



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27.05.2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1358

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 25/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 01/07/2007-30/06/2008), της υπ' αριθ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

διαχειριστικής περιόδου 01/07/2007-30/06/2008 και της υπ' αριθ./2018 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 - ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/07/2007-30/06/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 01/07/2007-30/06/2008), την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/07/2007-30/06/2008 και την υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 - ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/07/2007-30/06/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης.

Επί της από 25.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 01/07/2007-30/06/2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος εισοδήματος ποσού 175.741,49 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) ποσού 163.562,61 €, μείον φόρου περαίωσης ν. 3888/2010 ποσού 23.871,36 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 315.432,74 €, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της καθόσον τα βιβλία και στοιχεία της κρίθηκαν ανακριβή.

Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/07/2007-30/06/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα Φ.Π.Α. ποσού 59.371,04 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) ποσού 55.256,63 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 114.627,67 €, κατόπιν υπολογισμού συμφώνως προς τα εξωλογιστικώς προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδά της στη φορολογία του εισοδήματος των φορολογητέων εκροών της καθόσον τα βιβλία και στοιχεία της κρίθηκαν ανακριβή.

Με την υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 - ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/07/2007-30/06/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 15.603,75 € (31.207,50 € * 50%), καθόσον ως εκδότης δεκατεσσάρων (14) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων,

συνολικής καθαρής αξίας 164.250,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 31.207,50 €, δεν απέδωσε τον Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 79 του ν. 4472/2017.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 28/12/2018 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν. 2238/1994) και της από 28/12/2018 έκθεσης ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας (ν. 2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2018 εντολής ελέγχου σε συνέχεια της υπ' αριθ./2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, με αφορμή το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/2017 έγγραφο της Δ/σης Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχου και Ερευνών στο οποίο επισυνάπτεται έγγραφη επώνυμη καταγγελία της επιχείρησης με Α.Φ.Μ., σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα εξέδωσε τα κάτωθι δεκατέσσερα (14) πλαστά και εικονικά τιμολόγια:

A/A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	Τ.Π.Υ./2008	14.000,00€	2.660,00€	16.660,00€
2	Τ.Π.Υ./2008	17.000,00€	3.230,00€	20.230,00€
3	Τ.Π.Υ./2008	15.000,00€	2.850,00€	17.850,00€
4	Τ.Π.Υ./2008	18.000,00€	3.420,00€	21.420,00€
5	Τ.Π.Υ./2008	9.500,00€	1.805,00€	11.305,00€
6	Τ.Π.Υ./2008	11.000,00€	2.090,00€	13.090,00€
7	Τ.Π.Υ./2008	9.500,00€	1.805,00€	11.305,00€
8	Τ.Π.Υ./2008	11.000,00€	2.090,00€	13.090,00€
9	Τ.Π.Υ./2008	9.150,00€	1.738,50€	10.888,50€
10	Τ.Π.Υ./2008	11.800,00€	2.242,00€	14.042,00€
11	Τ.Π.Υ./2008	9.150,00€	1.738,50€	10.888,50€
12	Τ.Π.Υ./2008	10.000,00€	1.900,00€	11.900,00€
13	Τ.Π.Υ./2008	9.150,00€	1.738,50€	10.888,50€
14	Τ.Π.Υ./2008	10.000,00€	1.900,00€	11.900,00€
ΣΥΝΟΛΟ		164.250,00€	31.207,50€	195.457,50€

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων.

- Η Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ ισχυρίζεται ότι υφίσταται συμπληρωματικό στοιχείο και δη το περιεχόμενο της επώνυμης καταγγελίας περί έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η άποψη αυτή είναι αβάσιμη, καθόσον η καταγγελία δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο, δυνάμενο να επιφέρει την παράταση της παραγραφής από την πενταετία στην δεκαετία.
- Το συμπληρωματικό στοιχείο δεν είναι δυνατόν να προέρχεται από την ίδια την ελέγχουσα αρχή, ως εν προκειμένω ισχύει, καθόσον η καταγγελία υπεβλήθη στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ.

- Τα επίμαχα τιμολόγια ελέγχθηκαν κατά τον φορολογικό έλεγχο της 25.09.2008 χωρίς να προκύψει τίποτε το μεμπτό, όπως αποδεικνύεται εκ της θεωρήσεως του ισοζυγίου γενικού και αναλυτικού καθολικού/2008.
- Προκειμένου να εκδοθεί οριστική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. μετά την παρέλευση της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής του σχετικού δικαιώματος του Δημοσίου, είναι απαραίτητο όχι μόνο να υπάρχει συμπληρωματικό στοιχείο (που περιήλθε σε γνώση της Δ.Ο.Υ. μετά την παρέλευση της πενταετίας) αλλά και να έχει διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος και έκδοση αρχικών πράξεων προσδιορισμού Φ.Π.Α..

