



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9586156
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 20-2-2015

Αριθμός απόφασης:684

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της αρ. /2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2004 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθ. αρ. /2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου (επανελέγχου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία).

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

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

Με την υπ' αριθ. /2014 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 11.326,92€ για τη διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2004 και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας της δήλωσης 13.592,30€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/97.

Οι διαφορά στον Φ.Π.Α. και ο επιπλέον φόρος προέκυψε διότι από τις από έκθεση επανελέγχου Φ.Π.Α., Φόρου Εισοδήματος και Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. προέκυψε ότι ζήτησε και έλαβε τρία (3) εικονικά τιμολόγια από την επιχείρηση «..... του» με ΑΦΜ, συνολικού ύψους 19.475,00€. Συνεπεία της παράβασης αυτής καθώς και της μη επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων στον έλεγχο ήταν ο χαρακτηρισμός των βιβλίων της ως ανακριβών, την προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων κατά 8% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 του ν.2238/1994 και την εφαρμογή αυτών και στο Φ.Π.Α. αναλογικά ανά συντελεστή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.). Σημειώνεται ότι δεν ήταν δυνατός ο λογιστικός προσδιορισμός λόγω μη επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων στον έλεγχο που εξομοιώνεται με μη τήρηση αυτών (Σ.τ.Ε. 6137/1995). Από τον Φ.Π.Α. των εισροών δεν αναγνωρίστηκε ο Φ.Π.Α. των εικονικών στοιχείων σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 30 και 32 του ν.2859/2000 (λόγω μη πραγματικής δαπάνης και λόγω μη κατοχής νομίμου τιμολογίου).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Η επιβολή οιασδήποτε διοικητικής ποινής σε περίπτωση που δεν προκληθεί η κρίση του διοικητικού οργάνου ή αν έχει προκληθεί δεν έχει τελεσιδικήσει ή όταν η επιβολή γίνεται με υποθετικές σκέψεις και κρίσεις, υποβαθμίζει κατά τρόπο συνταγματικά μη θεμιτό την προστασία του θιγομένου και δεν παρέχει εχέγγυα νόμιμης κρίσης που προσιδιάζουν στην αρχή του κράτους δικαίου.
2. Ο διενεργηθείς έλεγχος, κατά τα αναγραφόμενα στην προσβαλλόμενη πράξη, κατά την ανεξέλεγκτη κρίση των συνακτών των προσβαλλομένων εγγράφων, είναι αναιτιολόγητος, αυθαίρετος αόριστος και αναπόδεικτος, δεν προσδιορίζει τα στοιχεία και τις προϋποθέσεις που πρέπει να περιέχει για να μπορέσω να αντικρούσω αυτήν, η δε αριθμητική αναφορά σε αυτήν των φορολογικών διατάξεων δεν θεραπεύει την αοριστία.... δεν είμαι σε θέση να γνωρίζω πως το αρμόδιο ελεγκτικό όργανο έχει αχθεί σε αυτόν το αυθαίρετο υπολογισμό.

3. Η λειτουργία του καταστήματος έχει ήδη από το έτος 2006 διακοπεί και προέβην σε περαίωση με τον ν.3697/2008 με αποτέλεσμα να τελώ σε ανυπαίτια αδυναμία να προσκομίσω τα βιβλία, στοιχεία, δηλώσεις Φ.Π.Α και δηλώσεις φόρου εισοδήματος της ελεγχόμενης περιόδου από 01-01-2004 έως 31-12-2004. Επίσης, δηλώνω ότι ουδέποτε συναλλάχθηκα με προμηθευτή τελώντας σε γνώση ότι αυτός ενδεχομένως εξέδιδε εικονικά τιμολόγια.
4. Η σύμφωνα με το άρθρο 36 παρ. 1 του ν.4174/2013 και του άρθρου 57 παρ. 1 του ν.2859/2000 μετά την πάροδο πενταετίας έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρου του έτους 2004.

Για τον 1^ο και 2^ο επικαλούμενο λόγο (έλλειψη αιτιολογίας).

