



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28.12.2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1900

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθ. και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009) και 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010) αντίστοιχα, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-

31/12/2009 και της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009) και 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010) αντίστοιχα, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 και την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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 της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 150.340,62 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) 162.969,23 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 313.309,85 €, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του καθόσον τα βιβλία και στοιχεία του κρίθηκαν ανακριβή, λόγω λήψης δεκαπέντε (15) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 162.623,00 €, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του, ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 219.549,87 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) 237.992,06 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 457.541,93 €, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του καθόσον τα βιβλία και στοιχεία του κρίθηκαν ανακριβή, λόγω λήψης εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 100.050,00 €, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης του, ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 82.463,63 €, πλέον (προστίμου λόγω ανακρίβειας άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) ποσού 89.390,58 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή

171.854,21 €, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της καθόσον τα βιβλία και στοιχεία της κρίθηκαν ανακριβή και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 15.449,19 €, διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων και το πρόστιμο προσδιορίζεται στο 50% του φόρου που εξέπεσε, ήτοι $30.898,37 \text{ €} * 50 \% = 15.449,19 \text{ €}$.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ (το οποίο διαβιβάστηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ με το αριθμό πρωτ. έγγραφο) για την εκδότρια ατομική επιχείρηση του, ΑΦΜ με την από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της ίδιας Υπηρεσίας (αρ. πρωτ. εισερχ. της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ).

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

- 1) Ακυρότητα φύλλου ελέγχου λόγω αναρμοδιότητας της ελέγχουσας Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ. Από και κατόπιν της δήλωσης της μεταφοράς της έδρας της εταιρείας, η αρμοδιότητα της διενέργειας του ελέγχου έχει περιέλθει στην κατά τόπον αρμόδια Δ.Ο.Υ. δυνάμει της διεύθυνσής της, ήτοι της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ και κατά συνέπεια η Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ είναι αναρμόδια για τη διενέργεια του υπό κρίση ελέγχου.
- 2) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων και λόγω περαίωσης ν. 3888/2010.
- 3) Έλλειψη αιτιολογίας και απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών. Καλή πίστη του λήπτη.
- 4) Μη νόμιμη προσφυγή στον τεκμαρτό-εξωλογιστικό προσδιορισμό του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα.

Ως προς τον δεύτερο 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, προϋσχύουσες 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, 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, 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 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..... 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, με το άρθρο 57 παρ. 1 και 2 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, 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 περιερχόμενα 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 περιέρχονται 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, βάσει των διατάξεων του άρθρου 9 § 4 του ν. 3888/2010 και της ΠΟΛ 1147/27-10-2010 «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 νόμου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος.».

Επειδή, στην παρ. 1 και 2 της ΠΟΛ.1019/2011 ορίζεται: «1. Το Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα που εκδίδεται κατά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του Ν.

3888/2010 περιέχει για κάθε υπόθεση που έχει υπαχθεί στην οικεία ρύθμιση του Κεφαλαίου Α' του νόμου αυτού τα εξής στοιχεία: α.β.γ).....δ).....ε) ... στ. Την τυχόν αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη ή την παράβαση του Κ.Β.Σ. ή το δελτίο πληροφοριών ή τα λοιπά επιβαρυντικά στοιχεία ή έγγραφα, κατά τα οριζόμενα στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 του Ν. 3888/2010, που περιλήφθηκαν στο αρχικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα που έγινε αποδεκτό, καθώς και την αποκρυσταλλώσιμη φορολογητέα ύλη ή την παράβαση του Κ.Β.Σ. κατά τις ίδιες ως άνω παραγράφους που προέκυψαν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του ίδιου ως άνω νόμου. 2. Για τις παραβάσεις Κ.Β.Σ. που προκύπτουν από τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 9 του Ν.3888/2010, συντάσσονται υποχρεωτικά από τη Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την έκδοση του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, πριν από την έκδοση αυτού και εφόσον δεν έχουν συνταχθεί από άλλη υπηρεσία, σχετικές εκθέσεις ελέγχου στο πλαίσιο διενεργούμενων σχετικών ελέγχων Κ.Β.Σ. κατά τις ισχύουσες διατάξεις και εκδίδονται οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου, οι οποίες μαζί με τις εκθέσεις κοινοποιούνται επί αποδείξει στον επιτηδευματία ταυτόχρονα με το οικείο Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα. Με την αποδοχή του παραπάνω Σημειώματος ο επιτηδευματίας δύναται κατόπιν σχετικής αίτησής του να ζητήσει την επίλυση της διαφοράς των επιβληθέντων προστίμων, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 11 του Ν. 3888/2010, καθώς και του δεύτερου εδαφίου των παραγράφων 5 και 6 της απόφασης ΠΟΛ. 1138/2010. Η επίλυση της διαφοράς κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο διενεργείται ταυτόχρονα με την αποδοχή του πιο πάνω Σημειώματος ή το αργότερο εντός πέντε (5) ημερών από την αποδοχή του.»

