτέο του ισχυρισμού αποδεικνύεται από το γεγονός ότι με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 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 με**

οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που την συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. 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.». Η δε από Πληροφορική Έκθεση τ... τότε, η οποία έπεται του αρχικού ελέγχου – περαίωσης της υπόθεσης, εμπεριέχει συμπληρωματικά και επιβαρυντικά στοιχεία για την προσφεύγουσα και, συγκεκριμένα, αναφέρει ότι στη διαχειριστική περίοδο 2001 αποδέχτηκε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα τρία (3) υπό κρίση Τ.Π., έκδοσης της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.: φορολογικής και ελεγκτικής αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ.

Επειδή είναι αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτέος ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα φερόμενα ως εικονικά Τ.Π. αφορούν πραγματικές συναλλαγές και ότι η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη κατά τον χρόνο των συναλλαγών. Η τότε του Σ.Δ.Ο.Ε. διενήργησε κατάσχεση ενός Η/Υ της επιχείρησης «.....» και προέβηκε σε εκτυπώσεις του περιεχομένου του Η/Υ που αφορούσαν στο οριστικοποιημένο Γενικό Ημερολόγιο εγγραφών της εν λόγω επιχείρησης. Ακολουθώντας, οι εκτυπώσεις διαβιβάστηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προς αξιοποίηση. Η Δ.Ο.Υ. ζήτησε από την «.....» την προσκόμιση των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων της, αλλά η επιχείρηση δεν τα προσκόμισε. Στα πλαίσια της αξιοποίησης των παραπάνω εκτυπώσεων και των επίσημων και ανεπίσημων στοιχείων της «.....» που είχε στη διάθεσή της, η Δ.Ο.Υ. διενήργησε ελεγκτικές επαληθεύσεις από τις οποίες διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω επιχείρηση είχε εκδώσει προς την προσφεύγουσα, κατά την διαχειριστική περίοδο 2001, τα τρία (3) υπό κρίση Τ.Π. που αφορούσαν σε ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους. Πιο αναλυτικά:

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. είχε στη διάθεσή του αφενός τις με αριθμούς, και θεωρημένες και εκτυπωμένες σελίδες του Γενικού Ημερολογίου εγγραφών της «.....» που αποτελούν επίσημα φορολογικά βιβλία και αφετέρου τις εκτυπώσεις του περιεχομένου του κατασχεθέντος Η/Υ που αφορούν στο οριστικοποιημένο Γενικό Ημερολόγιο εγγραφών της εν λόγω επιχείρησης. Στις τρεις (3) επίσημες θεωρημένες σελίδες του Γενικού Ημερολογίου ήταν καταχωρημένες οι εγγραφές έκδοσης των τριών (3) υπό κρίση Τ.Π. προς την προσφεύγουσα. Συγκεκριμένα, στη σελίδα και με αριθμό λογιστικής εγγραφής ήταν καταχωρημένη η έκδοση του Τ.Π. No...../..... καθαρής αξίας 4.230.000 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 18% **για πώληση υφάσματος**, στη σελίδα και με αριθμό λογιστικής εγγραφής ήταν καταχωρημένη η έκδοση του Τ.Π. No...../..... καθαρής αξίας 4.944.200 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 18% **για πώληση υφάσματος** και στη σελίδα και με αριθμό λογιστικής εγγραφής ήταν καταχωρημένη η έκδοση του Τ.Π. No...../..... καθαρής αξίας 3.960.000 δρχ. πλέον Φ.Π.Α. 18% **για πώληση υφάσματος**.

Οι εκτυπώσεις του περιεχομένου του κατασχεθέντος Η/Υ της «.....» αφορούσαν στην ηλεκτρονική τήρηση και παρακολούθηση των οριστικοποιημένων εγγραφών του Γενικού Ημερολογίου, από την οποία διαπιστώθηκε ότι σε ολόκληρο τον του 2001 δεν υπήρχε καμία καταχώρηση εγγραφής πώλησης προς την επιχείρηση «.....» (προσφεύγουσα), αλλά στις αντίστοιχες ημερομηνίες, και και με τους αντίστοιχους αριθμούς λογιστικών εγγραφών, και ήταν καταχωρημένες εγγραφές άλλων Τ.Π. προς άλλους πελάτες και με μικρότερα ποσά.