Επειδή σύμφωνα με το αρθ.17 παρ. 1 και 2 του Ν.2690/1999 «1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει Αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.2.Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή σύμφωνα με την Γνωμ. ΝΣΚ 140/2013 Τμ. Β' «Σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου ή επανελέγχου, διενεργούμενου ύστερα από σχετική εντολή που δίδεται από τον Προϊστάμενο της φορολογικής αρχής, συντάσσεται από τους υπαλλήλους - ελεγκτές και υπογράφεται από αυτούς έκθεση, στην οποία αναφέρονται με κάθε λεπτομέρεια τα πορίσματα της έρευνάς τους. Η εν λόγω έκθεση δεν έχει εκτελεστό χαρακτήρα, όπως το φύλλο ελέγχου, αλλά αποτελεί ενημέρωση και συνάμα πρόταση - εισήγηση προς τον Προϊστάμενο που έδωσε την εντολή, ο οποίος εάν και εφόσον αποδεχθεί τα πορίσματα του ελέγχου προβαίνει στην θεώρησή της και εκδίδει τα οικεία φύλλα ελέγχου, επιβάλλοντας τον φόρο που προκύπτει με βάση τα πορίσματα αυτά. Συνεπώς, η έκθεση ελέγχου αποτελεί την αιτιολογία της εκτελεστής διοικητικής πράξης, που είναι το οικείο φύλλο ελέγχου και συγκοινοποιείται στον φορολογούμενο, μαζί με το φύλλο ελέγχου, για να ασκήσει κατά αυτού τα νόμιμα δικαιώματά του, χωρίς όμως η μη συγκοινοποίηση της έκθεσης ελέγχου να συνεπάγεται ακυρότητα του φύλλου ελέγχου, αλλά μόνο την μη έναρξη της προθεσμίας άσκησης προσφυγής.».

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 Ν. 4174/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, κατοχυρώνει νομοθετικά, από το 1999, την υποχρέωση αιτιολογίας όλων των ατομικών διοικητικών πράξεων (ευμενών και δυσμενών) ορίζοντας στην παρ. 1 αυτού ότι «Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο

προϋποθέσεων για την έκδοσή της.». Βάσει μιας πρώτης προσέγγισης του εξαιρετικά σύνθετου αυτού ζητήματος, αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, τη διαπίστωση της συνδρομής και την εκτίμηση των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης.

Η αιτιολογία απαιτείται να περιέχεται στο σώμα της πράξης μόνο όταν τούτο προβλέπεται ρητά στον νόμο. Στην αντίθετη περίπτωση, που είναι και η συνηθέστερη, η αιτιολογία αρκεί να περιέχεται στον φάκελο που συνοδεύει την πράξη (ΣτΕ 208/2012, 4027/2004). Πάντως, και στις περιπτώσεις πράξεων αιτιολογητών στο σώμα τους, γίνεται δεκτό ότι η αιτιολογία μπορεί να συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου (ΣτΕ 1286/2009, 3875/2008, 2705/2006, 2126/2000), όχι όμως να αναπληρώνεται εξ ολοκλήρου από αυτά (ΣτΕ 1776/1956, 107/1945).

Περαιτέρω, επειδή από τις διατάξεις των άρθρων 5, 9 και 25 του ν.2523/97 που αντικατέστησαν και κατήργησαν τις διατάξεις του άρθρ. 32 του ΚΒΣ, και ίσχυαν τον χρόνο επιβολής των κυρώσεων, τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. και τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ΚΦΕ, τις διατάξεις του Φ.Π.Α. περί προσδιορισμού του οφειλόμενου φόρου συνάγεται ότι η επιβολή του προστίμου, του φόρου και των κυρώσεων (χαρακτηρισμός βιβλίων, προσαύξηση ακαθ. Εσόδων, μη έκπτωση φόρου επί εικονικών στοιχείων κλπ) δεν καταλείπεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμη ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου, του φόρου καθώς και των λοιπών κυρώσεων. Μεταξύ των προϋποθέσεων αυτών δεν περιλαμβάνεται η υπαιτιότητα (δόλος ή αμέλεια) του φορολογουμένου που υπέπεσε στην παράβαση και σε βάρος του οποίου επιβάλλεται το πρόστιμο. Μόνο κατά την επιμέτρηση του προστίμου (εφόσον προβλέπεται τέτοια διακριτική ευχέρεια, όπως λχ παραβάσεις άρθρου 4 ν.2523/97), μέσα στα περιθώρια που ορίζει ο νόμος, μπορεί η φορολογική αρχή να λάβει υπόψη τις συνθήκες υπό τις οποίες έχει διαπραχθεί η παράβαση, μεταξύ των οποίων, η έλλειψη ή ο βαθμός της υπαιτιότητας του παραβάτη (ΣτΕ 2266/95).