Επειδή, στην παρ.10 της ΠΟΛ. 1019/2011 ορίζεται: «Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζόμενων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Επί αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος για ορισμένα μόνο από τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα προαναφερόμενα επιβαρυντικά στοιχεία, με τους όρους και τους περιορισμούς των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 5 του Ν. 3888/2010, τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν ανάλογη εφαρμογή για τα οικονομικά έτη για τα οποία το παραπάνω Σημείωμα δεν γίνεται αποδεκτό. Στις περιπτώσεις των προηγούμενων εδαφίων, σε ότι αφορά τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. που εκδίδονται και κοινοποιούνται κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 της παρούσας, έχουν επίσης εφαρμογή ως προς τις περαιτέρω διαδικασίες οι ισχύουσες διατάξεις.».

Επειδή, από το σύστημα TAXIS και από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθ. αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2011, ήτοι διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010.

Επειδή, η προσφεύγουσα έχει περαιώσει οριστικά βάσει του ν. 3888/2010 τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009 αποδεχόμενη το με αρ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης και εξοφλώντας το.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στις περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, νέα στοιχεία και συγκεκριμένα η από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ με την οποία διαπιστώθηκε η λήψη από την προσφεύγουσα δέκα πέντε (15) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 162.623,00 €, στο έτος 2009 και εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 100.050,00 € από τον ανωτέρω, στο έτος 2010, εκδόσεως του, ΑΦΜ

Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 68 § 2 του Ν. 2238/1994, 49 § 3 του Ν. 2859/2000 και 72 § 6 του Ν. 4174/2013, καθώς περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής κατόπιν αρχικής φορολογικής εγγραφής (περαίωσης ν. 3888/2010) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 (τα στοιχεία που περιλαμβάνει η ανωτέρω έκθεση ελέγχου, δεν υπήρχαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. κατά την ημερομηνία αποδοχής του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του ν. 3888/2010) αλλά και μετά την πάροδο πενταετίας (ήτοι στις 31.12.2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 και 31.12.2016 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010). Ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής για τις εν λόγω διαχειριστικές περιόδους κατέστη δεκαετής, όσον αφορά τη φορολογία του εισοδήματος, ενώ όσον αφορά τη φορολογία του Φ.Π.Α. μόνο ως προς τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009.

Συγκεκριμένα το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 παραγράφεται στις 31.12.2020 και το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 παραγράφεται στις 31.12.2021 σύμφωνα με τα οριζόμενα στο αρ. 84 παρ. 4 του ν. 2238/1994 και 57 παρ. 2 του ν. 2859/2000, σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης επιβολής φόρων και προστίμων λόγω παραγραφής του σχετικού δικαιώματος του Δημοσίου και περαίωσης των χρήσεων με το ν. 3888/2010 απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 4 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται, με απόφασή του, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επίσης, δύναται, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενά του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του. Η άσκηση της αρμοδιότητας που μεταβιβάστηκε και η εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί, σύμφωνα με την απόφαση του Γενικού Γραμματέα, να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα στα οποία μεταβιβάστηκαν οι

αρμοδιότητες ή τα οποία εξουσιοδοτήθηκαν να υπογράφουν από τον Γενικό Γραμματέα, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται από τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των δύο πρώτων εδαφίων της παρούσας παραγράφου 2. Οι αποφάσεις για μεταβίβαση αρμοδιότητας, ανάθεση καθήκοντος ή εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί να τροποποιούνται εν όλω ή εν μέρει από το όργανο που τις εξέδωσε.»