Δηλαδή, ενώ στις επίσημες θεωρημένες και εκτυπωμένες σελίδες του Γενικού Ημερολογίου εγγραφών έχουν καταχωρηθεί – τον του 2001 – τα τρία (3) υπό κρίση Τ.Π., στις εκτυπώσεις των οριστικοποιημένων εγγραφών του ίδιου Γενικού Ημερολογίου δεν υπάρχει καμία καταχώρηση εγγραφής πώλησης προς την προσφεύγουσα καθ' όλη την διάρκεια του του 2001.

Τα ευρήματα αυτά περιλήφθηκαν στην από Πληροφορική Έκθεση της Δ.Ο.Υ. για την αντισυμβαλλόμενη προσφεύγουσα προς το αρμόδιο Σε απόσπασμα της Έκθεσης αυτής αναφέρεται το συμπέρασμα ότι έγινε αντικατάσταση των καταχωρήσεων ως προς τις εγγραφές που αφορούσαν στα τρία (3) επίμαχα Τ.Π. που είχε λάβει η προσφεύγουσα. Η μεταβολή αυτή έγινε μετά την εκτύπωση των επίσημων θεωρημένων βιβλίων (Γενικού Ημερολογίου εγγραφών) και πριν την οριστικοποίηση των εγγραφών και αφορούσε στην αντικατάσταση των τριών (3) επίμαχων εγγραφών με άλλες μικρότερης αξίας. Επειδή τα τρία (3) υπό κρίση Τ.Π. προς

την προσφεύγουσα δεν φαίνονται καταχωρημένα στις εκτυπώσεις του οριστικοποιημένου Γενικού Ημερολογίου εγγραφών, τα δεδομένα του οποίου συμφωνούν με την σχετική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος και τις σχετικές Περιοδικές Δηλώσεις Φ.Π.Α., αποδεικνύεται ότι τα τρία (3) υπό κρίση Τ.Π. δεν συμπεριλήφθηκαν στις οικείες Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος και Περιοδική Δήλωση Φ.Π.Α. και, κατά συνέπεια, οι συναλλαγές που απεικονίζονται σε αυτά είναι εικονικές υπό την έννοια των ανύπαρκτων συναλλαγών στο σύνολό τους.

Η εικονικότητα αποτελεί, άλλωστε, τον λόγο που οι τρεις (3) επίμαχες εγγραφές αντικαταστάθηκαν στο οριστικοποιημένο Γενικό Ημερολόγιο από άλλες μικρότερης αξίας. Η δε διαπίστωσή της δεν θα μπορούσε να είχε γίνει παρά μόνο με την αντιπαράβολή των επίσημων θεωρημένων σελίδων και των εκτυπώσεων των οριστικοποιημένων εγγραφών του Γενικού Ημερολογίου.

Επιπλέον, η «.....» έχει μοναδική επιχειρηματική δραστηριότητα την Κατασκευή Άλλων Εξωτερικών Ενδυμάτων από την έναρξη των εργασιών της την έως σήμερα, δηλαδή δεν ασκούσε ποτέ την δραστηριότητα της εμπορίας υφασμάτων. Για την χρονική περίοδο δε που προηγήθηκε της έκδοσης των τριών (3) υπό κρίση Τ.Π. δεν είχε προμηθευτεί αντίστοιχες ποσότητες υφασμάτων, όπως προκύπτει από τα στοιχεία των προμηθευτών της που βρέθηκαν καταχωρημένα στην κεντρική μονάδα του κατασχεθέντος Η/Υ. Επομένως, από τα παραπάνω εκτεθέντα στο παρόν στοιχείο αποδεικνύεται ότι οι συναλλαγές που απεικονίζονται στα τρία (3) υπό κρίση Τ.Π. είναι ανύπαρκτες στο σύνολό τους και, συνεπώς, εικονικές και ως εκ τούτου **η προσφεύγουσα δεν τελούσε σε καλή πίστη κατά τον χρόνο των συναλλαγών, αλλά εν γνώσει της αποδέχτηκε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα συγκεκριμένα Τ.Π..**

Επειδή είναι αβάσιμη και ως εκ τούτου απορριπτέα η επίκληση των Αποφάσεων ΣΤΕ 1217/1995 και ΔΕΦΑΘ 704/2000, διότι, όπως αποδείχτηκε από τα αναφερόμενα στο ακριβώς προηγούμενο στοιχείο, η εικονικότητα των τριών (3) υπό κρίση Τ.Π. ήταν σε γνώση της προσφεύγουσας αφού πρόκειτο για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους.

