



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα 14/09/2015

Αριθμός απόφασης: 3687

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604534
ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. 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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της (.....), ΑΦΜ, με έδρα επί της οδού, κατά της υπ' αριθ./2015 (Α/Α/2015) πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της οικονομικού έτους 2005 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ./2015 (Α/Α/2015) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της οικονομικού έτους 2005 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Με την υπ' αρ./2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2005 (διαχ. περιόδου 01-01/31-12-2004) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 19.249,99€, πλέον 23.099,99€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν επανελέγχου στην συνέχεια συμπληρωματικών στοιχείων από τα οποία προέκυπτε ότι η προσφεύγουσα ήταν στην διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2004 λήπτρια τριών μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων το ΤΠΥ/2004 καθαρής αξίας 40.000,00€ με εικονική αξία 18.333,33€, το ΤΠΥ/2004 καθαρής αξίας 40.000,00€ με εικονική αξία 18.333,33€, και το ΤΠΥ/2004 καθαρής αξίας 40.000,00€ με εικονική αξία 18.333,33€ εκδοθέντων από το «.....» Τα στοιχεία αυτά συνολικής καθαρής εικονικής αξίας 54.999,99€ ο έλεγχος προσέθεσε στα κέρδη ως λογιστικές διαφορές επί των οποίων υπολογίστηκαν διαφορά φόρου και πρόσθετοι φόροι.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1^{ος} λόγος: Διότι παρανόμως διενεργήθηκε επανέλεγχος παρόλο που είχε διενεργηθεί τακτικός φορολογικός έλεγχος χωρίς την ύπαρξη νέων στοιχείων που θα αποτελούσαν την νόμιμη αιτία ενός τέτοιου επανελέγχου, κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ.2 του ν.2238/1994.

2^{ος} λόγος: Διότι το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου έχει παραγραφεί.

3^{ος} λόγος (παρ. 3.1-3.5.): Διότι όλες οι επίμαχες συναλλαγές είναι πραγματικές και αποδεικνύονται από σχετικά παραστατικά.

4^{ος} λόγος (παρ. 3.6.): Διότι το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης της εταιρείας που θεμελιώνεται στο άρθρο 28 παρ. 1 του ν.4174/2013 δεν ασκήθηκε επαρκώς.

Επί του 1^{ου} λόγου.

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από την 1020145/5731/ΔΕ-Β/[ΠΟΛ.1100/10.4.2001](#) με ΘΕΜΑ: «Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων.», έγινε δεκτό μεταξύ άλλων ότι: «...η έκδοση συμπληρωματικής πράξης προβλεπόμενης κατά νόμο δεν ισοδυναμεί με ανατροπή των αποτελεσμάτων αμετάκλητης δικαστικής απόφασης (Σ.τ.Ε.1426/2000). Τα παραπάνω εφαρμόζονται για την ταυτότητα του νομικού λόγου και επί πράξεων προσδιορισμού αποτελεσμάτων, διότι η πράξη αυτή επέχει από της ενδιαφερούσης απόψεως θέση φύλλου ελέγχου (ΣτΕ.1221/1982, 2250/1987, 876/1991, 14/1994, 1426/2000) και επί πράξεων προσδιορισμού ΦΠΑ (Σ.τ.Ε.1426/2000) και επί πράξεων επιβολής προστίμου κατά τη ρητή διάταξη της παρ. 4, εδάφιο β' του άρθρου 10 του Ν.[2753/1999](#). Ωσαύτως, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, "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). Και ναι μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του

αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη 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 μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη 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' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981).

Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣτΕ.2397/1990).

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο οικονομικό έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικονομικής 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 οικονομικού εφόρου, καθόσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά τη 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 πράξης (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ.1426/2000 αδημ.), τοσούτον μάλλον και καθόσον κατ' άρθρο 4 της κατ' εξουσιοδότηση του νόμου (άρθρο 14) εκδοθείσας υπ' αριθ. 1049691/[ΠΟΛ.1099/27.4.1994](#) υπουργικής απόφασης, η ανάθεση σε ειδικό συνεργείο ελέγχου άρθρου 39 του Ν.1914/1990, καθώς και η έκδοση εικονικών τιμολογίων κ.λπ. αποτελεί και λόγο εξαίρεσης από την περαιωτική διαδικασία άρθρου 14 του [Ν.2198/1994](#).

