



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9563608

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 14/04/2015

Αριθμός απόφασης: 1486

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

3. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της, Α.Φ.Μ., με έδρα, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				Εισοδήματος		59.997,54 €
2				Εισοδήματος		99.001,74 €
3				Εισοδήματος		118.034,74 €
4				Εισοδήματος		157.088,87
5				Εισοδήματος		115.992,90 €
6				Φ.Π.Α.		0,00 €
7				Φ.Π.Α.		23.760,00 €
8				Φ.Π.Α.		31.519,10 €
9				Φ.Π.Α.		14.621,10 €
10				Φ.Π.Α.		85.859,82 €

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Των στην ανωτέρω παράγραφο 3 πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις απόοικείες εκθέσεις επανελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικ. έτους, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 27.271,60 €, πλέον 32.725,94 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

Η ανωτέρω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.βάσει της απόεκθέσεως ελέγχου Εισοδήματος του υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα **ζήτησε, και έλαβε δύο (2) μερικώς εικονικά στοιχεία καθαρής αξίας 20.000,00 €, εκδόσεως του «.....» με Α.Φ.Μ., τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το ύψος της συναλλαγής, όπως αναλύονται στις διατάξεις του αρθρ.19 παρ.4 του Ν.2523/97** και για το λόγο αυτό ο έλεγχος χαρακτήρισε τα βιβλία της επιχείρησης για τη χρήσηως ανακριβή και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν. 2238/94 ήτοι στο ποσό των 142.567,49 €.

β) Με την υπ' αριθ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικ. έτους, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 45.000,80 €, πλέον 54.000,94 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

Η ανωτέρω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.βάσει της απόεκθέσεως ελέγχου Εισοδήματος του υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα **ζήτησε, και έλαβε τέσσερα (4) μερικώς εικονικά στοιχεία καθαρής αξίας 40.000,00 €, εκδόσεως του «.....» με Α.Φ.Μ., τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το ύψος της συναλλαγής, όπως αναλύονται στις διατάξεις του αρθρ.19 παρ.4 του Ν.2523/97** και για το λόγο αυτό ο έλεγχος χαρακτήρισε τα βιβλία της επιχείρησης για τη χρήση 1/1-31-12-..... ως ανακριβή και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν. 2238/94 ήτοι στο ποσό των 213.607,67 €.

γ) Με την υπ' αριθ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικ. έτους, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 53.652,15 €, πλέον 64.382,58 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

Η ανωτέρω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.βάσει της απόεκθέσεως ελέγχου Εισοδήματος του υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα **ζήτησε, και έλαβε οκτώ (8)**

μερικώς εικονικά στοιχεία καθαρής αξίας 80.000,00 €, εκδόσεως του «.....» με Α.Φ.Μ., τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το ύψος της συναλλαγής, όπως αναλύονται στις διατάξεις του αρθρ.19 παρ.4 του Ν.2523/97 και για το λόγο αυτό ο έλεγχος χαρακτήρισε τα βιβλία της επιχείρησης για τη χρήση 1/1-31-12-..... ως ανακριβή και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν. 2238/94 ήτοι στο ποσό των 248.713,96 €.

δ) Με την υπ' αριθ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικ. έτους, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 71.404,03 €, πλέον 85.684,84 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η ανωτέρω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υβάσει της απόεκθέσεως ελέγχου Εισοδήματος του υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα ζήτησε, και έλαβε οκτώ (8) μερικώς εικονικά στοιχεία καθαρής αξίας 120.000,00 €, εκδόσεως του «.....» με Α.Φ.Μ., τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το ύψος της συναλλαγής, όπως αναλύονται στις διατάξεις του αρθρ.19 παρ.4 του Ν.2523/97 και για το λόγο αυτό ο έλεγχος χαρακτήρισε τα βιβλία της επιχείρησης για τη χρήση 1/1-31-12-..... ως ανακριβή και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν. 2238/94 ήτοι στο ποσό των 309.223,77 €.

