



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Θεσσαλονίκη, 14-10-2016

Αριθμός απόφασης: 1236

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας «.....», με ΑΦΜ, κατά των υπ' αρ.οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2003-31/12/2003 & 01/01/2004-31/12/2004 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

4. Τις υπ' αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2003-31/12/2003 & 01/01/2004-31/12/2004 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρίας «.....», με **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 με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος εισοδήματος ποσού 619.850,29€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 743.820,35€, ήτοι συνολικό ποσό **1.363.670,64€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2003 – 31/12/2003 (οικονομικό έτος 2004), σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 και των άρθρων 30-32 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

➤ Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών καταλογίστηκε σε βάρος της

προσφεύγουσας εταιρίας φόρος εισοδήματος ποσού 881.344,79€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 1.057.613,75€, ήτοι συνολικό ποσό **1.938.958,54€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004 (οικονομικό έτος 2005), σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 και των άρθρων 30-32 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

Με την υπ' αρ. απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης έγινε αποδεκτή η προσφυγή της εταιρίας «.....» και ακυρώθηκε η υπ' αρ. απόφαση επιβολής προστίμου σε βάρος της για τη χρήση 2003, σχετικά με την λήψη και καταχώριση 156 εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «.....». Ομοίως, με την υπ' αρ. απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Σερρών έγινε αποδεκτή η προσφυγή της εταιρίας και ακυρώθηκε η υπ' αρ. απόφαση επιβολής προστίμου σε βάρος της, για τη χρήση 2004, σχετικά με την λήψη και καταχώριση 15 εικονικών φορολογικών στοιχείων από την ίδια ως άνω επιχείρηση. Ο λόγος ακύρωσης των εν λόγω αποφάσεων επιβολής προστίμου, οι οποίες εδράζονταν στην από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Υ.Π.Ε.Ε. Αθηνών, ήταν η μη τήρηση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν.2690/1999.

Εν συνεχεία, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Σερρών, σε εκτέλεση των ανωτέρω δικαστικών αποφάσεων για επανάληψη της διαδικασίας, εξέδωσε την υπ' αρ. εντολή ελέγχου, βάσει της οποίας συντάχθηκε η από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. και εκδόθηκαν οι με αριθμό αποφάσεις επιβολής προστίμου, καταλογίζοντας τις ίδιες ως άνω παραβάσεις για τις χρήσεις 2003, 2004, θεραπεύοντας την ως άνω τυπική πλημμέλεια. Κατά των πράξεων αυτών η εταιρία άσκησε την υπ' αρ. ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε με την με αριθμό απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Κατά της απόφασης η εταιρία άσκησε δικαστική προσφυγή με αρ, κατάθεσης ΠΡΦ η οποία εκκρεμεί έως και σήμερα.

Κατόπιν, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Σερρών εξέδωσε την υπ' αρ. εντολή τακτικού ελέγχου, καθιστώντας την προσφεύγουσα επιχείρηση υποκείμενη ελέγχου, βάσει της ΠΟΛ 1037/2005, για τις χρήσεις 2003 και 2004. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν οι ακόλουθες λογιστικές διαφορές (δαπάνες μη αναγνωριζόμενες προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας επιχείρησης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/94, σε συνδυασμό με το άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/92):

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2003-31/12/2003

ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΠΟΣΟ
<u>Λογ/μός 25-05-01-018 "Αγορές Διαφόρων Αναλώσιμων 18%"</u> Αφορά αγορές που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα επιχείρηση από την επιχείρηση «.....», οι οποίες κρίθηκαν εικονικές (Α.Ε.Π.)	178.900,00€