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 145 παρ. 1 ΚΔΔ, η φορολογική αρχή έχει το υποκειμενικό βάρος της απόδειξης και φέρει πλήρως τις συνέπειες της μη απόδειξης των γεγονότων στα οποία στηρίζονται οι ισχυρισμοί της. Προς τούτο σύμφωνα με την απόφαση του Σ.τ.Ε 116/2013 αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη

κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ (μέσω της) το αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΜΠ/2015 έγγραφο προκειμένου να μας γνωρίσει και να μας αποστείλει έκθεση ελέγχου και Α.Ε.Π. που συντάχθηκε για την εκδότρια των στοιχείων επιχείρησης δικής τους αρμοδιότητας ελέγχου «.....» με ΑΦΜ, από την οποία να προκύπτει ότι εξέδωσε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία στην χρήση 2004 συνολικής αξίας 19475,00€ προς την προσφεύγουσα επιχείρηση «..... του, ΑΦΜ». Η Δ.Ο.Υ μας απέστειλε την αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/2015 (ΔΕΔ 2015 ΕΜΠ σχετική απάντηση με συνημμένη την από έκθεση ελέγχου της υπηρεσίας τους, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση του «.....» με ΑΦΜ εξέδωσε προς την προσφεύγουσα τρία εικονικά φορολογικά στοιχεία στην χρήση 2004 συνολικής αξίας 19.475,00€.

Εν προκειμένω, επειδή ο έλεγχος στην από έκθεσή του απέδειξε την φορολογική και συναλλακτική ανυπαρξία της εκδότριας επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, δεδομένου ότι διαπίστωσε ότι α) δεν είχε αγορές προκειμένου να μπορεί να προβεί σε αντίστοιχες πωλήσεις (σελ. 4 έκθεσης), β) ότι πρόκειται για μία ανύπαρκτη επιχείρηση η οποία διαπιστωμένα από την αρμόδια (τότε) φορολογική αρχή Δ.Ο.Υ. (σχετ. ΑΕΠ/2009 με την οποία επεβλήθη πρόστιμο 2.970.269,20€) εξέδιδε πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία και γ) από επιτόπια έρευνα στην έδρα της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ διαπιστώθηκε ότι ουδείς από του περιοίκους τον γνώριζε και όπως ανέφεραν ουδέποτε λειτούργησε επιχείρηση στην συγκεκριμένη διεύθυνση (του εκδότη). Εκ των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. εμπειριστατωμένα προκύπτει ότι ο εκδότης των τιμολογίων «.....» με ΑΦΜ, είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010), το οποίο άλλωστε δεν αποδεικνύεται από την προσφεύγουσα.

Επειδή εν συνεχεία, οι διαπιστώσεις αυτές του ελέγχου **νομίμως επιβεβαιώνονται και συμπληρώνονται από τα στοιχεία του φακέλου (ΣτΕ 208/2012, 4027/2004, ΣτΕ 1286/2009, 3875/2008, 2705/2006, 2126/2000) ήτοι τα στοιχεία της διαβιβασθείσας από**

..... έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ότι δηλαδή ο αντισυμβαλλόμενος και εκδότης της προσφεύγουσας «.....» ουδέποτε απέκτησε πραγματική υπόσταση διότι, ήταν φυλακισμένος από έως το τέλος του έτους 2004, ο χώρος που δηλώθηκε ως έδρα ήταν πολύ μικρός για συναλλαγές τέτοιου είδους, δεν πραγματοποίησε αγορές εμπορευμάτων, από την μαρτυρία του ιδιοκτήτη της έδρας του ο χώρος ουδέποτε λειτούργησε ως εμπορική επιχείρηση, από την από υπεύθυνη δήλωση που κατέθεσε ο ίδιος δηλώνει ότι την «επιχείρηση» την άνοιξαν τρίτα πρόσωπα , επειδή οι συναλλασσόμενες επιχειρήσεις έχουν διάφορα αντικείμενα εμπορία αγροτικών προϊόντων, εμπορία ανδρικών γυναικείων και παιδικών ενδυμάτων, υφασμάτων, γενικό εμπόριο, και γεωργικών εφοδίων και από την εμπειρία της αγοράς δεν μπορεί κάποιος να ασχολείται με τόσα αντικείμενα.