Επειδή, με την Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017 ορίζεται ότι: «Μεταβιβάζουμε στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, που αναφέρονται στη στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα, τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράφουν "Με Εντολή Διοικητή" τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα, που αναφέρονται στη στήλη 2 του ίδιου Πίνακα και προβλέπονται στις διατάξεις του ν. 4174/2013 (Α' 170), όπως ισχύουν και σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (στήλη 4), σύμφωνα με τα οριζόμενα στη στήλη 3 του Πίνακα αυτού και ορίζουμε τις περιπτώσεις, στις οποίες επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα που αναφέρονται στη στήλη 6 του ίδιου Πίνακα, με αποφάσεις τους, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια στήλη, ως ακολούθως: ... Β. Για λοιπές περιπτώσεις ελέγχου 1) Για διενέργεια επανελέγχου σε χρήση/φορολογικό έτος/υπόθεση που, ενώ έχει ελεγχθεί / περαιωθεί, προκύπτουν νέα - συμπληρωματικά στοιχεία, ο Προϊστάμενος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας που είχε διενεργήσει τον αρχικό φορολογικό έλεγχο και σε περίπτωση Δ.Ο.Υ., της οποίας έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου ή έχει παύσει η λειτουργία αυτής, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου ή της Δ.Ο.Υ. της οποίας έπαυσε η λειτουργία, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις. ...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ αφορά σε επανέλεγχο των διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010, κατόπιν περιέλευσης στον Προϊστάμενο της εν λόγω φορολογικής αρχής συμπληρωματικών στοιχείων. Συνεπώς ορθώς πραγματοποιήθηκε από την εν λόγω Δ.Ο.Υ. και όχι από την Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ όπου μεταφέρθηκε η έδρα της προσφεύγουσας από

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αναρμοδιότητας της ελέγχουσας Δ.Ο.Υ. απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία

αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από

φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων και ο προσδιορισμός των φόρων και προστίμων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστατωμένα στις από εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, ερειδόμενη στο με αρ. πρωτ. πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ για την εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων ατομική επιχείρηση του, ΑΦΜ με την από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της ίδιας Υπηρεσίας. Ενδεικτικά αναφέρονται τα εξής:

- > για την εκδότηρια ατομική επιχείρηση του με Α.Φ.Μ.....:
- Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις αρθ. 20 του ΠΔ 186/1992, αλλά δηλώθηκε από τρίτους ως προμηθευτής για τις χρήσεις 2006-2010 & 2012 συγκεκριμένα για συναλλαγές με τις επιχειρήσεις,,,,
 - Δεν υπέβαλε εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ ετών 2009 & 2010, αλλά ούτε και περιοδικές. Τελευταία υποβληθείσα, ήταν η εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008. Από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών, που υπέβαλαν τρίτοι πελάτες ή προμηθευτές, προκύπτει ότι οι φορολογητέες εκροές της ανέρχονται τουλάχιστον σε 691.759,00€ για τη χρήση 2009 και σε 588.810,50€ για τη χρήση 2010 με ελάχιστες φορολογητέες εισροές, ύψους 24.739,73€ και 7.466,26€ αντίστοιχα,
 - Στα περισσότερα εκδοθέντα Τ.Π.Υ. ως αιτιολογία αναγράφεται «προώθηση προϊόντων», «δειγματοδιανομές», «διανομές εντύπων», σε άλλα «σχεδιασμός και παραγωγή 4σέλιδου A4» «επιμέλεια και παραγωγή φειγβολάν A4, κ.λ.π». Η αιτιολογία είναι γενική και ασαφής, δεν προκύπτει η περίοδος που διανεμήθηκαν τα έντυπα, η ποσότητα, ο τόπος διανομής, δεν γίνεται μνεία στο τυχόν συμφωνητικό κτλ. όπως ορίζει το άρθρο 12 παρ. 11 του Π.Δ. 186/1992.

- Στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία φέρεται να σχεδιάζει, να παράγει, να επιμελείται και να πουλάει διαφημιζόμενα έντυπα, χωρίς να δηλώνει σχετικές αγορές,
- Στα εκδοθέντα ΤΠΥ η επιχείρηση φέρεται να παρέχει υπηρεσίες προώθησης προϊόντων, δειγματοδιανομές, διανομές εντύπων, τιμολογώντας με διαφορετικό ποσό, αλλά πάντα με αξία κάτω των 15.000,00€ έτσι ώστε να μην είναι υποχρεωτική η εξόφληση με δόγματα επιταγές ή μέσω τραπέζης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992,
- Δεν προκύπτει να έχει απασχολήσει προσωπικό, δεδομένου ότι σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε. δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις Φ.Μ.Υ. για τα έτη 2009 και 2010 και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο των διανομών που αναγράφονται στα εκδοθέντα Τ.Π.Υ.,
- Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό, δεδομένου ότι οι χώροι όπου στεγαζόταν η επιχείρηση τα προηγούμενα έτη ήταν γραφεία εμβαδού περίπου 23 τ.μ.. Από τις ο έχει αποχωρήσει από την έδρα του και δεν έχει δηλωθεί στο ηλεκτρονικό σύστημα της υπηρεσίας, μεταφοράς της έδρας ή λύση της επιχείρησής του. Επίσης δεν διέθετε εξειδικευμένο τεχνικό προσωπικό, απαραίτητο για την παροχή και εκτέλεση των υπηρεσιών διαφήμισης, που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, δεδομένο απαραίτητο για να εξεταστεί περαιτέρω ενδεχόμενη καλοπιστία του λήπτη εικονικών στοιχείων (που εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για έλλειψη αιτιολογίας και μη απόδειξη της εικονικότητας των συναλλαγών καθώς και καλοπιστίας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, 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, με το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992 ως ίσχυε κατά τις υπό κρίση περιόδους οριζόταν 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, εφαρμοζόμενων 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. ... **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: ...