Επειδή, είναι αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτέος ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι νομίμως κατέστρεψε τα βιβλία της, διότι δεν είχε υποχρέωση περαιτέρω διατήρησής τους μετά τον αρχικό έλεγχο από τ... .. και την αμετάκλητη περαίωση της υπόθεσης.

Κατ' αρχήν, με τον αρχικό έλεγχο επήλθε περαίωση της υπόθεσης, υπό την αίρεση των διατάξεων του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994, συνεπώς η περαίωση δεν ήταν αμετάκλητη.

Με τις διατάξεις του άρθρου 13 παράγραφος 2 της εγκυκλίου ΠΟΛ.1144/1998 ορίζεται ότι τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που περαιώθηκαν κατά το άρθρο 10 της εν λόγω εγκυκλίου, δύνανται να καταστραφούν από τον υπόχρεο, χωρίς έγκριση, με την προϋπόθεση ότι έχει εξοφληθεί το σύνολο των βεβαιωθέντων ποσών για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 14 της εν λόγω εγκυκλίου. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3091/2002 οι οποίες είχαν εφαρμογή για τις διαχειριστικές περιόδους από το 1997 και μετέπειτα, ο χρόνος διαφύλαξης των βιβλίων είναι τα έξι (6) έτη που συμπίπτει και ταυτίζεται με τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων, ο οποίος, όμως, για την διαχειριστική περίοδο 2001 παρατάθηκε έως την 31/12/2008 με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Ν.3513/2006. Με τις διατάξεις των Ν.3697/2008, Ν.3790/2009, Ν.3842/2010, Ν.3888/2010, Ν.4002/2011 και Ν.4098/2012, ο χρόνος παραγραφής της διαχειριστικής περιόδου 2001 παρατάθηκε έως την 31/12/2013. Με τις διατάξεις δε του άρθρου 37 παράγραφος 5 του Ν.4141/2013, ο χρόνος παραγραφής της διαχειριστικής περιόδου 2001 παρατάθηκε έως την 31/12/2015 για τις υποθέσεις για τις οποίες είχε εκδοθεί εντολή ελέγχου έως την 31/12/2013, στις οποίες εμπίπτει η περίπτωση της προσφεύγουσας αφού η εντολή επανελέγχου του Προϊσταμένου τ... .. είχε εκδοθεί πριν την 31/12/2013.

Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 21 παράγραφος 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι τα βιβλία διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επειδή είναι αβάσιμη και ως εκ τούτου απορριπτέα η επίκληση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε μερικώς δεκτή από την Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1071/2015, με την οποία έγινε αποδεκτό ότι ο καλής πίστης λήπτης φορολογικού στοιχείου, **εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλόπιστα αγνοών την εν λόγω εικονικότητα)**, δύναται να εκπέσει την σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντίθετα, αυτό είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστης λήπτη του ως

άνω φορολογικού στοιχείου. Με τα παραπάνω προαναφερθέντα στοιχεία αιτιολογούνται πλήρως οι λόγοι για τους οποίους η προσφεύγουσα δεν τελούσε σε καλή πίστη κατά τον χρόνο αποδοχής, λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της των τριών (3) υπό κρίση Τ.Π.. Περαιτέρω, η με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. και η εγκύκλιος ΠΟΛ.1071/2015 αφορούν και αναφέρονται ρητά και αποκλειστικά **σε εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία και όχι σε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, το οποίο είδος εικονικότητας φέρουν τα τρία (3) υπό κρίση Τ.Π..**

Επειδή είναι αβάσιμος και ως εκ τούτου απορριπτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις για την επιβολή της ειδικής κύρωσης Φ.Π.Α. του άρθρου 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990.