2) Ουσία αβάσιμη η έκθεση ελέγχου για τους κάτωθι λόγους:

- Όσον αφορά στο «ΝΕΟ ΚΑΙ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ» επί του σώματος των φορολογικών παραστατικών η ένδειξη του υπολοίπου στα τιμολόγια είναι ενδεικτική και δεν απεικονίζει το πραγματικό υπόλοιπο του λογαριασμού.
- Όσον αφορά στη διαφορά ισοζυγίου πελατών 1/7/2007-30/6/2008 αυτή είναι ίση με τη διαφορά του ισοζυγίου προμηθευτών καθόσον πολλοί πελάτες είναι και προμηθευτές και η ισόποση διαφορά οφείλεται σε συναλλαγές συμψηφισμών μεταξύ πελατών – προμηθευτών.
- Η απόκλιση της ώρας του Η/Υ με την ώρα της ΕΑΦΔΣΣ δικαιολογείται καθόσον η έγκριση του κάθε παραστατικού και η σήμανση του φορολογικού στοιχείου πραγματοποιείται από διαφορετικούς υπολογιστές.
- Η εταιρεία υπέβαλε όλες τις προβλεπόμενες υπό του νόμου φορολογικές δηλώσεις συμπεριλαμβάνοντας τα επίμαχα δεκατέσσερα (14) τιμολόγια.
- Οι συναλλαγές με την επιχείρηση έχουν πραγματοποιηθεί.

3) Ο χαρακτηρισμός των βιβλίων ως ανακριβών και ο συνεπεία τούτου εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων παρίσταται ως μη νόμιμος καθόσον οι αποδιδόμενες παραβάσεις δεν είναι μεγάλης έκτασης, ούτε καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Επιπροσθέτως εσφαλμένως προσδιορίστηκαν τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά καθόσον τα ακαθάριστα έσοδα ανά δραστηριότητα δεν διαχωρίστηκαν ορθά ανά Μ.Σ.Κ.Κ.. Τα ακαθάριστα έσοδα της εμπορίας ηλεκτρονικών υπολογιστών (με Μ.Σ.Κ.Κ. πριν την προσαύξηση 10%) θα έπρεπε να είναι προσαυξημένα κατά 728.690,36 € και τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης παραγωγής προγραμμάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών, κατόπιν παραγγελίας (με Μ.Σ.Κ.Κ. πριν την προσαύξηση 22%) θα έπρεπε να είναι μειωμένα κατά 728.690,36 €.

4) Μη νόμιμη η επιβολή πρόσθετων φόρων και προστίμων.

5) Δεν είναι επιτρεπτή η διενέργεια ελέγχου, ούτε η σύνταξη σχετικής έκθεσης ελέγχου, ούτε η έκδοση καταλογιστικής πράξης για περαιωμένη χρήση με τον ν. 3888/2010.

Ως προς τον πρώτο και πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 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**».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται 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 τη 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».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 είχε παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο. Κατά συνέπεια, η ακύρωση της κύριας πράξης καταλογισμού φόρου αποστερεί την πράξη επιβολής προστίμου του νομίμου ερείσματός της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 και 4 του Ν. 2238/1994 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. **4.** Το δικαίωμα του Δημοσίου για 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 παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. 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.»

Επειδή, με την 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 φορολογούμενου 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..... 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...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «**1.** Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. **2.** 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: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται 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 οποιοδήποτε 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.»

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 6 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, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιεχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα

πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, **τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία.** Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 4 του ν. 3888/2010 ορίζεται ότι: «4. 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, συμφηφιζομένου 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, από το σύστημα TAXIS και το φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει υπαχθεί στις διατάξεις περί εκούσιας κατάργησης φορολογικών διαφορών κατά τις διατάξεις του ν. 3888/2010, αποδεχόμενη το υπ' αριθ./2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2007 – 30/06/2008 και εξοφλώντας ολοσχερώς τον φόρο περαίωσης.

Επειδή, το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/2017 έγγραφο της Δ/σης Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχου και Ερευνών με συνημμένη έγγραφη επώνυμη καταγγελία της επιχείρησης με Α.Φ.Μ., από την οποία προκύπτει μεταξύ άλλων ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε δεκατέσσερα (14) πλαστά τιμολόγια, το οποίο περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ στις 20.09.2017 (αρ. εισερχ. ΕΜΠ/2017) αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο υπό την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994, 49 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 και 72 παρ. 6 του Ν. 4174/2013, καθόσον δεν το είχε, ούτε και δυνατό δικαιολογημένα να το έχει υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την αποδοχή του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης και την οριστικοποίηση της αρχικής φορολογικής εγγραφής, καθιστώντας την (αρχικώς πενταετή) παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 δεκαετή.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων στις 28.12.2018, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 δεν είχε παραγραφεί βάσει των διατάξεων του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν. 2238/1994 και 57 παρ. 2 του Ν. 2859/2000.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων και μη δυνατότητας έκδοσης καταλογιστικών πράξεων για χρήση η οποία έχει περαιωθεί με τον ν. 3888/2010 απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η έκθεση ελέγχου είναι αβάσιμη όσον αφορά τις συναλλαγές με τη με Α.Φ.Μ. και ότι οι επίμαχες συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί, έχει απορριφθεί με την υπ' αριθ./2018 απόφαση της Υπηρεσίας μας επί της από 01/06/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας κατά της υπ' αριθ.