Επειδή ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. καταλήγει στο ίδιο πόρισμα με αυτό της από έκθεσης της Δ.Ο.Υ. ότι δηλαδή ο «.....» με ΑΦΜ εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων μεταξύ αυτών προς την προσφεύγουσα τρία εικονικά φορολογικά στοιχεία στην χρήση 2004 συνολικής αξίας 19.475,00€.

Επειδή, λόγω των επί της κοινοποιούμενης από έκθεσης διαπιστώσεων του ελέγχου της Δ.Ο.Υ., δεν συντρέχει μη επιτρεπτή αναπλήρωση εξ ολοκλήρου από αυτά (ΣτΕ 1776/1956, 107/1945).

Ακόμα, επειδή παρά το γεγονός ότι, λεπτομερώς αναφέρονται τα στοιχεία που βάσισε ο έλεγχος το πόρισμά του στις από εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ., καθώς τις επικαλούμενες διατάξεις των άρθρων 30 παρ. 1,2, 4 & 7 του ΚΒΣ, 28, 30,31, 32, 66, 68 παρ. 2, 69 και 70 του ΚΦΕ καθώς και 1, 5 παρ. 4,6 και 10 και άρθρο 19 παρ. 4 του ν.2523/1997, όπου αναλυτικά βήμα – βήμα αναλύεται ο τρόπος καθώς ο εν προκειμένω υπολογισμός των ακαθαρίστων εσόδων / φορολογητέων εκροών και ο προσδιορισμός του οφειλομένου Φ.Π.Α., ωστόσο η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα «αοριστία» της έκθεσης δεν εξειδικεύεται ούτε αποδεικνύεται, ούτε αναφέρεται από την προσφεύγουσα εις τι συνίσταται ο ισχυριζόμενος αυθαίρετος υπολογισμός του εισοδήματος που κατέληξε ο έλεγχος στο πόρισμά του, με αποτέλεσμα οι αιτιάσεις αυτές να είναι αόριστες, αστήρικτες και απορριπτέες.

Περαιτέρω ο ισχυρισμός ότι «η επιβολή της συγκεκριμένης πράξεως δεν συνάδει προς τις γενικές αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου προς τις ενέργειες της διοίκησης και αντίκειται στις αρχές του συντάγματος» δεν ευσταθεί διότι, αφενός η εκδοθείσα πράξη για τους λόγους που προαναφέρθηκαν τυγχάνει απολύτως νόμιμη, αφετέρου, πριν την επιβολή της, στην φορολογουμένη κοινοποιήθηκε σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου βάσει του άρθρου 28 Ν. 4174/13 (Κ.Φ.Δ) και της δόθηκε προθεσμία 20 ημερών να εκθέσει τις απόψεις της, το οποίο δεν έπραξε.

Για τους λόγους αυτούς οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας τυγχάνουν αναπόδεικτοι, αβάσιμοι και απορριπτέοι.

Για τον 3^ο και 4^ο επικαλούμενο λόγο (διακοπή καταστήματος, μη γνώση συναλλαγών με προμηθευτή που εξέδιδε εικονικά στοιχεία, παραγραφή).

Επί του προσβαλλόμενου ισχυρισμού της προσφεύγουσας, ότι δεν πραγματοποίησε ουδέποτε συναλλαγή με τον εκδότη των τιμολογίων, ο ανωτέρω ισχυρισμός δεν ευσταθεί διότι στη συγκεντρωτική κατάσταση πελατών – προμηθευτών που είχε υποβάλλει η προσφεύγουσα για την χρήση 2004 συμπεριέλαβε τον προαναφερθέντα φορολογούμενο ως προμηθευτή της και μάλιστα για την ίδια αξία στοιχείων ύψους 19.475,00€.

Επειδή όπως παραπάνω αναφέρθηκε επί εικονικών στοιχείων σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010) και ο εν προκειμένω ισχυρισμός είναι τελείως αστήρικτος και αναπόδεικτος.

