



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22-10-2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2915

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604514

ΦΑΞ : 213-1604567

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 ισχύει.

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 24-5-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ΑΦΜ: με διεύθυνση επαγγελματικής έδρας οδός, κατά της υπ' αριθμ. /2019 πράξης επιβολή προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2019, της υπ' αριθμ. /2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθ.7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2011, της υπ' αριθμ. /2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, της υπ' αριθμ. /2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 και της υπ' αριθμ. /2019 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Γλυφάδας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. /2019 πράξη επιβολή προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2019, την υπ' αριθμ. /2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθ.7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2011, την υπ' αριθμ. /2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, την υπ' αριθμ. /2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 και την υπ' αριθμ. /2019 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν.

2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Γλυφάδας των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 4-4-2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Γλυφάδας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24-5-2019 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' αρ. /2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 500,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2 περ. δ' του ν.4174/2013 διότι δεν ανταποκρίθηκε στην με αρ. πρωτ. /8-5-2018 πρόσκληση προκειμένου να θέσει τη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ. 2 και 5 παρ.14 του ν.4 308/2014 (ΕΛΠ) και του άρθρου 14 παρ. 1, 2 & 24 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ).

- Με την υπ' αριθμ. /2019 πράξη επιβολής προστίμου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους χιλίων τριακόσιων ενενήντα έξι ευρώ (1.396,00€) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 5 του ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3β και 5 του ν. 4337/2015, διότι κατά την ελεγχόμενη περίοδο έλαβε τέσσερα (4) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας τριών χιλιάδων τετρακοσίων ενενήντα ευρώ (3.490,00€) εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ :, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1,12, παρ. 1,18 παρ. 2,5 και 9 και 19 παρ. 1 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με το αρθρ. 19 παρ. 3 και 4 του ν.2523/97.

- Με την υπ' αρ. /2019 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 401,35€ ίσο με το 50% του φόρου που εξέπεσε από το φόρο εκρών ή που δεν απέδωσε ως λήπτης τεσσάρων (4) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 3.490,00€ και αναλογούντος ΦΠΑ ύψους 802,70€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 79 του ν. 4472/2017.

- Με την υπ' αριθμ. /2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 660,52€ πλέον προσαυξήσεων ύψους 634,03€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου ύψους 1.294,55€.

- Με την υπ' αριθμ. /2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επιβλήθηκε σε

βάρος της προσφεύγουσας φόρος προστιθέμενης αξίας ύψους 3.475,17€ πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 3.335,82€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό φόρου ύψους 6.810,99€.

Οι ως άνω διαφορές φόρου και τα επιβληθέντα πρόστιμα προέκυψαν κατόπιν διενέργειας ελέγχου βάσει της με αρ. /7-5-2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας, η οποία εκδόθηκε συνεπεία του με αρ. πρωτ. /26-4-2018 εγγράφου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ-Υποδ/ση Γ'-Τμήμα Γ2-Προγραμματισμού και Πληροφορικής, με το οποίο διαβιβάστηκε το από 29-3-2018 δελτίο πληροφοριών και η από 12-03-2018 έκθεση ελέγχου του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) αναφορικά με τον διενεργηθέντα έλεγχο στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ και δραστηριότητα, σύμφωνα με την οποία, η εν λόγω επιχείρηση εξέδωσε 871 εικονικά φορολογικά στοιχεία σε διάφορους λήπτες. Από του αποτελέσματος του υπό κρίση διενεργηθέντος ελέγχου προέκυψε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της παραπάνω επιχείρησης συνολικής καθαρής αξίας 3.490,00€ πλέον ΦΠΑ ύψους 802,70€, τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους. Λόγω μη επίδειξης των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης επιχείρησης, ύστερα από έγγραφο αίτημα της φορολογικής αρχής, καθώς και της ως άνω διαπιστωθείσας παράβασης του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) της λήψεως εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, ο έλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία ανακριβή και προσδιόρισε τα οικονομικά αποτελέσματα της ελεγχόμενης χρήσης εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και 31 του ν.2238/94.

