



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9578520

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα, 27/05/2015

Αριθμός απόφασης:2193

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 με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα στη, οδός, κατά των υπ' αριθμ.:

α) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

β) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

γ) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

δ) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και

ε) πράξης επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ.12 ν.1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις υπ' αριθμ. :

- α) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
- β) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
- γ) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
- δ) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και
- ε) πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ.12 ν.1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006,
- των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 4.277,21 €, πλέον τέλη χαρτοσήμου κερδών και εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα ανωτέρω τέλη χαρτοσήμου συνολικού ποσού 270,04 €, πλέον 5.379,02 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

β) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 3.377,54 €, πλέον 4.053,05 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

γ) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, ΦΠΑ ποσού 8.351,72 €, πλέον προσαύξηση λόγω ανακρίβειας 10.022,06 €.

δ) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, ΦΠΑ ποσού 10.616,75 €, πλέον προσαύξηση λόγω ανακρίβειας 12.740,10 €.

ε) Με την υπ' αριθμ. πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ.12 ν.1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, ειδική χρηματική κύρωση ποσού 3.800,00 €.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου που αναφέρονται στις από εκθέσεις α) επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρων 66 και 68 παρ. 2 ν. 2238/94, β) επανελέγχου Φόρου Προστιθεμένης Αξίας άρθρων 48 και 49 παρ. 3 ν. 2859/2000 και γ), ελέγχου ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ.12 ν.1882/1990, της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ.

A) Ως προς τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2005 και 2007 :

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών) σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 του ν 2238/94, καθόσον για όλες τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης - προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), λόγω λήψης από την προσφεύγουσα εταιρεία εικονικών φορολογικών στοιχείων, για συναλλαγές μερικώς εικονικές, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας.

B) Ως προς τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικών περιόδων 1/1-31/12/2004 και 1/1-31/12/2006 :

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων βάσει του άρθρου 48 του ν. 2859/2000, καθόσον για όλες τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης- προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και της μη αναγνώρισης των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών κατά το μέρος της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και του αναλογούντος φόρου αυτών.

Γ) Ως προς την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ.12 ν.1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006 :

Η ως άνω ειδική κύρωση επιβλήθηκε, καθόσον η προσφεύγουσα εταιρεία αποδέχτηκε εικονικό φορολογικό στοιχείο, για συναλλαγή μερικώς εικονικής αξίας, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στο στοιχείο αυτό από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτή πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών και εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, επειδή αυτός δεν αποδόθηκε από τον εκδότη του στοιχείου.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ

1) Όπως προκύπτει από την από έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρων 66 και 68 παρ. 2 Ν.2238/94 της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε επανέλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2004, 01/01-31/12/2006 και 01/01-31/12/2007.

Αιτία του εν λόγω επανελέγχου, δεδομένου του γεγονότος ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είχε περαιώσει :

- τη χρήση 2004 με την ΠΟΛ 1037/2005 (υπ' αριθμ. φύλλο ελέγχου),
- τις χρήσεις 2005 και 2006 βάσει του ν. 3697/2008, αποδεχόμενη το με αριθ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ιδίου νόμου και τη
- χρήση 2007 βάσει του ν. 3888/2010, αποδεχόμενη το με αριθ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ιδίου νόμου,

ήταν το γεγονός ότι μετά την αποδοχή των εν λόγω σημειωμάτων περαίωσης από την προσφεύγουσα εταιρεία, περιήλθαν σε γνώση της ανωτέρω φορολογικής αρχής νέα συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 και συγκεκριμένα:

Η από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων (.....),..... και , που εστάλη στη Δ.Ο.Υ. με το με αριθμ. πρωτ. (αριθμός εισερχομένου Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης , αριθμός εισερχομένου Δ.Ο.Υ. (.....), σύμφωνα με την οποία κατόπιν επεξεργασίας που διενεργήθηκε στα φορολογικά στοιχεία που έλαβαν διάφορες

επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα, από το «.....», ΑΦΜ , προέκυψε ότι στις χρήσεις 2004, 2006 και 2007 η προσφεύγουσα έλαβε μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία τα οποία εκδόθηκαν από τον εν λόγω

Από τη ως άνω έκθεση ελέγχου της, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της από έκθεσης επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρων 66 και 68 παρ. 2 Ν.2238/94 της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. , προέκυψε ότι η προσφεύγουσα:

α) Στη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2004 έλαβε δύο (2) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα τα υπ' αριθμ. Τ.Π.Υ. και Τ.Π.Υ., εκδόσεως «.....», ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 15.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ, για συναλλαγές μερικώς εικονικές χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας.

β) Στη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2006 έλαβε ένα μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο και συγκεκριμένα το υπ' αριθμ. Τ.Π.Υ., εκδόσεως «.....», ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 20.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ, για συναλλαγές μερικώς εικονικές χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας και

γ) Στη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2007 έλαβε ένα μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο και συγκεκριμένα το υπ' αριθμ. Τ.Π.Υ., εκδόσεως «.....», ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 20.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ, για συναλλαγές μερικώς εικονικές χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. , με βάση τις διατάξεις των άρθρων 66 και 68§2 του Ν. 2238/94 και κατόπιν των ως άνω νέων στοιχείων που προέκυψαν, εξέδωσε εντολή επανελέγχου για την προσφεύγουσα εταιρεία, στις χρήσεις 2004, 2005 και 2006.