<u>ΕΞΟΔΑ Ε.Ι.Χ.</u>	13.495,91€
Ολόκληρο το ποσό συμπεριλαμβάνεται στις λογιστικές διαφορές της δήλωσης	
<u>Λογ/μός 64-00-00-100 "Έξοδα Κίνησης Μεταφορικών Μέσων Επιχείρησης "</u>	425.975,90€
Αφορά αγορές που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα επιχείρηση από την επιχείρηση «.....», Α.Φ.Μ.:, τα οποία σύμφωνα με το υπ' αριθ. έγγραφό της Δ.Ο.Υ. Δράμας είναι <u>τουλάχιστον πλαστά.</u>	
<u>Λογ/μός 64-01- " Έξοδα ταξιδίων "</u>	1.070,83€
Αφορά μη παραγωγικές δαπάνες - Ολόκληρο το ποσό συμπεριλαμβάνεται στις λογιστικές διαφορές της δήλωσης,	
<u>Λογ/μός 64-02-06 " Έξοδα Υποδοχής Φιλοξενίας "</u>	2.753,73€
Αφορά μη παραγωγικές δαπάνες	
<u>Λογ/μός 64-08-10-100 "Αναλώσιμα Υλικά Μετ. Μέσων με Φ.Π.Α"</u>	387.650,00€
Αφορά αγορές που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα επιχείρηση από την επιχείρηση «.....», οι οποίες κρίθηκαν εικονικές (Α.Ε.Π.)	
<u>Λογ/μός 64-08-12-100 "Αναλώσιμα Υλικά Μηχανημάτων με Φ.Π.Α"</u>	793.512,52€
Αφορά αγορές που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα επιχείρηση από την επιχείρηση «.....», οι οποίες κρίθηκαν εικονικές (Α.Ε.Π.)	
<u>Λογ/μός 64-08-99-100 "Λοιπά Υλικά Άμεσης Ανάλωσης"</u>	15.990,00€
Αφορά αγορές που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα επιχείρηση από την επιχείρηση «.....», οι οποίες κρίθηκαν εικονικές (Α.Ε.Π.)	
<u>Λογ/μός 66-00-"Αποσβέσεις πάγιων"</u>	21.905,93€
Αφορά αποσβέσεις, οι οποίες υπολογίζονται στην υπεραξία που αναλογεί στην αποσβεσθείσα αξία των εισφερομένων από τη συγχωνευόμενη επιχείρηση παγίων περιουσιακών στοιχείων, Επίσης, αφορά αποσβέσεις με συντελεστές ανώτερους από αυτούς που προβλέπονται από το Π.Δ. 299/2003.	
<u>Λογ/μός 66-02-03 "Αποσβέσεις Εργαλείων"</u>	4.993,59€
Αφορά αποσβέσεις που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα επιχείρηση στα πάγια (εργαλεία) που αγόρασε από την επιχείρηση «.....», Οι αγορές αυτές είχαν κριθεί εικονικές (Α.Ε.Π.).	
<u>Λογ/μός 66-03-01"Αποσβέσεις Λοιπών Επιβατικών "</u>	11.897,45€
Ολόκληρο το παραπάνω ποσό συμπεριλαμβάνεται στις λογιστικές διαφορές της δήλωσης.	
<u>Λογ/μός 81-00-00-"Φορολογικά Πρόστιμα και Προσαυξήσεις"</u>	303,10€
Ολόκληρο το παραπάνω ποσό συμπεριλαμβάνεται στις λογιστικές διαφορές της δήλωσης.	
<u>Λογ/μός 82-00-00-"Έξοδα προηγούμενων χρήσεων"</u>	2.515,92€
Αφορά ενοίκια και έξοδα ασφαλιστικής εταιρείας που αντιστοιχούν σε προηγούμενες χρήσεις- Ολόκληρο το παραπάνω ποσό συμπεριλαμβάνεται στις λογιστικές διαφορές	