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

1. Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης κατ'άρθ. 28 παρ. 1 του ν.4174/2013. Η μη χορήγηση της έκθεσης ελέγχου για τον εκδότη των επίμαχων στοιχείων, άλλως αποσπάσματος αυτής στην οποία εμπεριέχονται οι επίμαχες συναλλαγές της προσφεύγουσας επιχείρησης με τον εκδότη των στοιχείων, παραβιάζει ουσιωδώς το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, καθώς της αποστέρησε τη δυνατότητα να λάβει πλήρη γνώση των στοιχείων που έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος.
2. Μη υποχρέωση διαφύλαξης φορολογικών στοιχείων της ελεγχόμενης διαχειριστικής χρήσης 2011. Ο χρόνος διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων της χρήσης 2011 παρήλθε στις 31/12/2017 κατόπιν παρέλευσης πενταετίας. Συνεπώς κατά το τρέχον φορολογικό έτος 2019 δεν υπείχε υποχρέωση διαφύλαξης και προσκόμισης των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων της διαχειριστικής χρήσης 2011 με συνέπεια να μη στοιχειοθετείται η αποδιδόμενη με την υπ' αριθμ. /2019 πράξη παράβαση.

3. Παραγραφή το δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικών πράξεων. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρων και προστίμων στην ελεγχόμενη παραγράφηκε στις 31/12/2017. Η επίκληση εκ μέρους της φορολογικής αρχής εξαιρετικών διατάξεων περί δεκαετούς παραγραφής είναι αναιτιολόγητη, καθώς δεν προκύπτει από την έκθεση ελέγχου η ύπαρξη συμπληρωματικών στοιχείων τα οποία περιήλθαν σε γνώση της φορολογικής διοίκησης εκ των υστέρων, ήτοι δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία.
4. Αληθείς και πραγματικές συναλλαγές. Από κανένα στοιχείο ή άλλο εύρημα του ελέγχου δεν προκύπτει η μη πραγματοποίηση των ανωτέρω εργασιών συμπεριλαμβανομένων και των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης, με αποτέλεσμα η εικονικότητα με κανέναν τρόπο να μην αποδεικνύεται από την ελέγχουσα αρχή, η οποία αντιθέτως δεν αμφισβητεί την πλήρη εξόφληση των εν λόγω φορολογικών στοιχείων. Σε κάθε περίπτωση, ακόμη και στην αδόκητη περίπτωση που ήθελε κριθεί ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία έχουν εκδοθεί από συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, αποδεικνύουν ότι **καλοπίστως** αγνοούσαν την εν λόγω εικονικότητα καθώς από τα προσκομισθέντα έγγραφα ενώπιον της φορολογικής αρχής, συνάγεται πανηγυρικά ότι η υπό κρίση συναλλαγές ήταν πραγματικές.
5. Μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός σε ελεγχόμενη χρήση για την οποία δεν είχε υποχρέωση διαφύλαξης φορολογικών αρχείων. Για να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία ως ανακριβή και να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων θα πρέπει να συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 30 Κ.Β.Σ. Δηλαδή οι πράξεις ή οι παραλείψεις να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αδύνατο το λογιστικό έλεγχο. (Σχετ. 1076242/ πολ 1163/30.06.1994). Παρανόμως διενεργείται εξωλογιστικός προσδιορισμός για το λόγο μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων, ενώ δεν είχε υποχρέωση διαφύλαξης και προσκόμισης τους στον φορολογικό έλεγχο.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης κατ'άρθ. 28 παρ. 1 του ν.4174/2013