Όπως αναφέρεται στην από Ειδική Έκθεση του άρθρου 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990 της Δ.Ο.Υ. για την προσφεύγουσα, διενεργήθηκε διασταυρωτικός έλεγχος στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις [άρθρο 20 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)] της εκδότριας «.....» και της λήπτριας προσφεύγουσας για το έτος 2001, από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι στην Κατάσταση Πελατών της εκδότριας είχαν δηλωθεί πέντε (5) φορολογικά στοιχεία προς την προσφεύγουσα συνολικής καθαρής αξίας 22.032.000 δρχ., σε αντίθεση με την Κατάσταση Προμηθευτών της προσφεύγουσας στην οποία είχαν δηλωθεί οχτώ (8) φορολογικά στοιχεία από την εκδότρια συνολικής καθαρής αξίας 35.166.200 δρχ.. Οι διαφορές που προέκυψαν προσδιορίστηκαν στο ότι η προσφεύγουσα είχε δηλώσει τρία (3) επιπλέον φορολογικά στοιχεία ($8 - 5 = 3$) συνολικής καθαρής αξίας 13.134.200 δρχ. ($35.166.200 \text{ δρχ.} - 22.032.000 \text{ δρχ.} = 13.134.200 \text{ δρχ.}$), τα οποία είναι τα τρία (3) υπό κρίση Τ.Π.

ισόποσης συνολικής καθαρής αξίας.

Συνάγεται, επομένως, ότι η εκδότρια «.....» δεν καταχώρησε στα βιβλία της τα τρία (3) υπό κρίση Τ.Π. που είχε εκδώσει προς την προσφεύγουσα και, συνεπώς, δεν απέδωσε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. των εν λόγω εκροών.

Επειδή η προσφεύγουσα ουδέποτε προσκόμισε αντίγραφα των βιβλίων της διαχειριστικής περιόδου 2001 κατά τον επανέλεγχο – επανάληψη διαδικασίας που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., μη ανταποκρινόμενη στις με αριθμούς πρωτ. και Προσκλήσεις του άρθρου 14 παράγραφος 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) που της είχαν κοινοποιηθεί νομότυπα. Η μη προσκόμιση δε αυτών οφείλεται σε πρόθεση της προσφεύγουσας για απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Εξ αυτών στοιχειοθετείται η παράβαση του Κ.Β.Σ. περί μη επίδειξης των βιβλίων την πρώτη φορά μετά από προηγούμενη πρόσκληση, η οποία μαζί με την επίσης στοιχειοθετημένη παράβαση του Κ.Β.Σ. περί αποδοχής, λήψης και καταχώρησης στα βιβλία των τριών (3) υπό κρίση εικονικών Τ.Π. συνιστούν την ανακρίβεια των βιβλίων της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 2001 και τον εξ αυτής εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της κατά τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 4 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Επειδή με τον Ν.2523/1997 καθιερώθηκε ένα αντικειμενικό σύστημα υπολογισμού των προστίμων, ώστε ο φορολογούμενος να γνωρίζει εκ των προτέρων το ακριβές ύψος προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση και να μην καταλείπεται η επιβολή και το ύψος των προστίμων στη διακριτική εξουσία της φορολογικής Αρχής, αλλά να αποτελεί δέσμια ενέργεια υπό την έννοια ότι η φορολογική Αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από τον νόμο προϋποθέσεων, να είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. Εξ όλων, συνεπώς, των ανωτέρω συνάγεται ότι η Δ.Ο.Υ. ενήργησε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται, άλλωστε, από τις σχετικές Εκθέσεις και Πράξεις που προαναφέρθηκαν.

Επειδή η επίκληση της προσφεύγουσας περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου για την διαχειριστική περίοδο 2001 απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμη για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

Με τις διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 5 του Ν.2523/1997, ορίζεται ρητά ότι «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία **εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων.** Η προθεσμία αρχίζει από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. **Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν**

συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία Εισοδήματος.», σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 με τις οποίες ορίζεται ότι «**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.**», ενώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 4 του Ν.2238/1994 «**Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων και πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:** β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, **ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου.**». Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 ρητά ορίζεται ότι «**Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εάν:** α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., 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 την συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές Αρχές άλλων κρατών – μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύουν ότι οι συναλλαγές είναι ανακριβείς, έστω και αν τα στοιχεία αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. ... 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.». Τέλος, με αλληπάλληλους νόμους παρατάθηκε διαδοχικά το δικαίωμα του Δημοσίου και, ειδικότερα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παράγραφος 18 του Ν.3091/2002 με τις οποίες ορίζεται ότι «**Για υποθέσεις φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ.186/1992 (Φ.Ε.Κ.84Α/26-05-1992), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου του Κ.Β.Σ. για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή για λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων μέχρι τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο (2) ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31/12/2002 και μετά.**», καθώς και με τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγραφος 2 του Ν.4002/2011 με τις οποίες 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.**» και με τις διατάξεις του άρθρου δεύτερο του Ν.4098/2012 με τις οποίες ορίζεται ότι «**1. Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31/12/2012, παρατείνεται μέχρι 31/12/2013. 2. Παρατείνεται μέχρι 31/12/2013 η προθεσμία παραγραφής των πάσης φύσεως βεβαιωμένων στις Δ.Ο.Υ. και τα Τελωνεία χρεών που παραγράφονται εντός των ετών 2012 και 2013.**» και, επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 37 παράγραφος 5 του Ν.4141/2013 με τις οποίες ορίζεται ότι από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας Εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, **όπως συνέβη στην περίπτωση της προσφεύγουσας, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο (2) ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις, δηλαδή για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31/12/2013 και μετά, όπως τα ανωτέρω εξειδικεύονται και με τις εγκυκλίους ΠΟΛ.1232/2013 και ΠΟΛ.1260/2013 του Υπουργείου Οικονομικών, απορρίπτοντας σε κάθε περίπτωση τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι ως άνω διατάξεις αφορούν μόνον φορολογικές υποθέσεις στις οποίες οι προθεσμίες έληγαν πρωτογενώς και όχι κατά παράταση, δεδομένου ότι οι φορολογικοί νόμοι είναι τυπικοί νόμοι και δεν επιδέχονται διασταλτική**

ερμηνεία.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, **το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση καταλογιστικών Πράξεων στην προσφεύγουσα επιχείρηση για την κρίσιμη διαχειριστική περίοδο 2001 παραγράφεται στις 31/12/2015.**

Από τον Προϊστάμενο τ... εκδόθηκε εντολή για διενέργεια επανελέγχου για το οικονομικό έτος 2002 (διαχειριστική περίοδος 2001) της προσφεύγουσας, με βάση την από Πληροφοριακή Έκθεση της Δ.Ο.Υ. η οποία περιείχε συμπληρωματικά και επιβαρυντικά στοιχεία για την προσφεύγουσα. Από τον επανέλεγχο που διενεργήθηκε από τ... διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα αποδέχτηκε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα τρία (3) υπό κρίση Τ.Π.. Ακολούθως προέβηκε **το έτος 2008** στην έκδοση σε βάρος της προσφεύγουσας και στη νομότυπη κοινοποίηση σε αυτήν των ανάλογων καταλογιστικών Πράξεων Επαναπροσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. και Επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 Ν.2523/1997) και ειδικής κύρωσης Φ.Π.Α. (άρθρο 8 παράγραφος 12 Ν.1882/1990) και Αποφάσεων Επιβολής προστίμων Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992). Η προσφεύγουσα προσέφυγε κατά του ουσιώδους τύπου των παραπάνω Πράξεων και Αποφάσεων και το Διοικητικό Πρωτοδικείο (.....), με σχετικές Αποφάσεις που εκδόθηκαν το έτος 2014, έκρινε δεκτές τις προσφυγές και ακύρωσε όλες τις Πράξεις και Αποφάσεις που τ... είχε εκδώσει και κοινοποιήσει στην προσφεύγουσα, αναπέμποντας την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. – την αρμόδια, πλέον, Αρχή για τον έλεγχο της προσφεύγουσας – και διατάσσοντας την επανάληψη της διαδικασίας, προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της κλήσης προς ακρόαση. Στα πλαίσια της επανάληψης της διαδικασίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε εντολή για επανέλεγχο στην προσφεύγουσα για το οικονομικό έτος 2002 (διαχειριστική περίοδος 2001). Η Δ.Ο.Υ. διενήργησε τον επανέλεγχο, τήρησε και εφάρμοσε τον ουσιώδη τύπο της κλήσης προς ακρόαση, σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και εξέδωσε και κοινοποίησε νομότυπα στην προσφεύγουσα τις προσβαλλόμενες με την παρούσα Οριστικές Πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού των φόρων και επιβολής των προστίμων και της ειδικής κύρωσης, όπως αυτές περιγράφονται παραπάνω.