Β) Ωσαύτως, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων (ομοίων κατά βάση με τις προϊσχύουσες του άρθρου 51, παρ. 4 του Ν.3323/1955), το εισόδημα που προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία προσδιορίζεται καταρχήν ιδιαιτέρως με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και προστίθεται στο εισόδημα που προσδιορίσθηκε με την αρχική φορολογική εγγραφή.

Όταν όμως από τα (νέα) συμπληρωματικά στοιχεία διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων του υπόχρεου (ΣτΕ.4843/-5/1988) και εικονικότητα των καταχωρηθέντων στοιχείων και απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος ή εκπτώσεις κ.λπ. ως προς τον ΦΠΑ, η οποία επιβάλλει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος ορισμένης πηγής, δεν αποκλείεται να προσδιορισθεί πλέον με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα από την πηγή αυτή εξωλογιστικά και ενιαία κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων (ΣτΕ.4843-5/1988, 1425, 1426/2000).

III. Ενόψει των ανωτέρω, προσήκει η απάντηση ότι, κατά την έννοια των άρθρων 68, παρ. 2 του Ν.[2238/1994](#) και 39, παρ. 3 του Ν.[1642/1986](#), τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου ειδικού

συνεργείου του άρθρου 39 του Ν.1914/1990 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 στη λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών πράξεων.

Δεν αποκλείεται δε (ιδιαίτερα επί προσφυγής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος κ.λπ.) και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων.»

Επειδή εν προκειμένω κατ' εφαρμογή των ανωτέρω, α) τα «συμπληρωματικά στοιχεία» εν προκειμένω μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία προέκυψαν από έλεγχο τρίτης Υπηρεσίας, «του ΣΔΟΕ», κατά τον έλεγχο που αρχικά διενεργήθηκε στις προμηθεύτριες της προσφεύγουσας «.....» (βλ. σελ.17-18 έκθεσης) και «.....» με αρ. υπόθεσης/09 (βλ. σελ.17-18 & 60 έκθεσης) και β) πρόκειται για μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία των οποίων η εικονικότητα προέκυψε από: 1. την από (ημ/νία θεώρησης) έκθεση ελέγχου της (αρ. υπόθεσης/2010) για τις χρήσεις 2001-2003 η οποία εκδόθηκε κατόπιν της με αρ. /2013 εντολής ελέγχου (πρόκειται για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις λήψης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον «.....»), 2. το με αρ. πρωτ. /2014 ειδικό πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. άρθρου 46 ν.4174/2013 «περί διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου και 3. την από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε., τα οποία προέκυψαν **μετά** την σύνταξη της κατά περίπτωση αρχικής έκθεσης ελέγχου με ημερομηνία θεώρησης από το για τις χρήσεις 2001 και 2002 και αυτής που εκδόθηκε από το με αρ. και ημερομηνία για τις χρήσεις 2003 και 2004, κατά συνέπεια κρίνεται ως νόμιμος ο επανέλεγχος με βάση τα ληφθέντα στοιχεία αυτά **καθώς έχουν τις νόμιμες προϋποθέσεις για να χαρακτηριστούν ως συμπληρωματικά.**

Επί του 2^{ου} λόγου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 ν.2238/1994 που εν προκειμένω εφαρμόζονται (σχετ. άρθρο 66 παρ. 11 Ν.4174/2013): «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, **δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο ΠΕΝΤΑΕΤΙΑΣ** από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή [κύριων] φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο **ΔΕΚΑΕΤΙΑΣ**, εφόσον η μη ενάσκηση αυτού, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται :

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

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 [“αν από **συμπληρωματικά στοιχεία** που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου” ή όταν “η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή”].