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

« 1.Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει

αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. 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 με τις με τις διατάξεις του άρθρου 62 παρ. 4 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή όπως προκύπτει από τις από 4-4-2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου, κατά τη διάρκεια του υπό κρίση ελέγχου συνετάχθη το με αρ. /12-2-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου το οποίο, μαζί με το συνημμένο σε αυτό προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου, κοινοποιήθηκαν νομίμως στην προσφεύγουσα επιχείρηση την 21-02-2019, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της αναφορικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου εντός της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 και 61 του ν.4174/2013. Μετά την κοινοποίηση του ως άνω σημειώματος και πριν την εκπνοή της ανωτέρω προθεσμίας, η προσφεύγουσα υπέβαλλε την με αρ. πρωτ. /12-3-2019 αίτηση προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ζητώντας αντίγραφο της από 12-3-2019 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής αναφορικά με τον έλεγχο στον εκδότη των ληφθέντων στοιχείων καθώς και του από 29-3-2018 σχετικού πληροφοριακού δελτίου, βάσει των οποίων διενεργήθηκε ο υπό κρίση έλεγχος στην προσφεύγουσα. Επί της εν λόγω αίτησης, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ανταποκρίθηκε επιδίδοντας στην προσφεύγουσα μόνο αντίγραφο του Δελτίου πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής. Ακολούθως, η προσφεύγουσα υπέβαλλε το με αρ. πρωτ. /13-3-2019 έγγραφο υπόμνημά της διατυπώνοντας τις απόψεις της επί των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου, τις οποίες, όπως προκύπτει από την από 4-4-2019 οικεία έκθεση ελέγχου φορολογία εισοδήματος, ο έλεγχος έλαβε υπόψιν του χωρίς όμως να γίνονται αποδεκτοί, αναφερόμενους πλήρως στους λόγους για τους οποίους απορρίφθηκαν.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1232/99, με την οποία κοινοποιήθηκε η με αρ. 460/99 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., έγινε αποδεκτό ότι ο λήπτης φορολογικών στοιχείων που χαρακτηρίζονται "πλαστά" και "εικονικά", μπορεί να λάβει γνώση αποσπάσματος του περιεχομένου της έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ., που αναφέρεται στον εκδότη των φορολογικών στοιχείων, κατά το μέρος αυτής που τον αφορά, συνεπώς η λήψη αποσπάσματος της οικείας έκθεσης ελέγχου ουδόλως προσβάλλει το απόρρητο της συναλλαγής.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, τα αποτελέσματα του διενεργηθέντα ελέγχου στον εκδότη των επίμαχων τιμολογίων αποτυπώνονται στην από 12-3-2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, απόσπασμα του περιεχομένου της οποίας κατά το μέρος που αφορά την προσφεύγουσα, συμπεριλαμβάνεται στις από 4-4-2019 συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα με τον οριστικό προσδιορισμό του φόρου και στις οποίες έχουν συμπεριληφθεί όλα τα κρίσιμα στοιχεία τα οποία έλαβε υπόψη ο έλεγχος προκειμένου να στοιχειοθετήσει την αποδιδόμενη παράβαση ενώ δεν συμπεριλαμβάνεται στο με αρ. /12-2-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου ούτε στο από 29-3-2018 Πληροφορικό δελτίο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Επειδή ενόψει των ανωτέρω, προκύπτει ότι, στην προκειμένη περίπτωση, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. όφειλε στα πλαίσια της διαδικασίας του άρθρου 28 του ν.4174/2013, είτε να κοινοποιήσει απόσπασμα της από 12-3-2018 έκθεσης ελέγχου του εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων πριν την έκδοση των οριστικών πράξεων προσδιορισμού φόρου σε συνέχεια της με αρ. /12-3-2019 σχετικής αίτησης της προσφεύγουσας, είτε να συμπεριλάβει στον κοινοποιηθέν Σημείωμα Διαπιστώσεων του ελέγχου το σχετικό απόσπασμα με όλα τα κρίσιμα στοιχεία που έλαβε υπόψη ο έλεγχος για να στοιχειοθετήσει την αποδιδόμενη παράβαση.

Επειδή, με την απόφαση 3382/2010 του ΣτΕ έγινε δεκτό ότι για την ακύρωση της διοικητικής πράξης δεν αρκεί η εκ μέρους του διοικούμενου απλή επίκληση της παράβασης του δικαιώματος διοικητικής ακρόασης, αλλά πρέπει να γίνεται (στην αίτηση ακυρώσεως, προσφυγή κ.λπ.) και επίκληση κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο της ύπαρξης κρίσιμων στοιχείων, τα οποία αν έθετε υπόψη της διοίκησης θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα.