Επειδή ανεπίτρεπτα και αόριστα επιχειρείται από την προσφεύγουσα η σύνδεση της διακοπής της λειτουργίας της επιχείρησης της προσφεύγουσας (το 2006) με την υποχρέωσή της, διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων της και της υποχρέωσής της επίδειξής τους στον έλεγχο όπως οριζόταν από το άρθρο 36 του Κ.Β.Σ. (ΠΔ 186/1992) και πλέον από το άρθρο 23, 24 και 25 του ν.4174/2013. Περαιτέρω η μη επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων στον έλεγχο εξομοιώνεται με μη τήρηση αυτών και συνεπάγεται βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 του ΚΦΕ τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος (Σ.τ.Ε. 6137/1995). Ενώ νομίμως βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 2 του ν.2238/1994 διενεργήθηκε προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων κατά 8% και έγινε εφαρμογή αυτών και στο Φ.Π.Α. αναλογικά ανά συντελεστή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.). Περαιτέρω, από τον Φ.Π.Α. των εισροών νομίμως δεν αναγνωρίστηκε ο Φ.Π.Α. των εικονικών στοιχείων σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 30 και 32 του ν.2859/2000 (λόγω μη πραγματικής δαπάνης και λόγω μη κατοχής νομίμου τιμολογίου).

Επειδή σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 66 της παρ. 11 εδαφ.1 του ν.4174/2013 ορίζεται: « 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.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν. 2238/94 ορίζονται τα εξής:

Παραγρ. 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές

παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

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 (προσετέθη με το ν.3522/2006)).

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

Σύμφωνα με το άρθρο 68 «Έκδοση φύλλων ελέγχου» παρ. 2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της [παραγράφου 9 του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008](#) (Α' 258).

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.

Αντιστοίχως σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 2 του ν.2859/2000 «Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: ...

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49».

και στο άρθρο 49 παρ. 3 του ν.2859/2000 προβλέπεται ότι «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Ο ορισμός των «συμπληρωματικών στοιχείων» βάσει των οποίων δύναται να διενεργηθεί φορολογική εγγραφή και συνεπώς καταλογισμός παράβασης σε περαιωμένη χρήση έχει διεξοδικά αναλυθεί και αποσαφηνιστεί στην νομοθεσία και νομολογία βλ. την με αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Ν.Σ.Κ. εγκ. ΠΟΛ.1100/2001, την αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. ΠΟΛ 1125/2004 και επί του θέματος των εικονικών στοιχείων έχει γίνει δεκτό ότι (βλ την με αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.) «Κατά την έννοια των διατάξεων άρθρων 68 παρ. 2 Ν. [2238/1994](#) και **49 παρ. 3 Ν. [2859/2000](#)** αναφερομένων σε οριστικά φύλλα ελέγχου, χωρίς διάκριση ως προς τον τρόπο οριστικοποίησής τους, (ΣτΕ 2703/97) δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών φύλλων και επί οριστικοποίησής του αρχικού φύλλου ελέγχου δια διοικητικής επίλυσης της διαφοράς "συμβιβασμού"), (ΣτΕ 356/90), καθ' όσον ο συμβιβασμός αποτελεί καταλογιστική πράξη φόρου, μεταρρυθμίζουσα το φύλλο ελέγχου (ΣτΕ 2024/91, 2802/99) είτε επί οριστικοποίησής με φύλλο ελέγχου ειλικρινούς δηλώσεως (ΣτΕ 856-7/91), ακόμη δε και επί περιπτώσεων άρθρου 14, 1198/94 (περί περαιώσεως εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων) τόσο επί του εισοδήματος όσον και επί πράξεων φόρου προστιθεμένης αξίας και επί πράξεων επιβολής προστίμου κατά την ρητή διάταξη παρ. 4 εδ. β' άρθρου 10 Ν. 2753/99 (ΣτΕ 1426/2000, γνωμ. ΝΣΚ 102/2001) και επί ομοίων υποθέσεων περαιώσεων όπου προβλέπεται επίλυση της διαφοράς διά συμβιβασμού, συντρεχουσών των προϋποθέσεων εκδόσεως συμπληρωματικών φύλλων, που ορίζουν οι ως άνω διατάξεις.

Όσαύτως κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων "συμπληρωματικά" στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδημάτων ΣτΕ 279/92, 14/94, 1425-26/2000, 2448/50/87, 2677/86.

Επί εικονικών τιμολογίων, όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων **η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (βλ. και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).**

Από την παρ. 5 του άρθρου 9 του ν.3259/2004 όπως τροποποιήθηκε από τις διατάξεις του ν.3697/2008 «Διαδικασία περαίωσης» προβλέπεται ότι «Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των

αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της [παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994](#), εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμπληφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.»