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

...

6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση της απόφασης».

Επειδή περαιτέρω με τη διάταξη του άρθρου 10 του Ν. 3790/2009 (ΦΕΚ Α` 143/7.8.2009) ορίζονται τα εξής: «Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2009, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 30.6.2010». - Με τη διάταξη του άρθρου 82 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α`/24.4.2010) ορίζονται τα εξής: «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». - Με τη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 7 του Ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α` 175/30.9.2010) ορίζονται τα εξής: «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, παρατείνονται μέχρι 31.12.2011...». - Με τη διάταξη του άρθρου 18 παρ. 2 του Ν. 4002/2011 ορίζονται τα εξής: «2. 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.....». - Με τη διάταξη του Δεύτερου Άρθρου του Ν.4098/2012 (ΦΕΚ Α 249/20.12.2012) ορίζονται τα εξής: «1. 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.» - Τέλος με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 ορίζονται τα εξής: «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, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα επανελέγχεται βάσει συμπληρωματικών στοιχείων (για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων) στην συνέχεια τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος που διενεργήθηκε για τα οικ. έτη 2002, 2003, 2004, 2005 και 2006 από το για τις διαχειριστικές περιόδους 01-01/31-12-2001 και 01-01/31-12-2002 και το για τις διαχειριστικές περιόδους 01-01/31-12-2003, 01-01/31-12-

2004 και 01-01/31-12-2005, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 84 και 68 παρ. 2 του ν.2238/1994, **προκύπτει αρχικά (άνευ των παρατάσεων) δεκαετής παραγραφή των εν λόγω διαχειριστικών περιόδων.**

Περαιτέρω επειδή ο έλεγχος διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα αρχικά από το Σ.Δ.Ο.Ε. συνεπεία της υπ' αριθ./2013 εντολής ελέγχου, η οποία εκδόθηκε έως την 31-12-2013 και εν συνεχεία των διαπιστώσεων και του πορίσματος της συνταχθείσας από έκθεσης που διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η με αρ./2014 εντολή της Δ.Ο.Υ., προκύπτει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 (προκειμένου να επέλθει παράταση παραγραφής), σε συνδυασμό με αυτές της παρ. 3 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 που ορίζει ότι: «Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. ... Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.», κατά συνέπεια, η παραγραφή του δικαιώματος για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου για τις διαχειριστικές περιόδους 01-01/31-12-2001 και 01-01/31-12-2002 (οικ. ετών 2002 και 2003) παρετάθη για την περίοδο 01-01/31-12-2001 αρχικά μέχρι 31-12-2013 με τη διάταξη του Δεύτερου Άρθρου του Ν.4098/2012 (ΦΕΚ Α 249/20.12.2012) και μετέπειτα με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 για δύο (2) επιπλέον έτη από την λήξη τους, ήτοι μέχρι 31-12-2015, ενώ για την περίοδο 01-01/31-12-2002 με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 για δύο (2) έτη από την λήξη της, ήτοι μέχρι 31-12-2015.

Για την διαχειριστική περίοδο 01-01/31-12-2003 επήλθε παράταση παραγραφής του δικαιώματος για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου του Δημοσίου για δύο (2) έτη από την λήξη της, ήτοι μέχρι 31-12-2016 με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 37 του Ν. 4141/2013 που ορίζει ότι «5. Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, **παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.**». Περαιτέρω, επειδή για τις διαχειριστικές περιόδους 01-01/31-12-2004 και 01-01/31-12-2005 η δεκαετής παραγραφή του δικαιώματος ελέγχου του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου συμπληρώνεται χωρίς παράταση στις 31-12-2015 και 31-12-2016 αντίστοιχα. Κατά συνέπεια νόμω αβάσιμα ισχυρίζεται ο προσφεύγων παραγραφή του δικαιώματος για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου του Δημοσίου για την προσβαλλόμενη πράξη.

Επί του 3^{ου} λόγου (παράγραφοι 3.1 έως 4.4. της προσφυγής).