Επίσης, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ., όπως ισχύει: *«Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».*

Επιπροσθέτως, σύμφωνα με την απόφαση **4447/2012** της Ολομέλειας του ΣτΕ, η οποία εκδόθηκε μετά από παραπομπή της ως άνω αναφερόμενης απόφασης 3382/2010 της 7μελούς σύνθεσης του ΣτΕ, «*όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης προβλέπονται πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξης καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν από την έκδοση της αρχικής πράξης. Στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να θεωρηθεί ως εκτελεστή διοικητική πράξη η τελικώς εκδιδόμενη, μετά την άσκηση από τον ενδιαφερόμενο της ή των ενδικοφανών προσφυγών, διότι ως οριστική διοικητική πράξη είναι η τελικώς εκδιδόμενη μετά την εξάντληση της ενδικοφανούς διαδικασίας*».

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω συνάγεται ότι, ακόμη κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι δεν τηρήθηκε ορθά εν προκειμένω η υποχρέωση της προηγούμενης ακρόασης σύμφωνα με το άρθ. 28 ή στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων η διαδικασία του άρθρου 62 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, δεδομένου ότι με την άσκηση της κατ' άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ενδικοφανούς προσφυγής του κατά των οριστικών πράξεων προσδιορισμού φόρου καλύφθηκε η επικαλούμενη έλλειψη διοικητικής ακρόασης και, ως εκ τούτου, εκπληρώθηκε η συνταγματική επιταγή της παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος.

Ως προς το δεύτερο και τρίτο προβαλλόμενο λόγο περί μη υποχρέωσης διαφύλαξης φορολογικών στοιχείων της ελεγχόμενης διαχειριστικής χρήσης 2011 και παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικών πράξεων

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προίσχύουσες 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.....*

Επειδή, στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «*Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας*».

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «*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 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 στο άρθρο 68 παρ. 2 του Ν 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», ορίζονται τα εξής: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.» η

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 ΕΕ ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.

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

Επειδή σύμφωνα με την γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. 102/2001 η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ.1100/10-4-2001, έγινε δεκτό ότι: 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, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων. Επιπλέον συμπληρωματικά στοιχεία θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα

δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο προϊστάμενος της φορολογικής αρχής κατά την αρχική φορολογική εγγραφή.

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δύναται να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθόσον γι αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την διενέργεια του αρχικού ελέγχου ούτε ήταν δυνατή χωρίς τις σχετικές διασταυρώσεις η ανακάλυψη της εικονικότητος γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο και "τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία "αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως.

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 ίδιου 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. . . . 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).... ».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 5 ν. 2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για 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 που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. **Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως**

και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, το άρθρο 57 του ν. 2859/2000 ορίζει 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 επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις 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).... γ)αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49. ».

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 49 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 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».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του ν.2238/94 το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας ήτοι για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011), στις 31/12/2017.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, το από 29-03-2018 Πληροφοριακό Δελτίο της ΥΕΔΔΕ Αττικής με το οποίο διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας η από 12-3-2018 Έκθεση Ελέγχου του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) αναφορικά με τον διενεργηθέντα έλεγχο στον εκδότη των επίμαχων στοιχείων τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους, **αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν 2238/1994 και του άρθρου 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000** και τα οποία περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας μετά την λήξη της πενταετούς παραγραφής και συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται **μετά την πάροδο δεκαετίας**, ήτοι για την χρήση 2011 στις **31-12-2022** .

Επειδή, το προαναφερόμενο στοιχείο (δελτίο πληροφοριών) αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ώστε να το εκτιμήσει, εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84, πενταετίας.

Επειδή η φορολογική αρχή, που διενέργησε τον έλεγχο βάσει των νέων συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ενήργησε σύμφωνα με τους ισχύοντες νόμους και διατάξεις.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 4/4/2019, ήτοι εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης της χρήσης 2011, ο προσβαλλόμενος ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου τυγχάνει ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 2 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ), όπως ίσχυε μέχρι την 31-12-2012, οριζόταν ότι:

*«2. 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.»