της δήλωσης.	
ΣΥΝΟΛΟ	1.860.964,88€

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2004-31/12/2004

ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΠΟΣΟ
<u>Λογ/μός 25-04-01-18"Αγορές Λοιπών Καυσίμων-Λιπαντικών & Λογ/μός 25-05-01-18"Αγορές Διαφόρων Αναλώσιμων "</u> Αφορά αγορές που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα επιχείρηση από την επιχείρηση «.....»,Α.Φ.Μ.:, τα οποία σύμφωνα με το υπ' αριθ. έγγραφό της Δ.Ο.Υ. Δράμας είναι <u>τουλάχιστον πλαστά.</u>	721.631,95€
<u>ΕΞΟΔΑ Ε.Ι.Χ.</u> Ολόκληρο το ποσό συμπεριλαμβάνεται στις λογιστικές διαφορές της δήλωσης	5.202,13€
<u>Λογ/μός 64-00-00-100 "Έξοδα Κίνησης Μεταφορικών Μέσων Επιχείρησης "</u> Αφορά αγορές που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα επιχείρηση από την επιχείρηση «.....»,Α.Φ.Μ.:, τα οποία σύμφωνα με το υπ' αριθ. έγγραφό της Δ.Ο.Υ. Δράμας είναι <u>τουλάχιστον πλαστά.</u>	1.597.289,62€
<u>Λογ/μός 64-02-06 " Έξοδα Υποδοχής Φιλοξενίας "</u> Αφορά μη παραγωγικές δαπάνες - Ολόκληρο το ποσό συμπεριλαμβάνεται στις λογιστικές διαφορές της δήλωσης	1.735,30€
<u>Λογ/μός 64-02-06 " Έξοδα Προβολής Δια Λοιπών Μεθόδων"</u> Αφορά δαπάνες για τις οποίες δεν καταβλήθηκε το τέλος διαφήμισης υπέρ δήμων και κοινοτήτων.	500,00€
<u>Λογ/μός 64-08-12-100 "Αναλώσιμα Υλικά Μηχανημάτων με Φ.Π.Α"</u> Αφορά αγορές που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα επιχείρηση από την επιχείρηση «.....», οι οποίες κρίθηκαν εικονικές (Α.Ε.Π.)	175.410,00€
<u>Λογ/μός 66-00-"Αποσβέσεις πάγιων"</u> Αφορά αποσβέσεις, οι οποίες υπολογίζονται στην υπεραξία που αναλογεί στην αποσβεσθείσα αξία των εισφερομένων από τη συγχωνευόμενη επιχείρηση παγίων περιουσιακών στοιχείων, Επίσης, αφορά αποσβέσεις με συντελεστές ανώτερους από αυτούς που προβλέπονται από το Π.Δ. 299/2003.	49.529,19€
<u>Λογ/μός 66-02-03 "Αποσβέσεις Εργαλείων"</u> Αφορά αποσβέσεις που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα επιχείρηση στα πάγια (εργαλεία) που αγόρασε από την επιχείρηση «.....», Οι αγορές αυτές είχαν κριθεί εικονικές (Α.Ε.Π.).	13.315,80€
<u>Λογ/μός 66-03-01"Αποσβέσεις Λοιπών Επιβατικών "</u> Ολόκληρο το παραπάνω ποσό συμπεριλαμβάνεται στις λογιστικές διαφορές της	12.459,95€

δήλωσης.	
<u>Λογ/μός 81-00-00-"Φορολογικά Πρόστιμα και Προσαυξήσεις"</u> Ολόκληρο το παραπάνω ποσό συμπεριλαμβάνεται στις λογιστικές διαφορές της δήλωσης.	1.379,19€
<u>Λογ/μός 82-00-00-"Εξοδα προηγούμενων χρήσεων"</u> Αφορά τόκους δανείων που αντιστοιχούν σε προηγούμενες χρήσεις- Ολόκληρο το παραπάνω ποσό συμπεριλαμβάνεται στις λογιστικές διαφορές της δήλωσης.	10.377,85
<u>Λογ/μός 82-00-01-"Προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων "</u> Ολόκληρο το παραπάνω ποσό συμπεριλαμβάνεται στις λογιστικές διαφορές της δήλωσης	3,52€
<u>ΣΥΝΟΛΟ</u>	2.588.834,50€

Ο έλεγχος για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους 2003 & 2004, λαμβάνοντας υπόψιν τις διαπιστωθείσες από προγενέστερους ελέγχους παραβάσεις Κ.Β.Σ. (λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων & μη έκδοση φορολογικών στοιχείων) έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης **ανακριβή** βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ.4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).

Εν συνεχεία, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης, για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους, εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30§§2γ & 3 και 32 του Ν. 2238/1994. Επειδή, ωστόσο, τόσο στη χρήση 2003 όσο και στην χρήση 2004, τα καθαρά κέρδη του λογιστικού προσδιορισμού υπερτερούσαν έναντι αυτών που προέκυψαν από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό, ο έλεγχος έλαβε υπόψιν του τα λογιστικώς προσδιορισθέντα κέρδη, καταλογίζοντας, με τις, προσβαλλόμενες δια της παρούσης ενδικοφανούς προσφυγής, υπ' αρ. πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, τους αναλογούντες φόρους και τις αντίστοιχες προσαυξήσεις.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν, άλλως να επανεξεταστούν οι υπ' αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2003-31/12/2003 & 01/01/2004-31/12/2004 αντίστοιχα, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

ι) Οι προσβαλλόμενες πράξεις διαλαμβάνουν πολλαπλώς μη νόμιμη αιτιολογία. Οι λογιστικές διαφορές που προσδιόρισε ο έλεγχος δεν αιτιολογούνται επαρκώς και κακώς δεν εκπέσθηκαν από τα οικονομικά αποτελέσματα των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων.

- Όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές, που σχετίζονται με τα εικονικά τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης «.....», η προσφεύγουσα εταιρία επαναλαμβάνει τους ισχυρισμούς που είχε ήδη προβάλει στην υπ' αρ. πρωτ.ενδικοφανή προσφυγή κατά των πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. Συγκεκριμένα αναφέρεται: 1) Στην εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013, το οποίο θα έπρεπε να εφαρμοστεί και στην προκειμένη περίπτωση, ως ευνοϊκότερη διάταξη, 2) Στην μη νόμιμη αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.

- ο έλεγχος ήταν ελλιπής 3) Στην άρνηση της εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων.
- Όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές, που σχετίζονται με τα πλαστά τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης «.....», η προσφεύγουσα εταιρία ισχυρίζεται ότι 1) ο έλεγχος εσφαλμένα ερμήνευσε και εφάρμοσε τις διατάξεις των άρθρων 18§2 του Π.Δ. 186/1992 και 30§2 περ γ του Ν. 2238/94 και 2) οι συναλλαγές με την εν λόγω επιχείρηση ήταν πραγματικές.
- Όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές, που προέκυψαν από τις δαπάνες των Ε.Ι.Χ. η εταιρία ισχυρίζεται ότι το σύνολο των μεταφορικών μέσων ανήκουν στον πάγιο εξοπλισμό της επιχείρησης και θα έπρεπε να εκπεστεί το σύνολο του ποσού.
- Όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές που αφορούν τα έξοδα ταξιδίων και τα έξοδα Υποδοχής Φιλοξενίας η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στο σύνολό τους αφορούν παραγωγικές δαπάνες της επιχείρησης, που κακώς δεν εκπέσθηκαν.
- Όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές που προέκυψαν από τους λογαριασμούς αποσβέσεων, από τα έξοδα προβολής , από τα φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις καθώς και από τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι συντρέχουν όλες οι νόμιμες προϋποθέσεις για την έκπτωσή τους.

ii. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εσφαλμένα ερμήνευσαν και εφάρμοσαν τη διάταξη του άρθρου 28 § 1&2 του Ν. 4172/2013. Κακώς η φορολογική αρχή δεν εφάρμοσε την προαναφερθείσα διάταξη και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ο οποίος έχει καταργηθεί.

iii. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εσφαλμένα ερμήνευσαν και εφάρμοσαν τη διάταξη του άρθρου 30 § 4 του Π.Δ. 186/1992. Ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων δεν ήταν ανέφικτος. Η φορολογική αρχή ανατιολόγητα προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό αυτών.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη επαρκούς αιτιολογίας των λογιστικών διαφορών

- Όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές που σχετίζονται με τα εικονικά τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης «.....», καθώς και με τα πλαστά τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης «.....», που έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της η προσφεύγουσα επιχείρηση.
- **Επειδή,** στο άρθρο στο άρθρο 31 Ν. 2238/94 τίθενται οι προϋποθέσεις αναγνώρισης μιας δαπάνης για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.
- **Επειδή,** πάγια είναι η θέση της νομολογίας ως προς το θέμα της έκπτωσης των εικονικών δαπανών από το φορολογητέο εισόδημα. Συγκεκριμένα:

Δαπάνη επιχείρησης δεν αναγνωρίζεται από τη φορολογική αρχή ως εκπεστέα, εφόσον η τελευταία διαθέτει συγκεκριμένα στοιχεία, από τα οποία είναι δυνατό να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη αυτή είναι εικονική, δηλαδή είτε ότι δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση, είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι όμως για τον παραγωγικό σκοπό της επιχείρησης, αλλά για άλλο μη παραγωγικό σκοπό (ΣΤΕ 3727/1990 και 1823/1994, ΠΟΛ 1029/2006)