Κατά συνέπεια και δεδομένου ότι στην προκείμενη περίπτωση η προσφεύγουσα είχε περαιώσει την χρήση 2004 με το με αρ./ ν.3697/2008 σημείωμα και από τα στοιχεία που περιήλθαν στην διάθεση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μετά την περαίωση (συμβιβαστική επίλυση) προέκυψε ότι η προσφεύγουσα έλαβε τρία εικονικά φορολογικά στοιχεία στην χρήση 2004 συνολικής αξίας 19.475,00€ από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ και επειδή τα στοιχεία αυτά αποτελούν σύμφωνα με την ΠΟΛ 1100/2001 και την νομολογία «νέα στοιχεία» κατ' άρθρο 68 παρ. 2 του ν.2238/94 και κατ' άρθρο 49 παρ. 3 του ν.2859/2000 (ΦΠΑ), είναι δυνατή η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης για την χρήση 1-1/31-12-2004 τουλάχιστον έως και την 31-12-2015 (μετά την πάροδο δεκαετίας από την λήξη του οικονομικού έτους), κατά συνέπεια το δικαίωμα έκδοσης και κοινοποίησης της προσβαλλομένης πράξης δεν είχε παραγραφεί.

Ακόμα όμως και στην περίπτωση που ήθελε κριθεί ότι, το σημείωμα περαίωσης δεν αποτελεί αρχικό φύλλο ελέγχου, στο Φ.Π.Α. μέχρι τον κρίσιμο χρόνο κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων (11/11/2014) ίσχυσαν τα εξής:

αα) Άρθρο 11 του Ν. 3513/2006 (ΦΕΚ 265 ΤΑ'/5-12-2006)

“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, παρατείνεται μέχρι 31/12/2008.....”.

ββ) Άρθρο 29 του Ν. 3697/2008 (ΦΕΚ 194 ΤΑ'/25-9-2008)

“Η προθεσμία της 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.....”.

γγ) Άρθρο 10 του Ν. 3790/2009 (ΦΕΚ 143 ΤΑ'/7-8-2009)

“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”.

δδ) Άρθρο 82 του Ν> 3842/2010 (ΦΕΚ 58 ΤΑ'/24-4-2010)

“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”.

εε) Άρθρο 12§7 του Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ 175 ΤΑ/30-9-2010)

“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 παρατείνονται μέχρι 31/12/2011.....”.

στστ) Άρθρο 18§2 του Ν. 4002/2011 (ΦΕΚ 180 ΤΑ΄/22-8-2011)

“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”.

ζζ) Άρθρο δεύτερο, παράγραφος 1 Ν. 4098/2012 (ΦΕΚ 249 ΤΑ΄/20-12-2012)

“Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών που λήγει στις 31/12/2012, παρατείνεται μέχρι 31/12/2013”.

ηη) Άρθρο 22 Ν. 4203/2013 (ΦΕΚ 235 τ. Α΄/1-11-2013)

“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 οι παρατάσεις που θεσπίσθηκαν με τους Νόμους 3513/2006, 3697/2008, 3790/2009, 3842/2010, 3888/2010, 4002/2011, 4098/2012 και 4203/2013 ορίζουσες γενικώς περί παραγραφής που έληγε στις 31/12/2006, 31/12/2007, 31/12/2008, 31/12/2009, 30/6/2010, 31/12/2010, 31/12/2011, 31/12/2012 και 31/12/2013 και παρατάθηκε μέχρι 31/12/2008, 31/12/2009, 30/6/2010, 31/12/2010, 31/12/2011, 31/12/2012, 31/12/2013 και κατά δύο έτη ακόμη (έως 31.12.2015) αντίστοιχα, καταλαμβάνουν όλες τις περιπτώσεις που η παραγραφή έληγε στις προαναφερθείσες ημερομηνίες οι διαχειριστικές περιόδους από 1-1-2000 δεν είχαν παραγραφεί τον χρόνο κοινοποίησης των πράξεων και για τον λόγο αυτόν νομίμως η φορολογική αρχή άσκησε την αρμοδιότητά της ελέγχου.