Επειδή στην από έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος της φορολογικής αρχής, στοιχειοθετούνται και αποδεικνύονται πλήρως οι διαπιστώσεις και το πόρισμα ότι πρόκειται περί μερικώς εικονικών ληφθέντων φορολογικών στοιχείων. Εν συνεχεία γίνεται υπαγωγή των διαπιστώσεων αυτών στις διατάξεις, στις διαταγές του Υπ. Οικ. και στην νομολογία η δε προβλεπόμενη από το άρθρο 64 Ν. 4174/2013 αιτιολογία των προσβαλλομένων πράξεων είναι σαφής, ειδική και επαρκής για την έκδοσή τους και **εμπεριέχεται στην επικαλούμενη σχετική**

έκθεση ελέγχου, όπως άλλωστε προβλέπεται από την νομοθεσία και νομολογία «η αιτιολογία της διοικητικής πράξης μπορεί να εμπεριέχεται και να συμπληρώνεται και από την έκθεση ελέγχου» ΣτΕ 2615/1993, στην οποία αναπτύσσονται αναλυτικά, λεπτομερώς και εμπεριστατωμένα τα πραγματικά περιστατικά, οι διασταυρώσεις που έλαβαν χώρα, οι νομικές διατάξεις στις οποίες στηρίζονται οι διαπιστωθείσες σε βάρος της προσφεύγουσας παραβάσεις. Συγκεκριμένα, η συνοδεύουσα την προσβαλλόμενη πράξη, έκθεση ελέγχου είναι πλήρης, σαφής και επαρκώς αιτιολογημένη, βάσει δε αυτής, αποδεικνύονται με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, αφού εκθέτονται σ' αυτήν, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά και οι διαπιστώσεις, που αποδείχτηκαν από την ελεγκτική διαδικασία και συγκροτούν την αντικειμενική υπόσταση του συμπεράσματος (πορίσματος). Εν συνεχεία γίνεται υπαγωγή των παραβάσεων-πορισμάτων – διαπιστουμένων διαφορών αυτών στον εκάστοτε κανόνα δικαίου και ακολουθεί ο προσδιορισμός του αποτελέσματος (εισοδήματος και λοιπών φορολογιών), κατά συνέπεια αναπόδεικτος και αβάσιμος προκύπτει ο ισχυρισμός περί της αοριστίας – έλλειψης της αιτιολογίας και της μη εξειδίκευσης των διαπιστώσεων και πορίσματος, και πρέπει να απορριφθεί.

Ακόμα πρέπει να σημειωθεί ότι αλυσιτελώς η προσφεύγουσα επικαλείται έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλομένων πράξεων, διότι αυτές εκδόθηκαν επί τη βάσει της παρεπόμενης κρίσης ως λογιστικών διαφορών, των επίμαχων μερικώς εικονικών στοιχείων εκδοθέντων από το «.....» για τις χρήσεις 2001-2005 και από τον «.....» για τις χρήσεις 2001-2003 (Σ.τ.Ε. 1823/1994, 141/1993, 3727/1990), για τα οποία συντάχθηκε μεταξύ των άλλων από την Δ.Ο.Υ. η από έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ., στην συνέχεια της οποίας εκδόθηκαν οι με αρ./2015 ,/2015,/2015,/2015 και/2015 Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ, για τις οποίες η προσφεύγουσα κατέθεσε την με αρ. πρωτ./2015 δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής. Κατά συνέπεια η προσβαλλόμενη από την προσφεύγουσα έλλειψη αιτιολογίας είναι αβάσιμη καθώς εν προκειμένω αφορά κατ' ουσία ανεπιφύλακτα αποδεχθείσες και ως εκ τούτου μη αμφισβητούμενες παραβάσεις και βεβαίως της αιτιολόγησής τους.