ε) Με την υπ' αριθ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικ. έτους, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 52.724,05 €, πλέον 63.268,85 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η ανωτέρω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υβάσει της απόεκθέσεως ελέγχου Εισοδήματος του υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα ζήτησε, και έλαβε εννέα (9) μερικώς εικονικά στοιχεία καθαρής αξίας 120.000,00 €, εκδόσεως του «.....» με Α.Φ.Μ., τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το ύψος της συναλλαγής, όπως αναλύονται στις διατάξεις του αρθρ.19 παρ.4 του Ν.2523/97 και για το λόγο αυτό ο έλεγχος χαρακτήρισε τα βιβλία της επιχείρησης για τη χρήση 1/1-31-12-..... ως ανακριβή και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν. 2238/94 ήτοι στο ποσό των 307.118,85 €.

στ) Με την υπ' αριθ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση στο ποσό των 1.845,52 €.

Η ανωτέρω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υβάσει της απόεκθέσεως ελέγχου Φ.Π.Α. του υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα ζήτησε, και έλαβε δύο (2) μερικώς εικονικά στοιχεία, καθαρής αξίας 20.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 3.600,00 € εκδόσεως του «.....» με Α.Φ.Μ., τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το ύψος της συναλλαγής, όπως αναλύονται στις διατάξεις του αρθρ.19 παρ.4 του Ν.2523/97 και για το λόγο αυτό ο έλεγχος χαρακτήρισε τα βιβλία της επιχείρησης για τη χρήσηως ανακριβή και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν. 2238/94 ήτοι στο ποσό των 142.567,49 €. Η προσφεύγουσα, εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα

με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 1 περ. β του Ν 2859/..... και για το λόγο αυτό μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση στο ποσό των 1.845,52 €.

ζ) Με την υπ' αριθ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 10.800,00 €, πλέον 12.960,00 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η ανωτέρω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υβάσει της απόεκθέσεως ελέγχου Εισοδήματος του υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα **ζήτησε, και έλαβε τέσσερα (4) μερικώς εικονικά στοιχεία, καθαρής αξίας 40.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 7.200,00 €**, εκδόσεως του «.....» με Α.Φ.Μ. Η προσφεύγουσα, εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 1 περ. β του Ν 2859/..... και για το λόγο αυτό επιβλήθηκε σε βάρος της, ΦΠΑ ποσού 10.800,00 €, πλέον 12.960,00 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 & 49 ν 2859/.....

η) Με την υπ' αριθ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 14.326,86 €, πλέον 17.192,24 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η ανωτέρω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υβάσει της απόεκθέσεως ελέγχου Εισοδήματος του υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα **ζήτησε, και έλαβε οκτώ (8) μερικώς εικονικά στοιχεία καθαρής αξίας 80.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 14.400,00 €**, εκδόσεως του «.....» με Α.Φ.Μ. Η προσφεύγουσα, εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 1 περ. β του Ν 2859/..... και για το λόγο αυτό επιβλήθηκε σε βάρος της, ΦΠΑ ποσού 14.326,86 €, πλέον 17.192,24 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 & 49 ν 2859/.....

θ) Με την υπ' αριθ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 6.645,95 €, πλέον 7.975,15 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η ανωτέρω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υβάσει της απόεκθέσεως ελέγχου Εισοδήματος του υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα **ζήτησε, και έλαβε οκτώ (8) μερικώς εικονικά στοιχεία καθαρής αξίας 120.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 22.800,00 €**, εκδόσεως του «.....» με Α.Φ.Μ. Η προσφεύγουσα, εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 1 περ. β του Ν 2859/..... και για το λόγο αυτό επιβλήθηκε σε βάρος της, ΦΠΑ ποσού 6.645,95 €, πλέον 7.975,15 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 & 49 ν 2859/.....

ι) Με την υπ' αριθ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/....., επιβλήθηκε σε βάρος της

προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 39.027,19 €, πλέον 46.832,63 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η ανωτέρω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υβάσει της απόεκθέσεως ελέγχου Εισοδήματος του υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα **ζήτησε, και έλαβε εννέα (9) μερικώς εικονικά στοιχεία καθαρής αξίας 120.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 22.800,00 €**, εκδόσεως του «.....» με Α.Φ.Μ. Η προσφεύγουσα, εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 1 περ. β του Ν 2859/..... και για το λόγο αυτό επιβλήθηκε σε βάρος της, ΦΠΑ ποσού 39.027,19 €, πλέον 46.832,63 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 & 49 ν 2859/.....