Επειδή με την Αρ.Πρωτ.1007601/37/0015/26-1-2005/ΠΟΛ.1010 «Κοινοποίηση και παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 20 του Κεφαλαίου Γ' του Ν. 3296/04 (ΦΕΚ 253Α' -14/12/2004) «Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις» που αναφέρονται σε θέματα εφαρμογής διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92).» διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων και τα ακόλουθα:

Με τις διατάξεις της παραγράφου 10, αντικαθίσταται μερικώς το πρώτο εδάφιο της [παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ.](#) και προσαρμόζεται ο χρόνος διαφύλαξης των βιβλίων, των ηλεκτρομαγνητικών μέσων, των στοιχείων και των λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών στα βιβλία με το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου (Φόρος Εισοδήματος και Φ.Π.Α.) και πλέον πρέπει να διαφυλάσσονται στο μεγαλύτερο χρόνο παραγραφής που ορίζεται από τις αντίστοιχες διατάξεις της Φορολογίας Εισοδήματος και του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.

Οι νέες διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. δεν αναφέρουν πλέον συγκεκριμένο χρόνο διαφύλαξης των βιβλίων, των ηλεκτρομαγνητικών μέσων, των στοιχείων και των λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών στα βιβλία, αλλά συνδέουν τον χρόνο διαφύλαξης αυτών με τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.

Μεταβατική διάταξη

Σύμφωνα με τη μεταβατική διάταξη της παραγράφου 19 του κοινοποιούμενου άρθρου οι διατάξεις της παραγράφου 10 του ίδιου άρθρου, εφαρμόζονται για τις χρήσεις για τις οποίες, μέχρι τη δημοσίευση του νόμου (14/12/2004), δεν έχει παρέλθει ο χρόνος διαφύλαξης των βιβλίων, των

ηλεκτρομαγνητικών μέσων, των στοιχείων και των λοιπών δικαιολογητικών εγγραφών στα βιβλία με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις.

Επειδή σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις καθώς και τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ. 1010/26-1-2005, συνάγεται ότι για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. όπως αυτές ισχύουν με τις διατάξεις της παρ.10 του άρθρου 20 του Ν. 3296/2004 και συνεπώς ο χρόνος διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων συμπίπτει με το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος, όπως αυτός ορίζεται με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 84 του ν. 2238/94 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ίδιου νόμου λόγω ύπαρξης νέων στοιχείων. Ως εκ τούτου ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μη υποχρέωσης διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων για την ελεγχόμενη χρήση δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την «κοινοποίηση» του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 και 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

*α).. δ) **δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,***

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α)...δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η προσφεύγουσα κατά φορολογικό έτος 2019 είχε υποχρέωση διαφύλαξης και προσκόμισης των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων της διαχειριστικής χρήσης 2011 και συνεπώς στοιχειοθετείται πλήρως η αποδιδόμενη με την υπ' αριθμ. /2019 πράξης επιβολής προστίμου το άρθρου 54 του ν. 4174/2013 παράβασης περί μη ανταπόκρισης στο

με αρ. πρωτ. /8-5-2018 αίτημα του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 για προσκόμιση αντιγράφων βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης χρήσης και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον τέταρτο και πέμπτο προβαλλόμενο λόγο περί πραγματικού των υπό κρίση συναλλαγών και μη νόμιμου εξωλογιστικού προσδιορισμού σε ελεγχόμενη χρήση για την οποία δεν είχε υποχρέωση διαφύλαξης φορολογικών αρχείων.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.2 του Π.Δ.186/92 Κ.Β.Σ. ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97 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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.....»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του Ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997 : «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη

συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015 (ισχύ από 17-10-2015) ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 7 Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.....

3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α).....

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, **ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου**. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

..5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α'170) ».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθ. 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/92: ορίζεται ότι :«9. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 65 Βάρος απόδειξης

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 από τις διατάξεις του άρθ.32 του ΚΒΣ όπως έχει αντικατασταθεί από τα άρθρα 5 και 9 του Ν.2523/97 , προκύπτει ότι η διαπίστωση και μόνο από την φορολογική αρχή της διάπραξης της παράβασης της έκδοσης και λήψης εικονικών στοιχείων στοιχειοθετείται παράβαση και είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του ανάλογου προστίμου με την έννοια ότι αποτελεί δέσμια

ενέργεια της φορολογικής αρχής και σε καμία περίπτωση δεν εντάσσεται στα πλαίσια άσκησης της διακριτικής της ευχέρειας.

