



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 27/07/2015

Αριθμός απόφασης: 3198

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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β'/17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή των α), Α.Φ.Μ., με έδρα, β), Α.Φ.Μ., κατοίκου, γ), Α.Φ.Μ., κατοίκου, και δ), Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού, 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				Εισόδημα		58.740,14 €
2				Εισόδημα		70.896,20 €
3				Εισόδημα		177.932,00 €
4				Εισόδημα		203.367,56 €
5				Φ.Π.Α.		9.679,05 €
6				Φ.Π.Α.		70.694,21 €
7				Φ.Π.Α.		121.448,43 €
8				Φ.Π.Α.		226.881,42 €

9				Πρόστιμο Φ.Π.Α.		34.560,00 €
10				Πρόστιμο Φ.Π.Α		27.000,00 €
11				Πρόστιμο Φ.Π.Α		141.600,00 €
12				Πρόστιμο Φ.Π.Α		171.000,00 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4, πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, του Προϊσταμένου της του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις απόοικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 23/07/2015 εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής των α), Α.Φ.Μ., β), Α.Φ.Μ., γ), Α.Φ.Μ. και δ), 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 25.215,81 €, πλέον 33.524,33 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του οικ. έτους (διαχειριστική περίοδος) στο ύψος των 649.561,00 €, καθόσον τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή, όπως προκύπτει από την απόέκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος βάσει των άρθρων 66 & 68 του Ν. 2238/94 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μετά την με αρ.εντολής επανελέγχου, λόγω λήψης δύο (2) μερικώς εικονικών ως προς την αξία της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υκαι) συνολικής καθαρής αξίας 64.000,00 € πλέον Φ.Π.Α 11.520,00 € εκδόσεως του, Α.Φ.Μ.

β) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 30.713,05 €, πλέον 40.183,15 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του οικ. έτους (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/.....) στο ύψος των 1.229.967,44 €, καθόσον τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή, όπως προκύπτει από την απόέκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος βάσει των άρθρων 66 & 68 του Ν. 2238/94 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μετά την με αρ.εντολής επανελέγχου, λόγω λήψης δύο (2) μερικώς εικονικών ως προς την αξία της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.....

και.....) συνολικής καθαρής αξίας 50.000,00 € πλέον Φ.Π.Α 9.000,00 € εκδόσεως του, Α.Φ.Μ.

γ) Με την υπ' αρ..... πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 80.878,18 €, πλέον 97.053,82 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του οικ. έτους (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/.....) στο ύψος των 1.949.454,06 €, καθόσον τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή, όπως προκύπτει από την απόέκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος βάσει των άρθρων 66 & 68 του Ν. 2238/94 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μετά την με αρ.εντολής επανελέγχου, λόγω λήψης πέντε (5) μερικώς εικονικών ως προς την αξία της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.....) συνολικής καθαρής αξίας 250.000,00 € πλέον Φ.Π.Α 47.200,00 € εκδόσεως του, Α.Φ.Μ.

δ) Με την υπ' αρ..... πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 92.339,04 €, πλέον 110.927,76 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του οικ. έτους (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/.....) στο ύψος των 2.2219.487,49 €, καθόσον τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή, όπως προκύπτει από την απόέκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος βάσει των άρθρων 66 & 68 του Ν. 2238/94 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μετά την με αρ.εντολής επανελέγχου, λόγω λήψης τεσσάρων (4) μερικώς εικονικών ως προς την αξία της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.....) συνολικής καθαρής αξίας 300.000,00 € πλέον Φ.Π.Α 57.00,00 € εκδόσεως του, Α.Φ.Μ.

ε) Με την υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 4.399,57 €, πλέον 5.279,48 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η ανωτέρω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. εκδόθηκε από τον Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., βάσει της απόεκθέσεως επανελέγχου Φ.Π.Α., λόγω λήψης δύο (2) μερικώς εικονικών ως προς την αξία της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υκαι) συνολικής καθαρής αξίας 64.000,00 € πλέον Φ.Π.Α 11.520,00 € εκδόσεως του, Α.Φ.Μ. και εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 1 περ. β του Ν 2859/2000 και για το λόγο αυτό επιβλήθηκε σε βάρος της, ΦΠΑ ποσού 4.399,57 €, πλέον 5.279,48 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 & 49 ν 2859/2000.