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

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. **8.** Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

Επειδή, εν προκειμένω, η αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 162.623,00 € και 100.050,00 € είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά δεδομένα των βιβλίων καθώς αντιπροσωπεύουν ποσοστό 13,59 % και 6,77 % επί των ακαθάριστων εσόδων ύψους 1.197.040,91 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 και 1.477.508,49 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 αντίστοιχα. Συνεπώς τα βιβλία ορθώς κρίθηκαν ανακριβή από τη φορολογική αρχή και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992.

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:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

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 τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους 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, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο...».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν.2859/2000 ορίζεται: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,... δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,...».

Επειδή, με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο,

αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, με το άρθρο 6 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «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. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.»

Επειδή, με το άρθρο 79 παρ. 1 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ καθόσον τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή, ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της (ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών) διενεργήθηκε από τον έλεγχο βάσει των άρθρων 30 και 32 του Ν. 2238/1994, ως εξής:

α) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 λήφθηκαν υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των βιβλίων της προσφεύγουσας, ήτοι 1.197.040,91 €, πλέον αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης ποσού 162.623,00 €, και προσαύξησης ακαθαρίστων εσόδων 8% ποσού 108.773,12 €, ήτοι σύνολο ακαθαρίστων εσόδου ελέγχου 1.468.437,03 €. Τα καθαρά κέρδη υπολογίστηκαν εξωλογιστικώς σε 792.956,00 € (1.468.437,03 € * 54%), ως μεγαλύτερα αυτών που προέκυψαν από τον λογιστικό προσδιορισμό και

β) για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 λήφθηκαν υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων της προσφεύγουσας, ήτοι 1.477.508,49 €, πλέον απόκρυψης φορολογητέας ύλης ποσού 100.050,00 €, και προσαύξησης ακαθαρίστων εσόδων 8% ποσού 126.204,68 €, ήτοι

σύνολο ακαθαρίστων εσόδου ελέγχου 1.703.763,17 €. Τα καθαρά κέρδη υπολογίστηκαν εξωλογιστικώς σε 920.032,12 € (1.703.763,17 € * 54%), ως μεγαλύτερα αυτών που προέκυψαν από τον λογιστικό προσδιορισμό.

Επειδή, στην φορολογία του Φ.Π.Α. και σύμφωνα με την οικεία από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ από την φορολογική αρχή προσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 λαμβάνοντας υπόψη τα εξωλογιστικώς προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα, ύψους 1.468.437,03 €.

Επειδή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 2 περ. γ' του ν. 2238/1994 και καθότι δεν υφίσταται στην προκειμένη περίπτωση απόκρυψη φορολογητέας ύλης, ούτε έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων κρίνεται ότι η φορολογική αρχή δεν έπρεπε να προβεί σε προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010 και συμφώνως με τα οριζόμενα στο άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2859/2000, κρίνεται ότι η φορολογική αρχή δεν έπρεπε να προβεί σε προσαύξηση των φορολογητέων εκροών. Ως εκ τούτου τα ακαθάριστα έσοδα, τα καθαρά κέρδη και οι φορολογητέες εκροές για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους επαναπροσδιορίζονται δια της παρούσας απόφασης ως εξής:

Διαχειριστική Περίοδος	Ακαθάριστα έσοδα βάσει βιβλίων	Ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου, πλέον αποκρυσίας φορολογητέας ύλης και πλέον προσαύξησης κατά 8%	Ακαθάριστα έσοδα βάσει απόφασης (χωρίς την προσθήκη της αποκρυσίας φορολογητέας ύλης και χωρίς προσαύξηση κατά 8%)
01/01-31/12/2009	1.197.040,91 €	1.468.437,03 €	1.197.040,91 €