Όπως προκύπτει από έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρων 66 και 68 παρ. 2 ν. 2238/94 της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. , ο έλεγχος έκρινε ότι οι ως άνω παραβάσεις λήψης μερικώς εικονικών στοιχείων του Κ.Β.Σ., που επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα βάσει του πορίσματος της έκθεσης ελέγχου της, επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων της, τα οποία για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2005 και 01/01-31/12/2006 κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ). Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 περ. γ' του ν. 2238/94, τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

2) Όπως προκύπτει από την από έκθεση επανελέγχου Φόρου Προστιθεμένης Αξίας άρθρων 48 και 49 παρ. 3 ν. 2859/2000, της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. , ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τις ως άνω παραβάσεις λήψης μερικώς εικονικών στοιχείων του Κ.Β.Σ. που επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας στις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους βάσει του πορίσματος της έκθεσης ελέγχου της, καθώς επίσης και το γεγονός ότι τα βιβλία κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) κατά τον επανέλεγχο φορολογίας εισοδήματος των εν λόγω χρήσεων, προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν 2859/2000 λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίστηκαν κατά τον επανέλεγχο φορολογίας εισοδήματος, τις αγορές, τις σχετικές με το ΦΠΑ δαπάνες και τα λοιπά συναφή στοιχεία (όπως αντικείμενο εργασιών) και απέρριψε τις δηλωθείσες με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέες εισροές κατά το μέρος της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων και του αναλογούντος φόρου αυτών.

3) Όπως προκύπτει από την από έκθεση ελέγχου ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ.12 ν.1882/1990, της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ο έλεγχος

αφού έλαβε υπόψη το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου της, επέβαλε στην προσφεύγουσα εταιρεία την ως άνω ειδική κύρωση, καθόσον η προσφεύγουσα στη χρήση 2006 αποδέχτηκε εικονικό φορολογικό στοιχείο, για συναλλαγή μερικώς εικονικής αξίας, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στο στοιχείο αυτό από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτή πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών και εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, επειδή αυτός δεν αποδόθηκε από τον εκδότη του στοιχείου.

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

1) Οι **επίμαχες χρήσεις** 2004 και 2006 έχουν **παραγραφεί** κατά το άρθρο 84§1 του ν.2238/94 και οι σχετικές μεταγενέστερες διατάξεις με τις οποίες παρατάθηκε ο χρόνος παραγραφής των εν λόγω φορολογικών παραβάσεων, σε συνδυασμό με τη φορολογική συμπεριφορά της προσφεύγουσας όλα τα προηγούμενα χρόνια αντίκειται στις αρχές της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη και της ασφάλειας του δικαίου. Δια της παραγραφής γεννήθηκε υπέρ του πολίτη ένα περιουσιακό δικαίωμα, το δικαίωμα να αποφύγει τη μείωση της περιουσίας του που προστατεύεται από το άρθρο 1 του πρώτου πρόσθετου πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ.

2) Οι **επίμαχες χρήσεις** έχουν **περαιωθεί** και **ελεγχθεί** :

Στην υπό κρίση περίπτωση, η χρήση 2004 έχει ελεγχθεί με τακτικό φορολογικό έλεγχο και η χρήση 2006 έχει περαιωθεί. Για το λόγο αυτό οι εκθέσεις ελέγχου, που συνοδεύουν τις προσβαλλόμενες πράξεις, ρητώς αναφέρονται ως Εκθέσεις Επανελέγχου και γίνονται σε αυτές αναφορά σε συμπληρωματικά στοιχεία που δικαιολογούν τον επανέλεγχο. Σε κάθε περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου δεν υπάρχει κανένα στοιχείο που να μπορεί να θεωρηθεί νέο. Η απλή αναφορά του ελέγχου σε συμπληρωματικά στοιχεία δεν αναπληρώνει την υποχρέωση αυτή. Τα επίμαχα τιμολόγια ήταν καταχωρημένα στα βιβλία της εταιρείας και ως εκ τούτου γνωστά στη φορολογική αρχή. Ο προσδιορισμός δε των νέων στοιχείων είναι κρίσιμος για δύο λόγους : α) πρέπει να αναφέρονται για να μπορεί ο φορολογούμενος να τα αμφισβητήσει και να υπάρξει δικαστικός έλεγχος και β) προσδιορίζουν το αντικείμενο του επανελέγχου, υπό την έννοια ότι δεν μπορούν να ελεγχθούν άλλα ζητήματα πέραν των όσων προέκυψαν από τα νέα στοιχεία.

Ως εκ τούτου παρανόμως διενεργήθηκε επανέλεγχος, ο οποίος θα πρέπει να θεωρηθεί ως μη γενόμενος, οι ως άνω προσβαλλόμενες δε είναι παράνομες και δέον να ακυρωθούν.