στ) Με την υπ' αρ..... πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/....., επιβλήθηκε σε βάρος της

προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 32.133,73 €, πλέον 38.560,48 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η ανωτέρω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. εκδόθηκε από τον Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., βάσει της απόεκθέσεως επανελέγχου Φ.Π.Α., λόγω λήψης δύο (2) μερικώς εικονικών ως προς την αξία της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.....) συνολικής καθαρής αξίας 50.000,00 € πλέον Φ.Π.Α 9.000,00 € εκδόσεως του, Α.Φ.Μ. και εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 1 περ. β του Ν 2859/2000 και για το λόγο αυτό επιβλήθηκε σε βάρος της, ΦΠΑ ποσού 32.133,73 €, πλέον 38.560,48 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 & 49 ν 2859/2000.

ζ) Με την υπ' αρ..... πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 55.203,83 €, πλέον 66.244,60 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η ανωτέρω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. εκδόθηκε από τον Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., βάσει της απόεκθέσεως επανελέγχου Φ.Π.Α., λόγω λήψης πέντε (5) μερικώς εικονικών ως προς την αξία της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.....) συνολικής καθαρής αξίας 250.000,00 € πλέον Φ.Π.Α 47.200,00 € εκδόσεως του, Α.Φ.Μ. και εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 1 περ. β του Ν 2859/2000 και για το λόγο αυτό επιβλήθηκε σε βάρος της, ΦΠΑ ποσού 55.203,83 €, πλέον 66.244,60 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 & 49 ν 2859/2000.

η) Με την υπ' αρ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/....., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 103.127,92 €, πλέον 123.753,50 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η ανωτέρω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. εκδόθηκε από τον Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., βάσει της απόεκθέσεως επανελέγχου Φ.Π.Α., λόγω λήψης τεσσάρων (4) μερικώς εικονικών ως προς την αξία της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.....) συνολικής καθαρής αξίας 300.000,00 € πλέον Φ.Π.Α 57.00,00 € εκδόσεως του, Α.Φ.Μ. και εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 1 περ. β του Ν 2859/2000 και για το λόγο αυτό επιβλήθηκε σε βάρος της, ΦΠΑ ποσού 55.203,83 €, πλέον 66.244,60 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 & 49 ν 2859/2000.

θ) Με την υπ' αριθ.προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 34.560,00 € για τη διαχειριστική περίοδο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 32 του Ν. 2859/200 (ΦΠΑ).

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., βάσει της από

.....εκθέσεως ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α., λόγω λήψης δύο (2) μερικώς εικονικών ως προς την αξία της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υκαι) συνολικής καθαρής αξίας 64.000,00 € πλέον Φ.Π.Α 11.520,00 € εκδόσεως του, Α.Φ.Μ. και εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 1 περ. β του Ν 2859/2000 συνολικού ποσού 11.520,00 € στη διαχειριστική περίοδοκαι για το λόγο αυτό επιβλήθηκε σε βάρος της, πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 του ν. 2523/97 το οποίο είναι ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε των ως άνω αναφερομένων εικονικών τιμολογίων, ήτοι 34.560,00 € (11.520,00 X 3).

ι) Με την υπ' αριθ.προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 27.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/.....-31/12/..... σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 32 του Ν. 2859/200 (ΦΠΑ).

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ, βάσει της απόεκθέσεως ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α., λόγω λήψης δύο (2) μερικώς εικονικών ως προς την αξία της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υσυνολικής καθαρής αξίας 50.000,00 € πλέον Φ.Π.Α 9.000,00 € εκδόσεως του, Α.Φ.Μ. και εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 1 περ. β του Ν 2859/2000, συνολικού ποσού 9.000,00 € στη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/..... και για το λόγο αυτό επιβλήθηκε σε βάρος της, πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 του ν. 2523/97 το οποίο είναι ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε των ως άνω αναφερομένων εικονικών τιμολογίων, ήτοι 27.000,00 € (9.000,00 X 3).

ια)Με την υπ' αριθ.προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 141.600,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/.....-31/12/..... σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 32 του Ν. 2859/200 (ΦΠΑ).