Συνεπώς, η διαπίστωση και μόνο από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό, αρκεί για να στοιχειοθετήσει παράβαση για τον φορολογούμενο, που δέχεται ή εκδίδει τέτοιο στοιχείο και το καταχωρεί στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 1295/99). 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. Εξάλλου 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 από την από 4/4/2019 συνταχθείσα Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας προκύπτει ότι ο έλεγχος για την στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παράβασης της λήψεως τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων έλαβε υπ' όψην τις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της από 12-3-2018 Έκθεσης Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για τον εκδότη των επίμαχων στοιχείων με ΑΦΜ :, σύμφωνα με την οποία ο εν λόγω εκδότης, είναι **συναλλακτικός ανύπαρκτος** και δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε προς την προσφεύγουσα και ειδικότερα για την επιχείρηση διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- ανυπαρξία αγορών σε σχέση με το αντικείμενο δραστηριότητας της και τα πωληθέντα από αυτήν εμπορεύματα.
- ο ελεγχόμενος δεν έχει απογραφεί ως εργοδότης στο ΙΚΑ-ΕΤΑΜ και επομένως δεν διέθετε το απαραίτητο προσωπικό για την πραγματοποίηση των εργασιών ως αναφέρονται στα Τ.Π.Υ.
- δεν υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις ελεγχόμενες χρήσεις,
- αναγραφόταν σε πολλές περιπτώσεις μεταφορικά μέσα στα εκδοθέντα στοιχεία διακίνησης τα οποία ήταν αδύνατο να έχουν πραγματοποιήσει τις συγκεκριμένες μεταφορές.
- ο τρόπος εξόφλησης σε πολλές περιπτώσεις ήταν μη σύννομος.
- Δεν τηρήθηκε ενιαία αρίθμηση και εκδόθηκαν φορ. στοιχεία σε ημερομηνία διαφορετική από την αναγραφόμενη και κατά το δοκούν

• Υπεβλήθησαν από τις λήπτριες επιχειρήσεις τροποποιητικές δηλώσεις του Ν4445/16 σε δεκαέξι (16) περιπτώσεις.

Και οι συναλλαγές που φέρεται να πραγματοποιήσε είναι ανύπαρκτες και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε εικονικά στο σύνολό τους. Συνεπώς, δεδομένου ότι υπό κρίση έλεγχος απέδειξε ότι ο εκδότης των επίμαχων στοιχείων είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτο πρόσωπο, θέμα καλή πίστης σύμφωνα με τα προαναφερόμενα δεν είναι δυνατόν να τεθεί εν προκειμένω, όπως αβασίμως επικαλείται με την παρούσα η προσφεύγουσα.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε, ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ούτε κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας, αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να αποδείξει το πραγματικό των υπό κρίση συναλλαγών όπως αυτές περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία ή στοιχεία ικανά να δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος και ως εκ τούτου προκύπτει πλήρης αδυναμία απόδειξης των υπό κρίση συναλλαγών.

Επειδή από τις από τις προαναφερόμενες διατάξεις σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά όπως αυτά αποτυπώνονται στην από 4-4-2019 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της αρμόδια Δ.Ο.Υ. και της συνημμένης σε αυτή από 12-3-2018 Έκθεσης Ελέγχου ΚΒΣ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, προκύπτει ότι από τον υπό κρίση έλεγχο στοιχειοθετείται πλήρως η αποδιδόμενη με την υπ'αρ. /2019 πράξη επιβολής προστίμου παράβαση της λήψεως τεσσάρων (4) εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων κατά το ελεγχόμενο έτος 2011 και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί πραγματοποίησης των κρινόμενων συναλλαγών δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος καθότι αναπόδεικτος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/92 (ΚΒΣ) όπως ίσχυαν κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται:

«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.

*3..4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται **ανακριβή** όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:*

*α)...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,***

*...στ) **δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου,** που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού -αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων -εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων -εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικό στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα*

από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτό αφορούν .

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3

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.

...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.

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:

α)...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. 2 γ του ν.2238/94 ορίζεται ότι:

«2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

α)... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων 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..»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/94 ορίζεται 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%).....

...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 στη νόθευση αυτών.