- **Επειδή**, στο άρθρο **65 του Ν. 4174/2013**, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, 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**, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 **εικονικό** είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.
- **Επειδή**, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 ΣΤΕ 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.
- **Επειδή**, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, 5339/1995). ότι η πράξη επιβολής προστίμου δύναται να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου, που έχει συντάξει διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος, άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής προστίμου, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτήν διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.
- **Επειδή**, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού, η από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Υ.Π.Ε.Ε. Αθηνών περιέχει πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στη εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και το πόρισμα είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.
- **Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας επιχείρησης, που άπτονται των αποφάσεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. με αριθμό 855 & 856/2013, έχει

ήδη αποφανθεί η υπηρεσία μας με την υπ' αρ. απόφασή της, απορρίπτοντας τους τότε ισχυρισμούς της προσφεύγουσας επιχείρησης.

- **Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1205/8-11-2012, με την οποία κοινοποιήθηκε η υπ' αρ. 572/2011 Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ., δεν αποτελούν εκπεστέες κατά το άρθρο 31 του Ν. 2238/94 δαπάνες εκείνες, οι οποίες δεν αμφισβητείται ότι πραγματοποιήθηκαν, πλην όμως προκύπτουν από πλαστά φορολογικά στοιχεία.

Στην προκειμένη περίπτωση, τα τιμολόγια που έλαβε και καταχώρησε η προσφεύγουσα από την επιχείρηση «.....», στις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους, είναι σύμφωνα με το υπ' αρ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Δράμας τουλάχιστον πλαστά κατά την έννοια του άρθρου 19 παρ. 3 του Ν. 2523/97 και του άρθρου 66§5 του Ν. 4174/15, ενώ η φορολογική αρχή δεν έχει ακόμη αποφανθεί σχετικά με το εάν οι επίμαχες συναλλαγές είναι και εικονικές. Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ορθώς ο έλεγχος εξαίρεσε τα συγκεκριμένα πλαστά τιμολόγια από τις εκπεστέες δαπάνες των αντίστοιχων διαχειριστικών περιόδων.

ο Όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές που αφορούν τις δαπάνες των Ε.Ι.Χ. της επιχείρησης.

- **Επειδή**, το άρθρο 31§1β του Ν. 2238/94, όπως ίσχυε στις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους ορίζει ότι: « Οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό κινητήρα μέχρι χίλια τετρακόσια (1.400) κυβικά εκατοστά" που έχουν στην κυριότητά τους οι επιχειρήσεις ή που έχουν μισθωμένα από τρίτους, εκπίπτουν μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%) του συνολικού ύψους αυτών, εφόσον χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό μέχρι είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) των πιο πάνω δαπανών.
- **Επειδή**, ορθώς από τον έλεγχο δεν αναγνωρίστηκαν ποσά 13.495,91€ το οικ. 2004 και 5.202,13 το οικ. 2005 ,που αφορούν δαπάνες Ι.Χ. κατ' εφαρμογή της ανωτέρω διάταξης.
- **Επειδή**, σύμφωνα με την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η ίδια η προσφεύγουσα στις εμπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2004 και 2005 που κατέθεσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Σερρών συμπεριέλαβε στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης τα συγκεκριμένα ποσά δαπανών Ε.Ι.Χ. (13.495,91€ το οικ. 2004 και 5.202,13 το οικ. 2005) από τις εκπιπτόμενες δαπάνες της, συνεπώς αλυσίτελώς προβάλλεται ο εν λόγω ισχυρισμός.

ο Όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές που αφορούν τις δαπάνες για έξοδα ταξιδίων

- **Επειδή**, οι διατάξεις του άρθρου 31§1 περ. σ' του Ν. 2238/94, που αφορά την έκπτωση των δαπανών ταξιδίων από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης αφορούν ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 31.12.2005. Συνεπώς για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους τα έξοδα αυτά δεν εξέπιπταν από το ακαθάριστο εισόδημα.
- **Επειδή**, σύμφωνα με την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η ίδια η προσφεύγουσα στην εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 που κατέθεσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Σερρών συμπεριέλαβε στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης το συγκεκριμένο ποσό δαπανών για έξοδα ταξιδίων (1.070,83€) από τις εκπιπτόμενες δαπάνες, συνεπώς αλυσιτελώς

ο Όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές που αφορούν τις δαπάνες για έξοδα υποδοχής φιλοξενίας.