Επί του 4^{ου} λόγου (παράγραφος 4.5 της προσφυγής)

Επειδή κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις το με αρ. σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013 καθώς και προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τις χρήσεις 2001,2002,2003,2004 και 2005, στο οποίο η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε, υποβάλλοντας το με αρ./2015 απαντητικό έγγραφο στο οποίο παρατέθηκαν όλες οι αντιρρήσεις της, οι οποίες και ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο, εξετάστηκαν και τα αποτελέσματα της εξέτασης αναφέρονται στις σελίδες 75 έως 79 της οικείας έκθεσης ελέγχου. Ακόμα λεκτέο είναι ότι, οι διαπιστώσεις αυτές (περί της εικονικότητας των στοιχείων) ήταν ήδη γνωστές στην προσφεύγουσα καθώς της είχαν ήδη κοινοποιηθεί από το ΣΔΟΕ οι με αρ./2014 και/2015 κλήσεις προς ακρόαση.

Επειδή το με αρ...../2015 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013 κρίνεται πλήρες ως προς το περιεχόμενό του για την στοιχειοθέτηση των καταλογισθέντων παραβάσεων και λογιστικών διαφορών, η δε προσφεύγουσα δεν εξειδικεύει ούτε τα «έγγραφα εκείνα, επί των οποίων ερείδονται οι ισχυρισμοί του ελέγχου» ... που «ελλείπει δε της ρητής αναφοράς δεν είχαμε την δυνατότητα να ζητήσουμε αντίγραφά τους» , ούτε εξειδικεύει τα πορίσματα που στηρίζονται σε ΟΥΣΙΩΔΗ στοιχεία και διαπιστώσεις τα οποία έλαβε μεν υπόψη του

ο έλεγχος προκειμένου να συγκροτήσει το πόρισμά του, πλην όμως δεν αναγράφονται στην έκθεση αλλά περιέχονται στα «έγγραφα» αυτά. Ακόμα όπως παραπάνω αναφέρθηκε η προσφεύγουσα τελούσε σε απόλυτη γνώση των αποδιδόμενων σε αυτή παραβάσεων για λήψη μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων και συνεπεία αυτού λογιστικών διαφορών (Σ.τ.Ε. 1823/1994, 141/1993, 3727/1990) τις οποίες ανεπιφύλακτα απεδέχθη με την με αρ. πρωτ./2015 δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής. Κατά συνέπεια αυτών ο ισχυρισμός αυτός προκύπτει αόριστος καθώς και νόμω και ουσία αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί.

Περαιτέρω, επειδή, το Σύνταγμα στο άρθρο 20 § 2 ορίζει ότι «2. Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του ».

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

Επειδή, με την απόφαση 3382/2010 της 7μελούς σύνθεσης του Συμβουλίου της Επικρατείας, έγινε δεκτό ότι για την ακύρωση της διοικητικής πράξης δεν αρκεί η εκ μέρους του διοικούμενου απλή επίκληση της παράβασης του δικαιώματος διοικητικής ακρόασης αλλά πρέπει να γίνεται (στην αίτηση ακυρώσεως ,προσφυγή , κ.λ.π.) και επίκληση κατά τρόπο **ειδικό και συγκεκριμένο της ύπαρξης κρίσιμων στοιχείων, τα οποία αν έθετε υπόψη της διοίκησης θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα.**

Επειδή, συνεπώς, επιπροσθέτως εν προκειμένω ουδέποτε προβλήθηκε από την προσφεύγουσα η ύπαρξη τέτοιων στοιχείων, καθίσταται σαφές ότι **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.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της
(.....)

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

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

Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης	2.670.899,82€
Φορολογητέα κέρδη βάσει αρχικού φύλλου ελέγχου	2.764.646,99€
Λογιστικές διαφορές συμπληρωματικού ελέγχου (προσβαλλόμενη πράξης)	54.999,99
Φορολογητέα κέρδη προσβαλλόμενης πράξης	2.819.646,98€

Μείον λογιστικές διαφορές που προτείνεται από την παρούσα εισήγηση να διαγραφούν	0.00
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας εισήγησης	2.819.646,98€

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

Διαφορά φόρου	19.249,99€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ανώτατο 120%)	23.099,99€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	42.349,98€

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ ΑΥΘΗΜΕΡΟΝ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

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).