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ, βάσει της απόεκθέσεως ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α λόγω λήψης πέντε (5) μερικώς εικονικών ως προς την αξία της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ) συνολικής καθαρής αξίας 250.000,00 € πλέον Φ.Π.Α 47.200,00 € εκδόσεως του, Α.Φ.Μ. και εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 1 περ. β του Ν 2859/2000, συνολικού ποσού 47.200,00 € στη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/..... και για το λόγο αυτό επιβλήθηκε σε βάρος της, πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 του ν. 2523/97 το οποίο είναι ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε των ως άνω αναφερομένων εικονικών τιμολογίων, ήτοι 141.600,00 € (47.200,00 X 3).

ιβ) Με την υπ' αριθ.προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 171.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/.....-31/12/..... σύμφωνα με τις διατάξεις

των άρθρων 6 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000 (ΦΠΑ).

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ, βάσει της απόεκθέσεως ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α λόγω λήψης τεσσάρων (4) μερικώς εικονικών ως προς την αξία της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.....) συνολικής καθαρής αξίας 300.000,00 € πλέον Φ.Π.Α 57.000,00 € εκδόσεως του, Α.Φ.Μ. και εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 1 περ. β του Ν 2859/2000, συνολικού ποσού 57.000,00 € στη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/..... και για το λόγο αυτό επιβλήθηκε σε βάρος της, πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 6 του ν. 2523/97 το οποίο είναι ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε των ως άνω αναφερομένων εικονικών τιμολογίων, ήτοι 171.000,00 € (57.000,00 X 3).

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

- α) Οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν περιλαμβάνουν σύντομη περιγραφή της παράβασης
- β) Μη νόμιμη επιβολή φόρου λόγω περαίωσης των ένδικων χρήσεων – ανυπαρξία νέων στοιχείων
- γ) Παραγραφή δικαιώματος Δημοσίου για επιβολή φόρου στην ελεγχόμενη
- δ) Μη διενέργεια ελέγχου στην επαγγελματική εγκατάσταση της προσφεύγουσας
- ε) Έλλειψη αιτιολογίας. Δεν απέδειξε η φορολογική αρχή την εικονικότητα των ένδικων φορολογικών στοιχείων
- στ) Ο έλεγχος έγινε βάσει του άρθρου 68 του ν 2238/94 χωρίς βιβλία και στοιχεία των ελεγχόμενων χρήσεων
- ζ) Κακώς συμπεριελήφθη στις προσβαλλόμενες πράξεις η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων και όχι η μερικώς εικονική αξία
- η) Κακώς τα καθαρά κέρδη προσδιορίσθηκαν εξωλογιστικώς κατά παράβαση διατάξεων του Ν. 3323/1955
- θ) Δεν προσδιορίσθηκε η αξία της μερικής εικονικότητας λόγω μη διενέργειας ουσιαστικού ελέγχου των φερόμενων εικονικών στοιχείων
- ι) Αοριστία της έκθεσης επανελέγχου Φ.Π.Α. και των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 8 § 12 του Ν. 1882/1990
- ια) Μη επίδοση σημειώματος προηγούμενης ακρόασης
- ιβ) Μη επίδοση της εντολής ελέγχου
- ιγ) Δεν μου δόθηκε η δυνατότητα να υποβάλλω συμπληρωματικές δηλώσεις, κατά παράβαση των διατάξεων του ν. 4002/2011.
- ιδ) Παραβίαση αρχής βεβαιότητας και νομιμότητας φόρου

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 50 του ν.4174/2013 «Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, πρόεδροι, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσης τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου «τόκων

και προστίμων» που «οφείλονται» από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των κατά το προηγούμενο εδάφιο οφειλόμενων φόρων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης τους.».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 50 του ν.4174/2013 «Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο **δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.**».

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 ορίστηκε ότι «1. **Ο υπόχρεος**, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.».

Κατά συνέπεια εφόσον οι προσφεύγοντες, ως ομόρρυθμα μέλη, πριν τον μετασχηματισμό της εταιρείας σε ανώνυμη, είναι συνευθυνόμενοι για την καταβολή των φόρων που καταλογίστηκαν στην εταιρεία «.....», **νομίμως προσέφυγαν κατά των πράξεων καταλογισμού της φορολογικής αρχής.**

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου,

θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα

ι) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.».

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν περιλαμβάνουν σύντομη περιγραφή της παράβασης, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 66 του ν 4174/2013 ορίζεται ότι: «6. Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειας του.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 68 του ν. 2238/94 φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα και οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 «**Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων**», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:

α) Κατά την έννοια των άρθρ. 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 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.

Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 ν. 1914/90), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90).

Ιδιαίτερα 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 στην 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 συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/98 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).....

III. Εν όψει των ανωτέρω προσήκει η απάντηση ότι κατά την έννοια των άρθρων 68 παρ. 2 ν. 2238/94 και 39 παρ. 3 ν. 1642/86 τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου ειδικού συνεργείου του άρθρου 39 ν. 1914/90 που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο (υποθέσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό) σε τρίτες επιχειρήσεις προμηθεύτριες της εξεταζόμενης, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και τα καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών πράξεων.

Περαιτέρω σύμφωνα με την 2122/2012 απόφαση του ΣτΕ:

Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη.

Τέτοια 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, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος.

Επειδή η απόέκθεση ελέγχου ΚΒΣ του **Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε) Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ)**, με την οποία γνωστοποιήθηκαν στοιχεία για την εικονικότητα συναλλαγής της προσφεύγουσας, διαβιβάστηκαν στην αρμόδια φορολογική αρχή μετά τη περαίωση των φορολογικών υποθέσεων, με διοικητική επίλυση της διαφοράς, των χρήσεων που αφορούν οι προσβαλλόμενες πράξεις (αποδοχή του με αρ.εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης Ν.3697/2008 για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/....., 01/01-31/12/....., 01/01-31/12/..... και 01/01-31/12/.....), η ως άνω έκθεση **αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο.**

Ως εκ τούτου οι αιτιάσεις των προσφευγόντων περί μη νόμιμης επιβολής φόρου λόγω περαίωσης των ένδικων χρήσεων, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

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 2000, 2001 και 2002, 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 87 Ν 4316/2014 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 31.12.2014, παρατείνονται κατά ένα (1) έτος** 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 συμβάσεων 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 31.12.2014** 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 του Ν. 2859/2000 μεταξύ άλλων αναφέρεται 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», προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. 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.».

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. δεδομένου ότι η με αριθ. 412 εντολή επανελέγχου εκδόθηκε την 25/11/2014 και εξ αυτού του λόγου ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 23 του Ν. 4174/2014 ορίζεται ότι « 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.».

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι δεν έγινε έλεγχος στις εγκαταστάσεις της εταιρείας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 25, & 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ. - ν. 4174/2013), λαμβάνοντας υπόψη τα νέα συμπληρωματικά στοιχεία που προέκυψαν υπό την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, καθώς και της παραγράφου 5 του άρθρου 25 του Ν. 4174/2013,

ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι ο έλεγχος έγινε με το άρθρο 68 χωρίς βιβλία και στοιχεία των ελεγχόμενων χρήσεων, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 12 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 ορίζεται ότι: «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 τις διατάξεις των παρ. 1, 2 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α΄) ορίζεται ότι: «1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, **ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου** ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, **διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών** ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, **επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε** ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. που έλαβαν επιστροφή φόρου με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσαν οι ίδιοι.

Το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται, ανεξάρτητα αν μετά την ημερομηνία έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου υποβληθεί εκπρόθεσμη αρχική ή συμπληρωματική περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση

2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του παρόντος νόμου.».

Επειδή στην απόέκθεση επανελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ, επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εισροές, διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών, αφαιρώντας από αυτές τα επίμαχα Τ.Π.Υ., τα οποία ο έλεγχος θεωρεί μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή ο έλεγχος δεν καταλόγισε την ειδική κύρωση του άρθρου 8 § 12 του Ν. 1882/90, αλλά παράβαση του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή τυχόν έλλειψη επίδοσης της εντολής ελέγχου δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα της πράξης, καθώς η προσφεύγουσα έλαβε γνώση του ελέγχου. Άλλωστε η προσφεύγουσα ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από την έλλειψη επίδοσης εντολής ελέγχου κατά το άρθρο 79 παρ.5 περ. β Κ.Δ.Δ.. Συνεπώς ο ισχυρισμός περί ακυρότητας των πράξεων λόγω ελλείψεως επίδοσης της εντολής ελέγχου είναι απορριπτέος.