3) **Ως προς την αποδιδόμενη εικονικότητα :**

- **Η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ'αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.** Οι εκτιμήσεις του ελέγχου ως προς τα επίδικα παραστατικά είναι απολύτως εσφαλμένες και έωλες και προφανώς τα χαρακτηρίζουν ως εικονικά λόγω της πιθανής εκδόσεως από τον «.....» πολλών εικονικών παραστατικών. Όμως, τα εν λόγω παραστατικά δεν είναι εικονικά, αφού δεν φέρουν καμία από τις ενδείξεις που αναφέρει ο έλεγχος και κυρίως δεν είναι υπερβολικά σε σχέση με την παρεχόμενη διαφημιστική υπηρεσία, δεν εξοφλήθηκαν πριν την ολοκλήρωσή της, αλλά μετά από αυτήν, επιπλέον δε, καταβλήθηκε ταυτόχρονα και ο ΦΠΑ και τέλος η εξόφλησή τους δια καταθέσεως μετρητών οφείλεται στο γεγονός ότι η εταιρεία δεν διαθέτει βιβλιάρια επιταγών, ενώ ο μοναδικός λογαριασμός όψεώς της είναι στη, στην οποία ο «.....» δεν διέθετε λογαριασμό.

- **Υπάρχει τεκμήριο καλής πίστης.** Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν ήταν να δυνατόν να υποθέσει και κατ' επέκταση να γνωρίζει ότι ο «.....» είχε προβεί σε έκδοση εικονικών τιμολογίων. Επιπλέον , η καλή πίστη της προσφεύγουσας αποδεικνύεται από το γεγονός ότι υπήρξε απολύτως συνεπής στις συναλλαγές της με τον ... «.....».

4) **Ως προς την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων**

- Ο έλεγχος θεωρεί ως παράβαση τη συνολική αξία του τιμολογίου, ενώ δέχεται ότι η συναλλαγή έχει πραγματοποιηθεί και μέρος του τιμήματος που έχει καταβληθεί. Δεδομένου μάλιστα ότι **ο έλεγχος αδυνατεί να προσδιορίσει σε ποιο ποσοστό η συναλλαγή είναι πραγματική και σε ποιο εικονική**, τεκμαίρει βάσει του νόμου ότι ως προς το 50% είναι πραγματική και ως προς το υπόλοιπο 50% εικονική. Θα έπρεπε δηλαδή εν προκειμένω να υπολογισθεί ως παράβαση το 50% της συναλλαγής προκειμένου να κριθεί το κύρος των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας.

- **Δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο η κρίση του ελέγχου περί αδυναμίας λογιστικού προσδιορισμού.** Από το πλήθος των παραβάσεων δεν προκύπτει αδυναμία λογιστικού προσδιορισμού και το ύψος των παραβάσεων δεν είναι τέτοιο που να δικαιολογεί την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας. Σημειωτέον ότι οι επίμαχες χρήσεις έχουν ελεγχθεί και συνεπώς υπάρχει ήδη μία πρώτη κρίση για το κύρος των βιβλίων.

- Διενεργήθηκε επανέλεγχος βάσει νέων συμπληρωματικών στοιχείων και ο επανέλεγχος σύμφωνα με τα άρθρα 68§2 ν.2238/94 και 49§3 ν.2859/2000 αφορά μόνο τα νέα στοιχεία που προέκυψαν και ως εκ τούτου δεν μπορεί να επεκταθεί στο σύνολο των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου. Υπό την έννοια αυτή, **ο έλεγχος μπορεί να απορρίψει τις επίμαχες δαπάνες, αλλά δεν μπορεί να αμφισβητήσει το κύρος των υπόλοιπων καταχωρήσεων, οι οποίες τεκμαίρονται ως νόμιμες βάσει της περαίωσης.**

- Με τους ν.4110/2013 (αντικειμενικός προσδιορισμός), ν.4174 και 4172/2013 (έμμεσες μεθόδους ελέγχου), δεν προβλέπεται πια λήψη εικονικών ως λόγος μη εφαρμογής του λογιστικού προσδιορισμού, συνεπώς τίθεται ζήτημα ευνοϊκότερης διάταξης.

5) Πλημμελώς δεν προσδιορίστηκαν αυτοτελώς τα ακαθάριστα έσοδα στο Φ.Π.Α. :

Εν προκειμένω, η έκθεση ελέγχου ΦΠΑ στερείται αυτοτέλειας ως προς τον ιδιαίτερο προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων. Χαρακτηριστικό είναι δε ότι ο έλεγχος εφαρμόζει την προσαύξηση κατά 8% των ακαθαρίστων εσόδων, προσαύξηση όμως που προβλέπεται μόνο στη νομοθεσία φορολογίας εισοδήματος και όχι στο ν.2859/2000. Η προσαύξηση έλαβε χώρα βάσει του άρθρου 30 ν.2238/94 και όχι βάσει άλλων στοιχείων, όπως προκύπτει από τη ρητή διατύπωση της έκθεσης ελέγχου.

5) Ως προς την πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ. 12 ν.1882/1990 :

Η επιβολή ειδικής χρηματικής κύρωσης βάσει του ν.1882/1990 είναι παράνομη, καθόσον σύμφωνα με το άρθρο 25 του ν.2523/1997 αποτελεί διάταξη που έχει καταργηθεί.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη τεκμηρίωσης από τη φορολογική αρχή της αποδιδόμενης εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Επειδή από την διάταξη της παραγράφου 4 εδάφιο α΄ του άρθρου 19 του Ν. 2523/97:

«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».