...../2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 - ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/07/2007-30/06/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ και για τους λόγους που αναλυτικά αναφέρονται σε αυτή. Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται κατά την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος καθόσον η παρούσα προσφυγή αφορά την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 01/07/2007-30/06/2008), την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/07/2007-30/06/2008 και την υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 - ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/07/2007-30/06/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «**2.** Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «**4.** Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: ... **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, ...

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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 7 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «**7.** 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: ...

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.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: ...

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και 2 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «**1.** Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: ... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών – εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση **διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: ...**

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 1 και 2 του ν. 2238/1994 ως ίσχυε για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο οριζόταν ότι: «**1.** Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. ... **2.** Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα

τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα. ...

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στην νόθευση αυτών. ...

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με τον συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από 28/12/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν. 2238/1994) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ η προσφεύγουσα κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2007-30/06/2008 προέβη στην έκδοση δεκατεσσάρων (14) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 164.250,00 € (ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για την κρινόμενη περίοδο 3.819.417,76 €), τα οποία αποτελούν αντίγραφα-στελέχη πρωτοτύπων εκδοθέντων με την ίδια συμβολοσειρά σήμανσης νομίμων φορολογικών στοιχείων. Περαιτέρω η προσφεύγουσα προέβη και σε αλλοίωση των δεδομένων των βιβλίων της, ειδικότερα έσβησε από το Γενικό Ημερολόγιο του Μαΐου του 2008 χρεωστικές εγγραφές αξίας 195.457,50 € τις οποίες τις αντικατέστησε με τις ίσης αξίας εγγραφές των δεκατεσσάρων (14) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων προς την με Α.Φ.Μ. Το ίδιο έκανε και στην καρτέλα του πρωτοβάθμιου λογαριασμού «73. Πωλήσεις Υπηρεσιών» του Ε.Γ.Λ.Σ. Επίσης, υφίστατο απόκλιση ίση με την αξία των δεκατεσσάρων (14) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων μεταξύ της αξίας της χρέωσης του λογαριασμού «30. Πελάτες» του Ε.Γ.Λ.Σ. του εξαμήνου Ιανουαρίου-Ιουνίου 2008 (δεν συμπεριέλαβε τις αξίες των δεκατεσσάρων (14) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων στις θεωρημένες εκτυπώσεις των Ισοζυγίων Γενικού/Αναλυτικού Καθολικού) και της συνολικής αξίας της χρέωσης των Πελατών που αντλήθηκε από το εξαμηνιαίο Αναλυτικό Ισοζύγιο Πελατών.

Επειδή, οι ανωτέρω διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής ήτοι τόσο η έκδοση των δεκατεσσάρων (14) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας

164.250,00 €, όσο και η αλλοίωση των δεδομένων των βιβλίων της προσφεύγουσας, είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης βάσει των βιβλίων της, κατά συνέπεια ορθά κρίθηκαν τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή και η αρμόδια φορολογική αρχή προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης κρίσης για την ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων της και του συνακόλουθου εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ο δε επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα ακαθάριστα έσοδα ανά δραστηριότητα δεν διαχωρίστηκαν ορθά ανά Μ.Σ.Κ.Κ. απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος και αβάσιμος καθόσον η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη της τα ακαθάριστα έσοδα όπως τα υπέβαλε η προσφεύγουσα στην υπ' αριθ./2008 δήλωσή της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και το συνυποβληθέν έντυπο Ε3.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 17 του ν. 4174/2013, ως τροποποιήθηκε με τον ν. 4509/2017, ορίζεται ότι: «**17.** Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής.

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58Α παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017 ορίζεται ότι: «1. Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α'179) και της περίπτωσης δ' της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α'170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος (σ.σ. 13.5.2017) δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι είναι μη νόμιμη η επιβολή πρόσθετων φόρων και προστίμων στη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α. απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./25.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

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

Υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008

Διαφορά φόρου	175.741,49€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.)	163.562,61€
Μείον φόρος περαίωσης ν. 3888/2010	23.871,36€
Συνολικό ποσό για καταβολή	315.432,74€

Υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/07/2007-30/06/2008

Διαφορά φόρου	59.371,04€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.)	55.256,63€
Συνολικό ποσό για καταβολή	114.627,67€

Υπ' αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 - ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/07/2007-30/06/2008

Πρόστιμο	15.603,75€
----------	------------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.