- **Επειδή**, η ίδια η προσφεύγουσα στην εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 που κατέθεσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Σερρών εξαίρεσε το συγκεκριμένο ποσό δαπανών για έξοδα φιλοξενίας (1.735,30€) από τις εκπιπτόμενες δαπάνες.
- **Επειδή**, οι δαπάνες που αφορούν που αφορούν φιλοξενία (έξοδα δεξιώσεων - γευμάτων κλπ), αλλά από τα δικαιολογητικά που τηρήθηκαν, δεν προκύπτει ο λόγος για τον οποίο δαπανήθηκαν τα ποσά αυτά και τα πρόσωπα που συμμετείχαν στις εκδηλώσεις αυτές, ώστε να μπορεί να αποδειχθεί η σχέση αυτών με την προσφεύγουσα (αρθρ. 31 Ν. 2238/94).

Επιπλέον δεν τέθηκαν υπ όψιν της υπηρεσίας μας, στα πλαίσια εξέτασης της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, συγκεκριμένα στοιχεία που να αντικρούουν τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου και ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αόριστοι (άρθρο 65 Ν 4174/2013).

ο Όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές που αφορούν τις δαπάνες αποσβέσεων.

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 31§1 περ. στ από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν τα ποσά των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών, συναφών με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση.

- **Επειδή**, με το Π.Δ. 299/2003 ορίστηκαν οι ανώτεροι και κατώτεροι συντελεστές απόσβεσης της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που θα χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους των εμπορικών, βιομηχανικών και γεωργικών επιχειρήσεων που ασκούνται από φυσικά και νομικά πρόσωπα, από την 01 Ιανουαρίου 2003 και έπειτα.
- **Επειδή**, σύμφωνα με το Ν.Δ. 1297/1972 (άρθρο 2 παρ. 3) το ποσό των αποσβέσεων επί της υπεραξίας, η οποία αναλογεί στην αποσβεσθείσα αξία του πάγιου περιουσιακού στοιχείου που εισφέρεται από τη μετατρεπόμενη ή συγχωνευόμενη επιχείρηση, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της νέας εταιρίας, κατά τον υπολογισμό των καθαρών κερδών που φορολογούνται βάσει των ισχυουσών διατάξεων.
- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα επιχείρηση διενήργησε αποσβέσεις με συντελεστές ανώτερους από αυτούς που προβλέπονται στο Π.Δ. 299/2003. Επίσης διενήργησε αποσβέσεις στην υπεραξία που αναλογεί στην αποσβεσθείσα αξία των εισφερόμενων από την συγχωνευόμενη επιχείρηση παγίων.
Περαιτέρω, η προσφεύγουσα είχε διενεργήσει αποσβέσεις σε εργαλεία που φέρεται να αποκτήθηκαν από την «.....», αγορές ωστόσο οι οποίες έχουν κριθεί εικονικές.
- **Επειδή**, ορθά ο έλεγχος εξαίρεσε από τις εκπιπτόμενες δαπάνες των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων: α) ποσό 18.884,62€ για το οικ. έτος 2004 και 35.003,34 για το 2005 που αφορά σε αποσβέσεις παγίων στοιχείων μετατρεπόμενης ή συγχωνευόμενης επιχείρησης (σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 3 Ν.Δ. 1297/1972). Σημειώνεται ότι με το υπ' αρ. συμβολαιογραφικό έγγραφο του συμβολαιογράφου Σερρών, η προσφεύγουσα απορρόφησε την εταιρία «.....» με τον Ν. 1297/72. β) ποσό 2.931,21€ για το οικ. έτος 2004 και ποσό 14.525,85€ για το οικ. έτος 2005, ως υπερβάλλον των νομίμων αποσβέσεων, σύμφωνα με το Π.Δ. 299/2003 και γ) ποσό 4.993,50€ για το οικ. έτος 2004 και 13.315,80€ για το οικ. έτος 2005, που αφορά σε απόσβεση εργαλείων που αγοράστηκαν με εικονικά τιμολόγια, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1029/2004 και ΣτΕ 1813/1994.
- **Επειδή**, σύμφωνα με την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η ίδια η προσφεύγουσα στις εμπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2004 και 2005 που κατέθεσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Σερρών εξαίρεσε ένα μέρος του ποσού των αποσβέσεων (33.803, 38€ το οικ. 2004 και 61.989,14€ το οικ. 2005) από τις εκπιπτόμενες δαπάνες.
Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω ορθώς ο έλεγχος εξαίρεσε τα επίμαχα ποσά αποσβέσεων από τις εκπιπτόμενες δαπάνες.