Επειδή σύμφωνα με την περ. ζ παρ. 1 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 ορίζεται ότι: «ζ) Κατ' εξαίρεση, οι υπόχρεοι οι οποίοι κατά την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου αυτού

έχουν ήδη επιλεγεί για προσωρινό ή τακτικό έλεγχο και στους οποίους επιδίδεται επί αποδείξει σχετική έγγραφη πρόσκληση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής, μπορούν να υποβάλουν τις δηλώσεις των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου αυτής εντός προθεσμίας δέκα (10) ημερών από την επίδοση της ως άνω πρόσκλησης και όχι αργότερα από το τέλος του μεθεπόμενου μήνα από τη δημοσίευση του παρόντος.».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 18 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:« 1. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.».

Σύμφωνα με τα ανωτέρω απορρίπτεται ο ισχυρισμός των προσφευγόντων για τη μη χορήγηση δυνατότητας να υποβάλλουν συμπληρωματικές δηλώσεις απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:« 1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. **Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.** Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.».

Επειδή στην ελεγχόμενη επιχείρηση κοινοποιήθηκε, το σχετικό σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων με αρ., με το οποίο έγιναν γνωστές οι διαπιστώσεις του ελέγχου με τις προσωρινές πράξεις επιβολής διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ με αρ..... και κλήθηκε εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών, να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις της ως προς τα αποτελέσματα του ελέγχου. Η επίδοση της έγινε νομότυπα στην κα., εξουσιοδοτούμενη από τον πρόεδρο και διευθύνων σύμβουλο της επιχείρησηςστις, σύμφωνα με το συνημμένο αποδεικτικό της επίδοσης. Η ελεγχόμενη επιχείρηση, εντός της νομίμου προθεσμίας όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, προσήλθε δια του νομίμου εκπροσώπου της στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. και κατέθεσε το με αρ. πρωτ.υπόμνημα με τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Συνεπώς, ο υπό κρίση ακυρωτικός λόγος που εδράζεται στην έλλειψη διοικητικής ακρόασης, κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, είναι οπωσδήποτε απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιάζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών

φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ.10 περ. β' του ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς του μόνο στο μισό, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικώς στο πρόσωπο του εκδότη, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣτΕ 1402, 2938/..... - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να θεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ.1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣτΕ 2402/2010).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/....., 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος "Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου" και "συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους" ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: "Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης."

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα "δεν συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς

διακρίσεις στα δημόσια βάρη” αλλά αντίθετα “προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη” (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος).

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: “ Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν’ αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας.” Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι τα μέτρα που λαμβάνει η Διοίκηση σε βάρος τους είναι αντίθετα με το άρθρο 25 του Συντάγματος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2, 4, 7, 8 του άρθ. 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι:« **2.** Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξω-λογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7.

4. 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,

β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,

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,

δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,

ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

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

ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,

η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων - εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών,

θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του γενικού – αναλυτικών καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.

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.

Δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια: α) η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά, β) οι πράξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου αυτής, όταν από αυτές δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα, γ) η αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του παρόντος Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις.

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

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

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

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

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας

παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: « γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή **ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά**, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

- α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,
- β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ».

Επειδή η προσφεύγουσα, όπως αναφέρεται και στις απόεκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. αναφορικά με τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα αναφέρουν τα εξής:

Για την χρήση ζήτησε - έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της σε δύο (2) περιπτώσεις μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 64.000,00 € εκδόσεως, Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα:

ΧΡΗΣΗ

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. 18%	ΣΥΝΟΛΟ
1			44.000,00	7.920,00	51.920,00
2			20.000,00	3.600,00	23.600,00
	ΣΥΝΟΛΑ		64.000,00	11.520,00	75.520,00

Οι διαπιστωθείσες πιο πάνω παρατυπίες και παραλείψεις είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη-δεδομένα των βιβλίων, ειδικότερα, ανέρχονται σε ποσοστό 10,64% επί των ακαθάριστων εσόδων (601.445,37 €).

Για την χρήση ζήτησε - έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της σε δύο (2) περιπτώσεις μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 50.000,00€, εκδόσεως, Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα:

ΧΡΗΣΗ

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. 18%	ΣΥΝΟΛΟ
1			40.000,00	7.200,00	47.200,00
2			10.000,00	1.800,00	11.800,00
	ΣΥΝΟΛΑ		50.000,00	9.000,00	59.000,00

Οι διαπιστωθείσες πιο πάνω παρατυπίες και παραλείψεις είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη-δεδομένα των βιβλίων, ειδικότερα, ανέρχονται σε ποσοστό 4,23% επί των ακαθάριστων εσόδων (1.182.661,00 €).