Διαχειριστική Περίοδος	Καθαρά κέρδη βάσει βιβλίων	Καθαρά κέρδη βάσει ελέγχου (εξωλογιστικού προσδιορισμού)	Καθαρά κέρδη βάσει απόφασης (εξωλογιστικού προσδιορισμού)
01/01-31/12/2009	41.252,92 €	792.956,00 €	646.402,09 € ¹

Διαχειριστική Περίοδος	Ακαθάριστα έσοδα βάσει βιβλίων	Ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου, πλέον αποκρυσίας φορολογητέας ύλης και πλέον	Ακαθάριστα έσοδα βάσει απόφασης (χωρίς την προσθήκη της αποκρυσίας φορολογητέας ύλης
---------------------------	-----------------------------------	--	--

¹ 646.402,09 € = 1.197.040,91 € * 54,00%

		προσαύξησης κατά 8%	και χωρίς προσαύξηση κατά 8%)
01/01-31/12/2010	1.477.508,49 €	1.703.763,17 €	1.477.508,49 €

Διαχειριστική Περίοδος	Καθαρά κέρδη βάσει βιβλίων	Καθαρά κέρδη βάσει ελέγχου (εξωλογιστικού προσδιορισμού)	Καθαρά κέρδη βάσει απόφασης (εξωλογιστικού προσδιορισμού)
01/01-31/12/2010	41.832,76 €	920.032,12 €	797.854,58 € ²

Διαχειριστική Περίοδος	Ακαθάριστα έσοδα φορολογίας εισοδήματος	Φορολογητέες εκροές φορολογίας Φ.Π.Α. βάσει ελέγχου	Φορολογητέες εκροές φορολογίας Φ.Π.Α. βάσει απόφασης
01/01-31/12/2009	1.197.040,91 €	1.468.437,03 €	1.197.040,91 €

Περαιτέρω αναφορικά με τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο αυτών κρίνεται ότι η φορολογική αρχή εφάρμοσε ορθώς το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο στην υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009, μη αναγνωρίζοντας προς έκπτωση από τον φόρο εκροών τον Φ.Π.Α. των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, συμφώνως προς το άρθρο 30 του Ν. 2859/2000, καθότι δεν πληρούνται οι οριζόμενες από το άρθρο 32 προϋποθέσεις περί νόμιμου τιμολογίου, για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης και συνακόλουθα το πρόστιμο του Φ.Π.Α. προσδιορίστηκε ορθώς στον 50 % του Φ.Π.Α. που η προσφεύγουσα εξέπεσε βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017.

Κατά συνέπεια, ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων της ως ανακριβών δεν γίνεται δεκτός ως νόμω και ουσία αβάσιμος. Ο έτερος επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης εφαρμογής του εξωλογιστικού προσδιορισμού γίνεται εν μέρει αποδεκτός στη φορολογία του εισοδήματος ως προς την προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων (που δια της παρούσας απόφασης προσδιορίζονται μεν εξωλογιστικώς χωρίς όμως να προσαυζάνονται) και στη φορολογία του Φ.Π.Α. ως προς τις προσδιορισθείσες – εξωλογιστικώς - φορολογητέες εκροές (που δια της παρούσας απόφασης προσδιορίζονται συμφώνως προς τα ακαθάριστα έσοδα χωρίς να προσαυζάνονται).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και ειδικότερα:

² 797.854,58 € = 1.477.508,49 € * 54,00%

- την επικύρωση της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 και
- την τροποποίηση των υπ' αριθ. και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009) και 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010) αντίστοιχα και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ.

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	150.340,62€	121.029,83€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	162.969,23€	131.196,34€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	313.309,85€	252.226,17€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	219.549,87€	189.005,46€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	237.992,06€	204.881,91€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	457.541,93€	393.887,37€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ. - ελέγχου
Αξία φορολογητέων εκροών	1.197.040,91€	1.468.437,03€	1.197.040,91€	-271.396,12€
Αξία φορολογητέων εισροών	1.141.380,66€	978.757,66€	978.757,66€	0,00€
Φόρος εκροών	227.437,77€	279.003,03€	227.437,77€	-51.565,26€
Υπόλοιπο φόρου εισροών	227.437,77€	196.539,40€	196.539,40€	0,00€
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου		82.463,63€	30.898,37€	-51.565,26€

Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)		89.390,58€	33.493,83€	-55.896,74€
Σύνολο φόρου για καταβολή		171.854,21€	64.392,20€	-107.462,00€

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009

Πρόστιμο	15.449,19€
----------	------------

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.