ο Όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές που αφορούν τις δαπάνες για έξοδα προβολής και διαφήμισης.

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 31§1 περ. ιδ από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν τα ποσά των δαπανών διαφημίσεων που βαρύνουν την επιχείρηση κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου. Ειδικά τα ποσά των δαπανών, που υπόκεινται σε τέλος διαφημίσεων υπέρ δήμων και κοινοτήτων, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη της διαφημιζόμενης επιχείρησης, αν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του τέλους που αναλογεί με τριπλότυπο είσπραξης του οικείου δήμου ή κοινότητας.
- **Επειδή**, στην κρινόμενη υπόθεση ο έλεγχος εξαίρεσε τα ποσά των δαπανών (500,00€) που διατέθηκαν για διαφημίσεις, για το οικ. έτος 2005, για τις οποίες δεν καταβλήθηκε το τέλος διαφήμισης υπέρ δήμων και κοινοτήτων. Ολόκληρο το ποσό άλλωστε των 500,00 €, σύμφωνα με την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η προσφεύγουσα το είχε δηλώσει ως λογιστική διαφορά στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που είχε καταθέσει για την χρήση 2004 (οικ. έτος 2005)
- ο Όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές που αφορούν τις δαπάνες για φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις
 - **Επειδή**, ο φόρος εισοδήματος, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (ΚΦΕ, άρθρο 4, παρ.1)
 - **Επειδή**, τα πρόστιμα και γενικά οι χρηματικές ποινές, που επιβάλλονται στην επιχείρηση δε συνιστούν παραγωγική δαπάνη, γιατί έχουν το χαρακτήρα ποινής και συνεπώς δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα (Τα έσοδα & έξοδα (Δαπάνες) των επιχειρήσεων, Εμμανουήλ Σακέλλης, Εκδόσεις Βρυκους, 2011, σελ 555).
 - **Επειδή**, στην εν λόγω περίπτωση ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ποσά, 303,10€ την χρήση 2003 και 1.379,19 € την χρήση 2004, που αφορούν σε φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις και η προσφεύγουσα, σύμφωνα με την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, συμπεριέλαβε τα ποσά των προστίμων (303,10€ την χρήση 2003 και 1.379,19€ την χρήση 2004) στις λογιστικές διαφορές που δήλωσε στις αντίστοιχες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

ο Όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές που αφορούν τις δαπάνες για έξοδα προηγούμενων χρήσεων

- **Επειδή**, σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων τα ακαθάριστα έσοδα και κέρδη κατατάσσονται και φορολογούνται στην χρήση κατά την οποία προέκυψαν και αποκτήθηκαν ανεξάρτητα του χρόνου κατά τον οποίο εισπράχθηκαν, και οι δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση την οποία βαρύνουν και οι οποίες συμβάλλουν στην απόκτηση εισοδήματος (π.21503/139/1958 εγκύκλιος του ν.δ. 3843/1958)
- **Επειδή**, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση στην τρέχουσα χρήση δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις έστω και αν καλύπτονται με δικαιολογητικά της τρέχουσας χρήσης, καθόσον οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στη χρήση στην οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμό τους ή όχι.(1009074/157/A0012/13.5.2008).
- **Επειδή**, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση ποσά 2.512,92 (για το οικ. έτος 2004) και 10.377,85 (για το έτος 2005) ως έξοδα (τόκοι δανείων) προηγούμενων χρήσεων.
- **Επειδή**, στην κρινόμενη υπόθεση η ίδια η επιχείρηση εξάιρεσε τις συγκεκριμένες δαπάνες για έξοδα προηγούμενων χρήσεων από τις εκπιπτόμενες δαπάνες των αντίστοιχων χρήσεων.
- **Επειδή**, το σύνολο των λογιστικών διαφορών που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο αιτιολογούνται πλήρως στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω αόριστης και ανεπαρκούς αιτιολογίας απορρίπτεται ως αθεμελίωτος και αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εσφαλμένα ερμήνευσαν και εφάρμοσαν τη διάταξη του άρθρου 28 § 1&2 του Ν. 4172/2013.