Επειδή ο φορολογικός επανέλεγχος – επανάληψη διαδικασίας στην προσφεύγουσα για το οικονομικό έτος 2002 (διαχειριστική περίοδος 2001) διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στις από Εκθέσεις Επανελέγχου Εισοδήματος (άρθρο 68 Ν.2238/1994), Φ.Π.Α. (άρθρα 48 και 49 Ν.2859/2000) και Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και Ειδικές Εκθέσεις Φ.Π.Α. του άρθρου 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997 και του άρθρου 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990 της Δ.Ο.Υ., στις οποίες αιτιολογούνται πλήρως, εμπειριστατωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα, τα φορολογικά αδικήματα της μη επίδειξης των βιβλίων την πρώτη φορά μετά από προηγούμενη πρόσκληση και της αποδοχής, λήψης και καταχώρησης στα βιβλία τριών (3) εικονικών Τ.Π. για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους. Για τον λόγο αυτόν οι διαπιστώσεις του επανελέγχου, όπως διατυπώνονται στις σχετικές Εκθέσεις που προαναφέρθηκαν, γίνονται πλήρως αποδεκτές.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη στο σύνολο** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας επιχείρησης –
Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα Απόφαση**

Οικονομικό έτος 2002 [διαχειριστική περίοδος 2001 (01/01/2001 – 31/12/2001)]

► **Φορολογία Εισοδήματος**

Η με αριθμό/...../..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. (τα ποσά σε €):

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη	106.346,81	148.435,28	42.088,47
Χρεωστικό ποσό φόρου	20.930,70	35.661,66	14.730,96
Προκαταβολή φόρου	18.146,64	18.146,64	0,00
Τέλη χαρτοσήμου στα καθαρά φορολογητέα κέρδη (1%)	1.063,47	1.484,35	420,88
Εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. επί των παραπάνω τελών χαρτ/μου (20%)	212,69	296,87	84,18
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (max.120%)		17.677,16	17.677,16
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου στα καθαρά φορολογητέα κέρδη (max.120%)		505,06	505,06
Πρόσθετη εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. επί των πρόσθετων τελών χαρτοσήμου στα καθαρά φορολογητέα κέρδη (max.120%)		101,01	101,01
<u>Σύνολο φόρων, τελών χαρτοσήμου και εισφορών υπέρ Ο.Γ.Α. επί των τελών χαρτοσήμου για καταβολή</u>	40.353,50	73.872,75	<u>33.519,25</u>

► **Φ.Π.Α.**

Η με αριθμό/...../..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. (τα ποσά σε €):

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών (18%)	22.830,46	24.656,90	1.826,44
Αξία φορολογητέων εισροών	209.074,74	170.529,76	38.544,98
Φόρος εκροών (18%)	4.109,48	4.438,24	328,76
Φόρος εισροών	37.162,86	30.224,76	6.938,10
Αφαιρούμενα ποσά στον φόρο εισροών	26.966,07		
Υπόλοιπο φόρου εισροών	10.196,79	30.224,76	
Πιστωτικό υπόλοιπο	6.087,31		
Φόρος που επιστράφηκε		26.966,07	
Χρεωστικό υπόλοιπο		7.266,86	7.266,86
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (max.120%)		8.720,23	8.720,23
<u>Σύνολο Φ.Π.Α. για καταβολή</u>		15.987,09	<u>15.987,09</u>

► **Πρόστιμα Κ.Β.Σ.**

Η με αριθμό/...../..... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμων Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.:

- Πρόστιμο άρθρου 5 παράγραφος 6 περίπτωση ε) του Ν.2523/1997: 1.760,00 €
(ΒΑΣ.ΥΠ.1 x Σ.Β. = 880,00 € x 2 = 1.760,00 €)
- Πρόστιμο άρθρου 5 παράγραφος 10 περίπτωση β) του Ν.2523/1997: 77.089,94 €
(38.544,97 € x 2 = 77.089,94 €)

Συνολικό ποσό των δύο (2) προστίμων του Κ.Β.Σ.: 78.849,94 €.

► **Πρόστιμο Φ.Π.Α. (άρθρο 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997)**

Η με αριθμό/...../..... Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 παράγραφος 1 του Ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.:

Το τριπλάσιο ποσό του Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στην συνολική εικονική αξία:
6.938,10 € x 3 = 20.814,30 €.

► **Ειδική Κύρωση Φ.Π.Α. (άρθρο 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990)**

Η με αριθμό/...../..... Οριστική Πράξη Επιβολής Ειδικής Κύρωσης του άρθρου 8 παράγραφος 12 του Ν.1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.:

Το ποσό του Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στην συνολική εικονική αξία: 6.938,10 €.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη 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

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 του Ν.2717/1999).