Επειδή η κρίση περί της εικονικότητας των προαναφερόμενων φορολογικών στοιχείων τα οποία εκδόθηκαν για συναλλαγές μερικώς εικονικές χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, προήλθε κατόπιν του συνόλου των διαπιστώσεων που αναγράφονται στην από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) των υπαλλήλων του Σ.Δ.Ο.Ε. (.....)..... και, που εστάλη στη Δ.Ο.Υ. με το με αριθμ. πρωτ. (αριθμός εισερχομένου Δ.Ο.Υ., αριθμός

εισερχομένου Δ.Ο.Υ.), η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της από έκθεσης επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρων 66 και 68 παρ. 2 ν.2238/94 της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ.

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της μερικώς εικονικότητας των συναλλαγών ως προς την αξία, που περιγράφονται στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, η φορολογική αρχή, όπως καταγράφεται στην ως άνω έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) του Σ.Δ.Ο.Ε. (.....), με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτει σ' αυτή τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά. Ως εκ τούτου στοιχειοθετούνται οι αποδιδόμενες παραβάσεις της λήψης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία και όλοι οι σχετικοί περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, ως προς την τεκμηρίωση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ – ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΙΔΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ (.....), κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή για τις παραβάσεις της λήψης από την προσφεύγουσα των επίμαχων υπ' αριθμ., και φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ) εκδόσεως «.....», Α.Φ.Μ., τα οποία κρίθηκαν εικονικά για συναλλαγές μερικώς εικονικές χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. και Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.- Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικών περιόδων 1/1-31/12/2004 και 1/1-31/12/2006 αντίστοιχα. Κατά των εν λόγω αποφάσεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε στην Υπηρεσία μας την με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή. Επί της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής, και μετά την μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, εκδόθηκε από την Υπηρεσία μας η υπ'αριθμ. 109/23-01-2014 απορριπτική απόφαση.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας ότι παρανόμως ο έλεγχος απέρριψε τα βιβλία και στοιχεία αυτής.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' εδάφια πρώτο και δεύτερο της παρ.2 του άρθρου 30 του ν. 2238/94: «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 της συνθήκης λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

« 1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α).....

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγρ. 2 εδάφιο πρώτο και 3 του άρθρου 48 του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.»

«3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

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

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

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 30§2 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92) ορίζεται ότι :

«2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνον εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 περ.γ' του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92) (όπως τέθηκε και ισχύει με την παρ.2 άρθρ.7 Ν 3052/2002 (ΦΕΚ Α 221/24.9.2002) και με έναρξη ισχύος από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 24/09/2002), ορίζεται ότι :

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

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία.»

Επειδή με τις διατάξεις του προτελευταίου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 30§4 ορίζεται ότι :

- Ισχύς μέχρι 14/12/2004

«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 ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.»

- Ισχύς από 14/12/2004 μέχρι 22/12/2006 (όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 20§15 ν.3296/2004 (ΦΕΚ Α 253/14.12.2004) με έναρξη ισχύος σύμφωνα με το άρθρο 33 περ. ι' του ίδιου νόμου, από τη δημοσίευση του νόμου αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 14/12/2004. Με την παρ. 21 του άρθρου 20 του ν.3296/2004 ως επεικέστερη διάταξη εφαρμόζεται και για τα ανέλεγκτα έτη.) :

«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.»

- **Ισχύς από 22/12/2006** (όπως αυτό αντικαταστάθηκε με την παρ.6 άρθρ.31 ν.3522/2006 (ΦΕΚ Α 276/22.12.2006) με έναρξη ισχύος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 22/12/2006) :

«Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.»

Επειδή με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου περ. α' και β' του άρθρου 30§7 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92) ορίζεται ότι :

- **Ισχύς μέχρι 22/12/2006** (όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με την παρ. 5 άρθρ.7 Ν 3052/2002 (ΦΕΚ Α 221/24.9.2002) με έναρξη ισχύος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ίδιου νόμου από τη δημοσίευση αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 24/09/2002) :

«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 3.500 ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και 150.000 ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των 18.000 ευρώ για ακαθάριστα έσοδα από 150.001 ευρώ έως και 1.500.000 ευρώ.»

- **Ισχύς από 22/12/2006** (όπως αυτές τροποποιήθηκαν με την παρ. 8 άρθρου 31 του ν.3522/2006 με έναρξη ισχύος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 22/12/2006. Με το άρθρο 35§1 του ν.3522/2006 ως επιεικέστερη διάταξη εφαρμόζεται και για τα ανέλεγκτα έτη.) :

«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.»

Επειδή με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου περ. ε' του άρθρου 30§7 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92) ορίζεται ότι :

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

α).....,

β).....,

γ).....,

δ).....,

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 με τις διατάξεις του άρθρου 30§8 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92), όπως προστέθηκαν με το άρθρο 7§6 ν.3052/2002, (ΦΕΚ Α 221/24.9.2002) με έναρξη ισχύος σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου από τη δημοσίευση του νόμου αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 24/09/2002, ορίζεται ότι :

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

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 30§9 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92), όπως προστέθηκαν με το άρθρο 7§6 ν.3052/2002, (ΦΕΚ Α 221/24.9.2002) με έναρξη ισχύος σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου από τη δημοσίευση του νόμου αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 24/09/2002, ορίζεται ότι :

«9. Οι νέες διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 όπου προβλέπουν επιεικέστερη μεταχείριση, καθώς και οι διατάξεις της παραγράφου 7 εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που μέχρι τη δημοσίευση του

παρόντος νόμου δεν έχουν ελεγχθεί, καθώς και για εκείνες που έχουν ελεγχθεί και δεν έχουν περαιωθεί οριστικά με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή εκκρεμεί η συζήτηση προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και του ΣτΕ. Για τις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των δικαστηρίων αυτών, οι ενδιαφερόμενοι μπορούν με αίτησή τους, που υποβάλλεται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εντός ανατρεπτικής προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος να ζητήσουν τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, ακολουθούμενης της διαδικασίας του ν.δ. 4600/1966 (ΦΕΚ 242 Α').