Για την χρήση ζήτησε - έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της σε πέντε (5) περιπτώσεις μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 250.000,00 € εκδόσεως, Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα:

ΧΡΗΣΗ

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. 18%	ΣΥΝΟΛΟ
1			30.000,00	5.400,00	35.400,00
2			20.000,00	3.800,00	23.800,00
3			70.000,00	13.300,00	83.300,00
4			70.000,00	13.300,00	83.300,00
5			60.000,00	11.400,00	71.400,00
	ΣΥΝΟΛΑ		250.000,00	47.200,00	297.200,00

Οι διαπιστωθείσες πιο πάνω παρατυπίες και παραλείψεις είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη-δεδομένα των βιβλίων, ειδικότερα, ανέρχονται σε ποσοστό 13,85% επί των ακαθάριστων εσόδων (1.805.082,00 €).

Για την χρήση ζήτησε - έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της σε τέσσερα (4) περιπτώσεις μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 300.000,00 €, εκδόσεως, Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα:

ΧΡΗΣΗ

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α. 18%	ΣΥΝΟΛΟ
1			75.000,00	14.250,00	89.250,00
2			75.000,00	14.250,00	89.250,00
3			75.000,00	14.250,00	89.250,00
4			75.000,00	14.250,00	89.250,00
	ΣΥΝΟΛΑ		300.000,00	57.000,00	357.000,00

Οι διαπιστωθείσες πιο πάνω παρατυπίες και παραλείψεις είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη-δεδομένα των βιβλίων ,ειδικότερα, ανέρχονται σε ποσοστό 14,59% επί των ακαθάριστων εσόδων (2.055.941,00 €).

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν εσφαλμένως εξωλογιστικά από τον έλεγχο, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις απόεκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. καθώς και οι προσβαλλόμενες αποφάσεις, 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 των προσφευγόντων α), Α.Φ.Μ., β), Α.Φ.Μ., γ), Α.Φ.Μ. και δ), 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				Εισόδημα		58.740,14 €
2				Εισόδημα		70.896,20 €
3				Εισόδημα		177.932,00 €
4				Εισόδημα		203.367,56 €
5				Φ.Π.Α.		9.679,05 €
6				Φ.Π.Α.		70.694,21 €
7				Φ.Π.Α.		121.448,43 €
8				Φ.Π.Α.		226.881,42 €
9				Πρόστιμο Φ.Π.Α.		34.560,00 €
10				Πρόστιμο Φ.Π.Α.		27.000,00 €
11				Πρόστιμο Φ.Π.Α.		141.600,00 €
12				Πρόστιμο Φ.Π.Α.		171.000,00 €

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

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

Διαφορά φόρου	25.215,81 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	33.524,33 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	58.740,14 €

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

Διαφορά φόρου	30.713,05 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	40.183,15 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	70.896,20 €

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

Διαφορά φόρου	80.878,18 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	97.053,82 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	177.932,00 €

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

Διαφορά φόρου	92.439,80 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	110.927,76 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	203.367,56 €

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

Διαφορά φόρου	4.399,57 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	5.279,48 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.679,05 €

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

Διαφορά φόρου	32.133,73 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	38.560,48 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	70.694,21 €

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

Διαφορά φόρου	55.203,83 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	66.244,60 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	121.448,43 €

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

Διαφορά φόρου	103.127,92 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	123.753,50 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	226.881,42 €

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

Πρόστιμο άρθ. 6 Ν. 2523/1997: **Συνολικό ποσό 34.560,00 € (11.520,00 X 3)**

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

Πρόστιμο άρθ. 6 Ν. 2523/1997: **Συνολικό ποσό 27.000,00 € (9.000,00 X 3)**

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

Πρόστιμο άρθ. 6 Ν. 2523/1997: **Συνολικό ποσό 141.600,00 € (47.200,00 X 3)**

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

Πρόστιμο άρθ. 6 Ν. 2523/1997: **Συνολικό ποσό 171.000,00 € (57.000,00 X 3)**

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

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).