Ακόμα επειδή στην προκειμένη περίπτωση, είχε εκδοθεί η με αρ./2013 εντολή ελέγχου και θυροκολλήθηκε στην διεύθυνση της προσφεύγουσας πρόσκληση ελέγχου στις ενώ, στις απεστάλη και η με αρ. πρωτ. επιστολή – γνωστοποίηση επιλογής για τακτικό έλεγχο και διαφύλαξης βιβλίων – στοιχείων και επειδή όπως σχετικά προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 66 ν.4174/2013 «Μεταβατικές διατάξεις» ... «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, κατά συνέπεια ούτε υπό αυτό το σκεπτικό, όπου ήθελε κριθεί ότι το προσβαλλόμενο αποτελεί αρχικό φύλλο ελέγχου, έχει παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου ελέγχου της χρήσης 2004, έκδοσης και κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης.

Περαιτέρω ως προς τον χρόνο διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων ισχύουν τα παρακάτω:

Χρόνος διαφύλαξης με βάση τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 2 του Κ.Β.Σ.: Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.

Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Χρόνος διαφύλαξης με βάση τις διατάξεις του ΚΦΑΣ. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του νόμου 4093/2013 προβλέπεται ότι τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Άρση διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων για τις περαιωθείσες χρήσεις που έληξαν έως 31/12/2005. Εξαιρετικά, όπως ισχύει με τις διατάξεις της [παρ. 5 του άρθρου 12 του Ν.](#)

[3888/2010](#) , αν περαιωθούν όλες ανεξαιρέτως οι υπαγόμενες ανέλεγκτες χρήσεις και οι χρήσεις που αφορούν υποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 12 του Ν. 3888/2010 καθώς και όλα τα εκκρεμή προσωρινά φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις ή οι αποφάσεις επιβολής προστίμου κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 6, παρ.13 και 7, παρ.3 καθώς και στο άρθρο 8 και εξοφληθεί η συνολική οφειλή που προκύπτει βάσει του Εκκαθαριστικού Σημειώματος και των οικείων πρακτικών συμβιβασμού, αντίστοιχα, αίρεται η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων κατά το [άρθρο 21 του Κ.Β.Σ.](#) για τα βιβλία και τα στοιχεία που αφορούν περαιωθείσες χρήσεις μέχρι και τη χρήση που έληξε την 31.12.2005, από την ημερομηνία εξόφλησης του συνόλου των σχετικών ποσών.

Η πιο πάνω υποχρέωση αίρεται και για υποθέσεις που έχουν ελεγχθεί με τακτικό έλεγχο (π.χ. έλεγχος με αποφάσεις [ΠΟΛ.1144/1998](#) , [ΠΟΛ.1037/2005](#), έλεγχος με γενικές διατάξεις) ή έχουν περαιωθεί με οποιαδήποτε ρύθμιση (π.χ. [Ν.3259/2004](#) , [Ν.3697/2008](#) κλπ.) ή με τις διατάξεις των [άρθρων 13 έως 17 του Ν. 3296/2004](#) περί αυτοελέγχου, **εφόσον έχει εξοφληθεί ή μόλις εξοφληθεί το σύνολο της οφειλής. Συνεπώς και για τις υποθέσεις αυτές, εφόσον έχει εξοφληθεί ή εξοφλείται το σύνολο της βάσει ελέγχου ή βάσει περαίωσης οφειλής, αίρεται η υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων για τις ελεγχθείσες ή περαιωθείσες χρήσεις μέχρι και τη χρήση που έληξε την 31.12.2005 (σχετική η ΠΟΛ. 1147/2010).**

Εν προκειμένω, ενώ η προσφεύγουσα προέβει στην ανωτέρω περαίωση του Ν3697/2008, δεν εξόφλησε τα σχετικά ποσά που προέκυψαν από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα με αρ. στο οποίο παραμένει ληξιπρόθεσμο υπόλοιπο 17833,72€, ούτε ο χρόνος παραγραφής της ελεγχόμενης χρήσης είχε παρέλθει για να έχει δυνατότητα καταστροφής βιβλίων και στοιχείων τα οποία και οφείλει να διαφυλάττει από 1-1-2000 και έκτοτε.

Για τους λόγους αυτούς και οι συγκεκριμένοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας τυγχάνουν αναπόδεικτοι, αβάσιμοι και απορριπτέοι.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Όπως απορριφθεί η με αρ. πρωτ./2014 ενδικοφανής προσφυγή της του, ΑΦΜ στο σύνολό της.

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

Φ.Π.Α. χρήσης 1-1/31-12-2004

Διαφορά Φ.Π.Α.	11.326,92
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ανώτατο 120%)	13.592,30
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	24.919,22€

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α.α.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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