Αν δεν επιτευχθεί η διοικητική επίλυση της διαφοράς, οι υποθέσεις αυτές κρίνονται με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις.»

Επειδή ο έλεγχος στην οικεία έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2005 και 2007, αναφέρεται ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη ότι:

- η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε
 - α) στη χρήση 2004 δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 15.000,00 ευρώ,
 - β) στη χρήση 2006 ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο συνολικής αξίας 20.000,00 ευρώ και
 - γ) στη χρήση 2007 ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο συνολικής αξίας 20.000,00 ευρώ καιεπομένως υπάρχει επαναληπτική πρόθεση της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν μπορεί να θεωρηθεί μεμονωμένη περίπτωση και έχει σαν συνέπεια την πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη.
- η ελεγχόμενη έχει περαιώσει τη χρήση 2004 με την ΠΟΛ 1037/2005, τη χρήση 2006 με το ν.3697/2008, τη χρήση 2007 με το ν.3888/2010, κατά συνέπεια ο υπό κρίση έλεγχος αφορά σε επανέλεγχο με αδυναμία διενέργειας περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων πλην του καταλογισμού των κυρώσεων που προκύπτουν από τη συγκεκριμένη παράβαση.
- τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίζονται από το Σ.Δ.Ο.Ε. (.....) ως μερικώς εικονικά, χωρίς να προσδιορίζεται το ύψος της εικονικότητας, υπάρχει αντικειμενική αδυναμία και όχι απλά δυσχέρεια με τον υπό κρίση έλεγχο να προσδιοριστούν τα κέρδη λογιστικά και ειδικότερα το σκέλος των εξόδων-δαπανών.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, κατά τον επανέλεγχο φορολογίας εισοδήματος που διενήργησε η αρμόδια Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 66 και 68 παρ. 2 του Ν. 2238/94, στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, έκρινε αυτά ανακριβή για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2004 και 01/01-31/12/2006 σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), προσδιόρισε δε, στις εν λόγω διαχειριστικές περιόδους, τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 περ. γ' του ν. 2238/94. Τα δε καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται οι διαπιστωθείσες παραβάσεις είναι μικρής έκτασης και δεν δικαιολογούν την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων αυτής.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι, τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας α) στη διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2004 ανέρχονται στο ποσό των 443.720,83 ευρώ, η συνολική καθαρή αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων ανέρχεται στο ποσό των 15.000,00 ευρώ, αντιστοιχεί δε μόλις σε ποσοστό 3,34 % επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων και β) στη διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2006 ανέρχονται στο ποσό των 511.229,95 ευρώ, η συνολική καθαρή αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων ανέρχεται στο ποσό των 20.000,00 ευρώ, αντιστοιχεί δε σε μόλις σε ποσοστό 3,90% επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων, **τα οποία ποσοστά στην πραγματικότητα είναι μικρότερα λαμβάνοντας υπόψη ότι μέρος της αξίας των συναλλαγών κρίθηκε εικονική και όχι το σύνολο αυτής, πλην όμως δεν προσδιορίζεται από τον έλεγχο το ύψος της μερικής εικονικής συναλλαγής και συνεπώς δεν μπορεί να διαπιστωθεί εάν πληρούνται τα τιθέμενα ποσοστιαία όρια της παρ. 7 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. και να εξαχθεί ασφαλής κρίση.**

Επειδή η συνολική αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ανά χρήση είναι μεγαλύτερη του προβλεπόμενου ορίου των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ και συνεπώς το κύρος των βιβλίων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 §§ 7 και 8 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι δεν προκύπτει το πού στηρίζει ο έλεγχος την κρίση του περί αδυναμίας λογιστικού προσδιορισμού, καθόσον ο ίδιος ο έλεγχος κατά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών εξωλογιστικά προβαίνει σε σύγκριση αποτελέσματος λογιστικού και εξωλογιστικού προσδιορισμού, συνεπώς ο λογιστικός προσδιορισμός είναι εφικτό να διενεργηθεί.

Επειδή, στην οικεία έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, στο κεφάλαιο προσδιορισμός αποτελεσμάτων, αναφέρεται ότι ο έλεγχος έλαβε υπ' όψιν του ότι καθόσον τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίζονται από το ειδικό συνεργείο ελέγχου ως μερικώς εικονικά, χωρίς να προσδιορίζεται το ύψος της εικονικότητας, υπάρχει αντικειμενική αδυναμία και όχι απλά δυσχέρεια με τον υπό κρίση έλεγχο να προσδιοριστούν τα κέρδη λογιστικά και ειδικότερα το σκέλος των εξόδων – δαπανών και εν όψει αυτών τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 περ. γ' του π.δ. 186/1992.