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

- α) Τα επίδικα τιμολόγια είναι πραγματικά και όχι μερικώς εικονικά,
- β) Η διατυπωμένη άποψη στις εκθέσεις ελέγχου περί δήθεν εικονικότητας είναι αβάσιμη και ανατιολόγητη,
- γ) Η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη έναντι της εκδότριας,
- δ) Ο έλεγχος δεν μνημονεύει το μέγεθος της παράβασης σε σχέση με τα συνολικά δεδομένα της εταιρείας,
- ε) Το δικαίωμα του Δημοσίου για ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής έχει παραγραφεί
- στ) Να εφαρμοστεί το άρθρο 4 του Ν. 4110/2013 και στη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ.10 περ.(β) του ν.2523/97 η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία.....συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α, εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ.....Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).Η ίδια μείωση ισχύει και για το λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή η φορολογική αρχή με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειρισταωμένη αιτιολογία, με σαφήνεια και πληρότητα χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, απέδειξε τα πραγματικά περιστατικά βάσει των οποίων διαπιστώθηκε η λήψη μερικώς εικονικών ως προς την αξία από τον προσφεύγοντα , λαμβάνοντας υπόψη την από 31/10/2012 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου (που συστάθηκε αποκλειστικά για τη διενέργεια πλήρους φορολογικού ελέγχου για το . “.....” Α.Φ.Μ., ύστερα από σοβαρές ενδείξεις, αλλά

και από την ύπαρξη παραβάσεων περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων μεγάλης αξίας από μέρους του) σύμφωνα με τις οποίες εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα είχε αποδειχθεί η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων από το“.....” και που για λόγους χρηστής διοίκησης έγινε δεκτό ότι το σύνολο των επιχειρήσεων που έλαβαν Τ.Π.Υ. από τον “.....” για την προβολή τους έχουν με κάποιο τρόπο διαφημισθεί και τούτο επειδή δεν έχει αδιάσειστα στοιχεία για το αντίθετο.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ’ αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ’ αρχήν, ν’ 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 ν’ 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 σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 11 Ν. 3513/..... (ΦΕΚ Α’ 265) ορίζεται ότι « Με το άρθρο 11 του ν. 3513/..... (ΦΕΚ Α’ 265) που αναφέρεται στην παράταση των προθεσμιών παραγραφής, προβλέπεται ότι οι προθεσμίες παραγραφής για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών που λήγουν στις 31/12/..... και 31/12/..... παρατείνονται μέχρι 31/12/2008, δηλαδή για δύο και ένα έτη αντίστοιχα από τη λήξη τους.»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 29 του Ν. 3697/2008(ΦΕΚ Α’194) ορίζεται ότι « Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2008, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2009.»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 10 του Ν. 3790/09(ΦΕΚ Α’143) ορίζεται ότι «Με το άρθ. 10 του ν. 3790/09(ΦΕΚ Α’ 143) παρατάθηκαν μέχρι 30/6/2010 οι προθεσμίες παραγραφής που έληγαν την 31/12/2009. Έτσι, μεταξύ άλλων, παρατάθηκε η παραγραφή των χρήσεων,και, καθώς και της χρήσης, για έξι μήνες και πλέον όλες αυτές οι χρήσεις παραγράφονται την 30/6/2010.»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 82 του Ν. 3842/2010 /09(ΦΕΚ 58/ 2010) ορίζεται ότι «Με το άρθ. 82 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ_58/ 2010) Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2010.»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ 7 Ν. 3888/2010) (ΦΕΚ 175^Α) ορίζεται ότι «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2011.»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ 2 Ν. 4002/2011 (ΦΕΚ 180Α) ορίζεται ότι «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012»

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1. Ν 4098/2012 ορίζεται ότι «Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4203/2013 ορίζεται ότι «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, **που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη** από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική

ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και

β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή **θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013** εισαγγελικές παραγγελίες, **εντολές ελέγχου**, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης. ».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 § 4 περ. β του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «**4.** Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, **παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας**, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 57 § 2 περ. γ του Ν. 2859/..... ορίζεται ότι «**2.** Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

- α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,
- β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,
- γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 11 του Ν. 4174/2014 ορίζεται ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους**. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή στις απόεκθέσεις επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.αναφέρονται αναλυτικά και ανά χρήση τα ποσοστά που αντιστοιχούν, από τη λήψη των μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων τόσο επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων όσο και επί των δηλωθέντων δαπανών.