β) Στη διάπραξη μέσα στην ίδια χρήση περισσοτέρων της μιας παραβάσεων μη έκδοσης του προβλεπόμενου από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στοιχείου αξίας ή διακίνησης αγαθών, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. Αν διακινούνται αγαθά χωρίς το προβλεπόμενο συνοδευτικό στοιχείο, ακόμη κι αν αυτό έχει εκδοθεί θεωρείται ότι δεν εκδόθηκε.

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

δ) Στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης που υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας και σε ποσό τα δύο χιλιάδες εννιακόσια πενήντα (2.950) ευρώ.»

Επειδή σύμφωνα με τις από 4-4-2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου, κατά την έναρξη του ελέγχου απεστάλη στην προσφεύγουσα η με αρ. πρωτ. /8-5-2018 Πρόσκληση προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01-31/12/2011. Ακολούθως, υπεβλήθη από τον διαχειριστή της προσφεύγουσας το με αρ. πρωτ. /29-1-2019 έγγραφο σύμφωνα με το οποίο, η προσφεύγουσα προέβη σε καταστροφή των ζητηθέντων βιβλίων και στοιχείων λόγω εκκαθάρισης του χώρου της επιχείρησης καθώς και λόγω παραγραφής της ελεγχόμενης χρήσης στις 31-12-2017. Για τη διαπίστωση της παράβασης περί μη επίδειξης και μη διαφύλαξης των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων για την ελεγχόμενη χρήση καθώς και της διαπιστωθείσας παράβασης της λήψεως τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 3.490,00€, συνετάχθη η από 4-4-2019 Έκθεση Ελέγχου του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) της αρμόδια Δ.Ο.Υ. Έν συνεχεία, σύμφωνα με την από 4-4-2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις ως άνω αναφερόμενες παραβάσεις και δεδομένου ότι διαπιστώθηκαν σοβαρές παραλήψεις οι οποίες επηρεάζουν το κύρος των τηρούμενων βιβλίων και

οι οποίες καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο τον λογιστικό έλεγχο αυτών και τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, έκρινε τα βιβλία και στοιχεία για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 ως **ανακριβή** και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2γ και αρθ. 32 παρ. 1,2 του ν.2238/94.

Επειδή η παράλειψη εκ μέρους της προσφεύγουσας να προσκομίσει και να επιδείξει στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της, εξομοιώνεται από άποψη προσδιορισμού εισοδήματος με την περίπτωση της μη τηρήσεως-μη διαφύλαξης των λογιστικών βιβλίων και ως εκ τούτου καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσεως και κατά συνέπεια συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθ. 30 παρ.3 & 4 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) ώστε να κριθούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία ανακριβή την ελεγχόμενη χρήση 2011. Ως εκ τούτου νομίμως η φορολογική αρχή προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών της προσφεύγουσας και ο ισχυρισμός μη νόμιμου εξωλογιστικού προσδιορισμού για το λόγο μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων, ενώ δεν είχε υποχρέωση διαφύλαξης και προσκόμισης τους στον φορολογικό έλεγχο δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 4-4-2019 εκθέσεις ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό /24-5-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ΑΦΜ: και την επικύρωση της υπ' αριθμ. /2019 πράξης επιβολή προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2019, της υπ' αριθμ. /2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθ.7 παρ. 3 και 5 ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2011, της υπ' αριθμ. /2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, της υπ' αριθμ. /2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 και της υπ' αριθμ. /2019

πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Γλυφάδας.

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

- Υπ' αριθμ. /2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012:

Κύριος Φόρος	660,52 €
Κυρώσεις άρθρων 53 & 58 ν.4174/2013	634,03 €
Σύνολο για καταβολή	1.294,55 €

- Υπ' αριθμ. /2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011:

Κύριος Φόρος	3.475,17 €
Κυρώσεις άρθρων 53 & 58 ν.4174/2013	3.335,82 €
Σύνολο για καταβολή	6.810,99€

- Υπ' αριθμ. /2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 54 §1δ' και §2δ' ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019: **500,00€**
- Υπ' αριθμ. /2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 7 §§3,5 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011: $(3.490,00 \times 40\%) = \mathbf{1.396,00€}$
- Υπ' αριθμ. /2019 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ αρθ.6 ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011: $(802,70 \times 50\%) = \mathbf{401,35€}$

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α.**

ΚΑΜΠΟΣΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

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.