Σύμφωνα με την ίδια ως άνω έκθεση, ο επανέλεγχος προσδιόρισε το καθαρό εισόδημα (κέρδη) της προσφεύγουσας εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν.2238/94, ενώ παράλληλα προσδιόρισε το καθαρό εισόδημα (κέρδη) της προσφεύγουσας και λογιστικά (προσθέτοντας στα καθαρά κέρδη, βάσει αρχικού ελέγχου για το οικ. έτος 2005 και βάσει δήλωσης

για το οικ. έτος 2007, τη συνολική αξία των ληφθέντων μερικώς εικονικών στοιχείων, ως δαπάνες μη εκπιπτόμενες).

Στη συνέχεια, ο επανέλεγχος προέβη στη σύγκριση αποτελέσματος λογιστικού και εξωλογιστικού προσδιορισμού και έλαβε ως τελικά καθαρά κέρδη τα μεγαλύτερα εξ αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 32 του ν.2238/94.

Επειδή η φορολογική αρχή μπορεί να αρνηθεί την έκπτωση δαπανών, εφόσον διαθέτει συγκεκριμένα στοιχεία, από τα οποία είναι δυνατόν 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 που αναφέρεται στα βιβλία της επιχείρησης, αλλά για άλλο, μη παραγωγικό σκοπό (ΣΤΕ 1823/1994).

Επειδή, από τα ανωτέρω εκτεθέντα συνάγεται ότι η φορολογική αρχή προσδιόρισε και λογιστικά τα καθαρά κέρδη προσθέτοντας στα κέρδη, βάσει αρχικού ελέγχου για το οικον. έτος 2005 και βάσει δήλωσης για το οικον. έτος 2007, το συνολικό ποσό της αξίας των ληφθέντων μερικώς εικονικών στοιχείων, καθόσον δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 31 του ν.2238/94 για έκπτωση των εν λόγω δαπανών, προκειμένου να προσδιορίσει τα τελικά καθαρά κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν.2238/94.

Συνεπώς, ο έλεγχος δεν αιτιολόγησε αδυναμία προσδιορισμού του λογιστικού αποτελέσματος κατά το γενόμενο ως βάσιμο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή, επιπροσθέτως, η φορολογική αρχή, προκειμένου να κρίνει εάν οι διαπραχθείσες παραβάσεις καθιστούν ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, οφείλει να αξιολογήσει συνολικά την επίπτωση των παραβάσεων αυτών στην αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων της, λαμβάνοντας προεχόντως υπόψη τη φύση και τη βαρύτητά τους (ΣΤΕ 1334/2012, ΣΤΕ 2246/2008).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4174/2013 :

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή εκτός από την λήψη των ως άνω περιγραφόμενων φορολογικών στοιχείων τα οποία κρίθηκαν εικονικά για συναλλαγές μερικώς εικονικές χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, ο έλεγχος δεν διενήργησε επιπλέον ελεγκτικές επαληθεύσεις από τις οποίες να προκύπτουν άλλες πράξεις ή παραλείψεις μεγάλης έκτασης, ώστε να επηρεάζουν τα βιβλία σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, όπως αυτό ορίζεται από το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92).

Επομένως, βάσει των ανωτέρω εκτεθέντων, **ο έλεγχος δεν τεκμηρίωσε ποιες συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις** αδυνατεί να διενεργήσει και δεν προσδιόρισε **ποιες φορολογικές υποχρεώσεις καθίστατο αδύνατο να ελεγχθούν λογιστικά**, προκειμένου να κριθούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή στις ελεγχόμενες χρήσεις 2004 και 2006.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι επίμαχες χρήσεις 2004 και 2006 έχουν παραγραφεί κατά το άρθρο 84§1 του ν.2238/94 και έχουν περαιωθεί και ελεγχθεί.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ.11 εδαφ. α΄και β΄ του ν. 4174/2013 όπως αυτό συμπληρώθηκε με το άρθρο 50 Ν.4223/2013,ΦΕΚ Α 287/31.12.2013:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 περίπτ. β΄ του άρθρου 84 του ν.2238/94 (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α 276/22.12.2006), με έναρξη ισχύος σύμφωνα με την περίπτωση ιγ΄ του άρθρου 39 του νόμου αυτού από την δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της κυβερνήσεως, ήτοι από 22/12/2006, ορίζεται ότι :

« 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:

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 με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 περ. α, β και γ , του ν.2238/94 (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 Ν.3522/2006, (ΦΕΚ Α 276/22.12.2006) και ισχύει σύμφωνα με την περίπτ. ζ΄ του άρθρου 39 του ίδιου νόμου για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από την δημοσίευση του παρόντος (22.12.06) και μετά), ορίζεται ότι :

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 §§1 και 2γ΄ του ν.2859/2000 ορίζεται ότι :

«1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει **ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει** η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η **προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41**. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου **μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας** εφόσον:

α),

β).....,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του ίδιου ως άνω νόμου, της οποίας το τελευταίο εδάφιο προστέθηκε με την παρ.5 άρθρ.21 Ν.3610/2007,ΦΕΚ Α 258/22.11.2007, ορίζεται ότι :

«3. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από **συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν 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 8§3 του Τρίτου Κεφαλαίου της ΠΟΛ **1037/2005** “Ελεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών, βεβαίωση και καταβολή των φόρων” : «3. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 καθώς και των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 εφαρμόζονται ανάλογα και για τις υποθέσεις που ελέγχονται με βάση τις διατάξεις της παρούσας απόφασης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 §5 εδάφια α' και β' της Εγκυκλίου Διαταγής Υπ. Οικονομικών 1098594/48115/ΔΕ-Β/ΠΟΛ.1130/02.10.2008 (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων άρθρα 1-11 του Ν. 3259/2004 που αναφέρονται στην περαίωση εκκρεμών φορολογικών_υποθέσεων, όπως αυτές ισχύουν ύστερα από το Ν. 3697/2008) ορίζεται ότι:

«Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φορολογιών που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/94, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.»