- **Επειδή**, στο άρθρο 72§1 του Ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) ορίζεται σαφώς ότι: «Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού».

- **Επειδή**, από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου (άρθρο 72§25).

Ωστόσο, οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 εξακολουθούν να ισχύουν για εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέχρι και 31.12.2013.

- **Επειδή**, σύμφωνα δε με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της. Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά τον χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 2014, σελ. 667*)».

Από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι, ορθώς στην προκειμένη περίπτωση για τον φορολογικό έλεγχο των χρήσεων 01/01/2003-31/12/2003 & 01/01/2004-31/12/2004 εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του προϊσχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/94) και όχι αυτού που ισχύει σήμερα (Ν. 4172/2013).

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι θα έπρεπε να εφαρμοσθούν οι διατάξεις του άρθρου 28 του ισχύοντος Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/13) απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εσφαλμένα ερμήνευσαν και εφάρμοσαν τη διάταξη του άρθρου 30 § 4 του Π.Δ. 186/1992.

- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7».
- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό

στοιχείο... 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 σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά.....»**

- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 7 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «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: ... 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. 8 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «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**, από τις προαναφερθείσες διατάξεις συνάγεται ότι για να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας 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 του ΚΒΣ. 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 (Σχ. 1076242/πολ 1163/30.06.1994). Περαιτέρω η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων πρέπει να στηρίζεται σε συγκεκριμένα στοιχεία και όχι σε συμπερασματικούς συλλογισμούς (Σχ. ΣτΕ 3557/2000).
- **Επειδή**, με τις διατάξεις της περ. γ' παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994(Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι: «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**, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατηγορίας της προσήκουσας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους».

- **Επειδή**, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι τα βιβλία και στοιχεία των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων κρίθηκαν από την φορολογική διοίκηση αυτοτελώς, με βάση τα δεδομένα που υφίσταντο την εκάστοτε χρήση.

Οι πράξεις και οι παραλήψεις της προσφεύγουσας επιχείρησης (λήψη 156 εικονικών φορολογικών στοιχείων συν. καθαρής αξίας 2.346.023,22€ στην χρήση 2003- λήψη 15 εικονικών φορολογικών στοιχείων συν. καθαρής αξίας 175.410,00€ και μη έκδοση φορολογικού στοιχείου αξίας 67.500€ στην χρήση 2004) ορθώς κρίθηκαν από την φορολογική αρχή ότι ήταν μεγάλης έκτασης και είχαν ως συνέπεια την κρίση των βιβλίων και των στοιχείων ως ανακριβών(ποσοστό $2.346.023/3.823.016,20=61,14\%$, για τη χρήση 2003 και $242910/3.698.041,09=6,57\%$ για τη χρήση 2004).

Σε κάθε περίπτωση, η φορολογική αρχή, εφαρμόζοντας της διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2238/94, προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης λογιστικά και εξωλογιστικά, λαμβάνοντας υπόψιν τελικά τα λογιστικώς προσδιορισθέντα κέρδη, τα οποία υπερτερούσαν έναντι των εξωλογιστικών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί μη ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 και του Ν. 2238/92, κρίνεται ότι προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται.

**Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε
ΤΗΝ ΑΠΟΡΡΙΨΗ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ
ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ**

**ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ –
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2003 – 31/12/2003
(Οικ. έτος 2004)**

Σύνολο καθαρών κερδών με την παρούσα απόφαση	1.771.000,00€
Διαφορά φόρου για καταβολή βάσει της παρούσας απόφασης	619.850,29€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	743.820,35€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.363.670,64€

**Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2004 – 31/12/2004
(Οικ. έτος 2005)**

Σύνολο καθαρών κερδών με την παρούσα απόφαση	2.518.127,96€
Διαφορά φόρου για καταβολή βάσει της παρούσας απόφασης	881.344,79€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	1.057.613,75€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.938.958,54€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα επιχείρηση.

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).