Επίσης αναφέρονται αναλυτικά και ανά χρήση τα ποσοστά μείωσης των δηλωθέντων καθαρών κερδών εξ αιτίας της καταχώρησης των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος δεν μνημονεύει το μέγεθος της παράβασης σε σχέση με τα συνολικά δεδομένα της εταιρείας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 του Ν. 4110/2013 ορίζεται ότι «1. Το άρθρο 32 του Κ.Φ.Ε. αντικαθίσταται ως εξής: «Άρθρο 32 Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο

1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται

μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 28 του Ν. 4110/2013 ορίζεται ότι « 1. Η ισχύς των διατάξεων αυτού του νόμου αρχίζει: α) Των άρθρων 1, 2 (παράγραφοι 2 και 8), 3 (παράγραφοι 1, 2, 3, 5, 6, 13, 18, 21, 28, 29, 30, 32, 33, 35, 36, 37, 40 και 45), 4, 6 (παράγραφοι 3, 4, 5, 6, 8 και 15), 7 (παράγραφοι 1, 2, 5 και 7) και 9 (παράγραφοι 1, 2, 5, 11, 12, 16, 24, 30 και 31) **για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση, από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.**».

Επειδή ο έλεγχος αφορά τις χρήσεις,,, και, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 4110/2013 και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του επανελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις επανελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., 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 αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				Εισοδήματος		59.997,54 €
2				Εισοδήματος		99.001,74 €
3				Εισοδήματος		118.034,74 €
4				Εισοδήματος		157.088,87
5				Εισοδήματος		115.992,90 €
6				Φ.Π.Α.		0,00 €
7				Φ.Π.Α.		23.760,00 €
8				Φ.Π.Α.		31.519,10 €
9				Φ.Π.Α.		14.621,10 €
10				Φ.Π.Α.		85.859,82 €

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

A) Ως προς το Εισόδημα

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό για την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, με βάση την παρούσα απόφαση :

Διαφορά φόρου	27.271,60 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	32.725,94 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	59.997,54 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό για τηνπράξη διορθωτικού προσδιορισμού, με βάση την παρούσα απόφαση :

Διαφορά φόρου	45.000,80 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	54.000,94 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	99.001,74 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό για τηνπράξη διορθωτικού προσδιορισμού, με βάση την παρούσα απόφαση :

Διαφορά φόρου	53.652,15 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	64.382,58 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	118.034,74 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό για τηνπράξη διορθωτικού προσδιορισμού, με βάση την παρούσα απόφαση :

Διαφορά φόρου	71.404,03 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	85.684,84 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	157.088,87 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό για τηνπράξη διορθωτικού προσδιορισμού, με βάση την παρούσα απόφαση :

Διαφορά φόρου	52.724,05 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	63.268,85 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	115.992,90 €

B) Ως προς το Φ.Π.Α.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό για την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, με βάση την παρούσα απόφαση :

Διαφορά φόρου	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	0,00 €

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00 €
----------------------------	---------------

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό για την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, με βάση την παρούσα απόφαση :

Διαφορά φόρου	10.800,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	12.960,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	23.760,00 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό για τηνπράξη διορθωτικού προσδιορισμού, με βάση την παρούσα απόφαση :

Διαφορά φόρου	14.326,86 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	17.192,24 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	31.519,10 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό για την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, με βάση την παρούσα απόφαση :

Διαφορά φόρου	6.645,95 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	7.975,14 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.621,10 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό για την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, με βάση την παρούσα απόφαση :

Διαφορά φόρου	39.027,19 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	46.832,63 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	85.859,82 €

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

α.α.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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