Επειδή κατά την έννοια των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 68 του ΚΦΕ και 49§3 ν.2859/2000, «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 ή των διοικητικών δικαστηρίων, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣΤΕ 279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986).

Επειδή γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία, τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμοδίου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπ' όψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣΤΕ 2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε ηδύνατο δικαιολογημένα να έχει υπ' όψη του ο έφορος κατά την αρχική φορολογική εγγραφή ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣΤΕ 588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτήν (ΣΤΕ 2985-88/1981).

Επειδή ιδιαιτέρως δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον 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 στη

διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση **ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως** (ΣΤΕ 1426/2000).

Επειδή, με την αρ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (ΠΟΛ 1100/10-4-2001) έγινε δεκτό ότι:

α) Κατά την έννοια των άρθρ. 68 παρ. 2 του ν.2238/94 και 39 παρ. 3 ν.1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παρ. 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με τις από εκθέσεις 1) επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρων 66 και 68 παρ. 2 Ν.2238/94 και 2) επανελέγχου Φ.Π.Α. άρθρων 48 & 49 του ν.2859/2000 του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., η λήψη από την προσφεύγουσα εταιρεία των ως άνω μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων στις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2004, 1/1-31/12/2006 και 1/1-31/12/2007 αποτέλεσε νέο συμπληρωματικό στοιχείο για την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων φόρου εισοδήματος και διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διότι:

1) Η προσφεύγουσα :

- έχει περαιώσει το οικονομικό έτος 2005 με την ΠΟΛ 1037/2005 «Έλεγχος εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων επιτηδευματιών, βεβαίωση και καταβολή των φόρων» (αριθμ. φύλλου ελέγχου) και έχει εξοφλήσει το συνολικό ποσό οφειλής την και

- έχει περαιώσει τα οικονομικά έτη 2006 και 2007 αποδεχόμενη το υπ' αριθμ..... εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν. 3697/2008 την

2) Η από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), των υπαλλήλων του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, εστάλη στη Δ.Ο.Υ. την με αριθμ. πρωτ. (αριθμός εισερχομένου Δ.Ο.Υ. και αριθμός εισερχομένου Δ.Ο.Υ.), ήτοι μετά την διοικητική επίλυση από την προσφεύγουσα του ανωτέρω υπ' αριθμ. φύλλου ελέγχου οικον. έτους 2005 και την αποδοχή του υπ' αριθμ. ν.3697/2008 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης οικον. ετών 2006 και 2007.

Από τα παραπάνω συνάγεται ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., κατά την έκδοση του αρχικού υπ' αριθμ. φύλλου ελέγχου **οικον. έτους 2005** και κατά τον χρόνο της αποδοχής από την προσφεύγουσα του υπ' αριθμ. εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης Ν. 3697/2008 στις, με το οποίο περαιώθηκαν τα οικονομικά έτη **2006 και 2007** δεν γνώριζε τη λήψη από την προσφεύγουσα εταιρεία των ως άνω μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων διαχειριστικών περιόδων 01/01/2004-31/12/2004 και 01/01/2006-31/12/2006, έλαβε δε γνώση αυτών, μετά την αποδοχή του εν λόγω φύλλου ελέγχου και του εν λόγω σημειώματος περαίωσης, κατά συνέπεια αυτά αποτέλεσαν για τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. **νέα - συμπληρωματικά στοιχεία**.

Επομένως, βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι από τα στοιχεία του φακέλου δεν υπάρχει κανένα στοιχείο που να μπορεί να θεωρηθεί νέο, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις διαχειριστικών περιόδων 01/01/2004-31/12/2004 και 01/01/2006-31/12/2006 εκδόθηκαν την 21/01/2015 και **εντός της προβλεπόμενης από τα άρθρα 84§4 ν.2238/94 και 57§2 ν.2859/2000 περί δεκαετούς παραγραφής προθεσμίας.**

Επομένως, βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας εταιρείας ότι οι επίμαχες χρήσεις έχουν παραγραφεί, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ.12 ν.1882/1990 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 §12 ν.1882/1990 :

«12. Όποιος αποδέχεται πλαστά ή εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας που αναγράφεται στα στοιχεία αυτά από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εκτός των άλλων κυρώσεων υποχρεούται και στην απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας αυτού, εφ' όσον δεν αποδόθηκε για οποιονδήποτε λόγο από τον εκδότη των στοιχείων.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1226/28.9.2001, με την οποία ο Υφυπουργός Οικονομικών έκανε αποδεκτή την υπ'αριθμ. 86/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. «...Το Γ' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του κράτους στη γνωμοδότηση αυτή διατύπωσε κατά πλειοψηφία την άποψη, η οποία έγινε αποδεκτή, ότι η διάταξη της παραγρ. 12 του άρθρ. 8 του Ν. 1882/90, αναφερόμενη σε ειδική κύρωση, χρηματικού μεν περιεχομένου, μη οριζόμενη όμως από το νόμο ως πρόστιμο ή πρόσθετος φόρος, έχουσα δε κυρίως αποζημιωτικό χαρακτήρα, συνεχίζει να ισχύει και μετά την έναρξη ισχύος του Ν. 2523/97 με τις διατάξεις του οποίου καταργείται κάθε άλλη διάταξη που προβλέπει την επιβολή μόνο πρόσθετων φόρων και προστίμων, ενώ δεν θίγονται διατάξεις που προβλέπουν άλλες συνέπειες για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας.»

Επειδή βάσει των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι η επιβολή ειδικής χρηματικής κύρωσης βάσει του ν.1882/1990 είναι παράνομη, καθόσον σύμφωνα με το άρθρο 25 του ν.2523/1997 αποτελεί διάταξη που έχει καταργηθεί απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

1) **Την μερική αποδοχή** αυτής ως προς τις :

α) Με αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2005.

β) Με αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2007,

σχετικά με το χαρακτηρισμό των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων για τα εν λόγω οικονομικά έτη, από ανακριβή σε επαρκή, τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων αυτών ομοίως ως και των δηλωθέντων βάσει των τηρούμενων βιβλίων, δηλώσεων και αρχικού ελέγχου και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών αυτών, με την προσθήκη λογιστικής διαφοράς, την καθαρή αξία των ληφθέντων μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικού ποσού 15.000,00 ευρώ στο οικονομικό έτος 2005 και συνολικού ποσού 20.000,00 ευρώ στο οικονομικό έτος 2007.

2) **Την μερική αποδοχή** αυτής ως προς τις :

α) Με αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2004.

β) Με αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2006, και συγκεκριμένα :

- την **αποδοχή** αυτής ως προς το σκέλος των **φορολογητέων εκροών**, οι οποίες προσδιορίζονται ομοίως ως και οι δηλωθείσες βάσει των τηρούμενων βιβλίων, δηλώσεων και αρχικού ελέγχου.

- την **απόρριψη** αυτής ως προς το σκέλος των **φορολογητέων εισροών**, οι οποίες προσδιορίζονται ομοίως ως και οι δηλωθείσες βάσει των τηρούμενων βιβλίων, δηλώσεων και αρχικού ελέγχου, αφαιρούμενης της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως «.....», ως μη νόμιμων φορολογικών στοιχείων, καθόσον κρίθηκαν εικονικά για συναλλαγές μερικώς εικονικές χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, ήτοι συνολικού ποσού 15.000,00 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2004 και συνολικού ποσού 20.000,00 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2006 και την αντίστοιχη απόρριψη της έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ αυτών, συνολικού ποσού 2.700,00 ευρώ και 3.800,00 ευρώ αντίστοιχα.

3) **Την απόρριψη** αυτής ως προς την :

α) Με αριθμ. πράξη επιβολής ειδικής κύρωσης άρθρου 8 παρ.12 ν.1882/1990 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006.

A) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1) Ακαθάριστα έσοδα οικον. έτους 2005 με βάση την παρούσα απόφαση :

Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων βάσει δήλωσης: 443.720,83 ευρώ.

2) Ακαθάριστα έσοδα οικον. έτους 2007 με βάση την παρούσα απόφαση :

Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων βάσει δήλωσης: 511.229,95 ευρώ.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα εισήγηση διαμορφώνονται ως εξής :

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΤΗ	2005	2007
Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης	37.979,24 €	71.752,62 €
Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου (ΠΟΛ 1037/2005)	13.887,95 €	
Λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα εισήγηση	15.000,00 €	20.000,00 €
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας εισήγησης	66.867,19 €	91.752,62 €

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

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

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΤΗ	2005	2007
Διαφορά φόρου	3.750,00 €	3.377,54 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	4.500,00 €	4.053,05 €
Διαφορά τελών χαρτοσήμου κερδών	150,00 €	
Διαφορά εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα ανωτέρω τέλη χαρτοσήμου	30,00 €	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας τελών χαρτοσήμου κερδών και εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα ανωτέρω τέλη χαρτοσήμου (120%)	216,00 €	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.646,00 €	7.430,59 €

Β) ΦΠΑ

1) Φορολογητέες εκροές και φορολογητέες εισροές με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω οι φορολογητέες εκροές και οι φορολογητέες εισροές με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	1/1- 31/12/2004	1/1- 31/12/2006
Φορολογητέες εκροές βάσει δήλωσης	417.389,58 €	449.039,44 €
Φορολογητέες εκροές με βάση την παρούσα εισήγηση	417.389,58 €	449.039,44 €
Φορολογητέες εισροές βάσει δήλωσης	249.070,23 €	217.806,21 €
Μείον διαφορές με βάση την παρούσα εισήγηση	15.000,00 €	20.000,00 €
Φορολογητέες εισροές βάσει της παρούσας εισήγησης	234.070,22 €	197.806,21 €

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

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	1/1- 31/12/2004	1/1- 31/12/2006
Χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ	2.700,00 €	3.800,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	3.240,00 €	4.560,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.940,00 €	8.360,00 €

Γ) Ειδική κύρωση άρθρου 8 παρ.12 ν.1882/1990

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

1) ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2006 – 31/12/2006

Πρόστιμο άρθρου 8 παρ.12 ν.1882/1990 ποσού: 3.800,00 ευρώ.

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).