



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 26/10/ 2018

Αριθμός Απόφασης 4504

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. 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.

στ. 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ Τ.Β' 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 29-05-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση, ΑΦΜ που έχει έδρα στηνκατά:

-Της υπ'αριθ. /18-04-2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7ν.4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α'ΠΑΤΡΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003

-Της υπ'αριθ. /18-04-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α'ΠΑΤΡΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003

-Της υπ'αριθ. /18-04-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α'ΠΑΤΡΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003

-Της υπ'αριθ. /18-04-2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 79 ν.4472/2017), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α'ΠΑΤΡΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α'ΠΑΤΡΩΝ των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29-05-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση με ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Α. Το ΠΕΚ Πατρών με την υπ'αριθ. /16-01-2006 εντολή ελέγχου, πραγματοποίησε τακτικό έλεγχο των φορολογικών υποθέσεων των ετών 2003 και 2004 της προσφεύγουσας επιχείρησης κατά το έτος 2006.

Στα πλαίσια του ελέγχου αυτού στάλθηκε το αριθ.πρωτ. /08-02-2006 δελτίο πληροφοριών προς την Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε.Ε Αθηνών ώστε να ελεγχθεί η νομιμότητα τριάντα ενός (31) τιμολογίων-δελτίων αποστολής συνολικής αξίας 101.749,21€ για συναλλαγές της ελεγχόμενης οντότητας, με την προμηθεύτρια επιχείρηση '..... με Α.Φ.Μ.: για το έτος 2003, με σημείωση περί του ότι, η προμηθεύτρια επιχείρηση έχει εκδώσει προς την προσφεύγουσα επιχείρηση εκατόν δέκα πέντε (115) τιμολόγια-δελτία αποστολής συνολικής αξίας τριακοσίων τριάντα μία χιλιάδων τριακοσίων είκοσι οκτώ ευρώ και δύο λεπτά (331.328,02€). Έως και το πέρας του τακτικού φορολογικού ελέγχου δεν είχε ληφθεί και δεν είχε τεθεί υπόψη του ελέγχου του Π.Ε.Κ. Πατρών, οποιοδήποτε συμπληρωματικό σχετικό στοιχείο με αποτέλεσμα να παραμένει η εκκρεμότητα και να διατηρείται

επιφύλαξη από την Υπηρεσία., όπως αυτή διατυπώνεται στις από 17-03-2006 εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ.

Β. Με το με αριθ.πρωτ./30.03.2007 έγγραφο του, το Π.Ε.Κ. Πατρών διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά λόγω αρμοδιότητας και τα υπόλοιπα ογδόντα τέσσερα (84) τιμολόγια-δελτία αποστολής των συναλλαγών της προσφεύγουσας επιχείρησης με την προμηθεύτρια επιχείρηση για το έτος 2003.

Γ. Με το με αριθ.πρωτ./15-01-2008 έγγραφο της, η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά διαβίβασε στο ΠΕΚ Πατρών, την έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. που αφορούσε την εκδότρια και προμηθεύτρια της προσφεύγουσας επιχείρησης, με Α.Φ.Μ.:, με έδρα στην οδό και υποκατάστημα στην Θέση, από την οποία προέκυπτε ότι: η ανωτέρω επιχείρηση, κατά το έτος 2003 έκδοσης των εκατόν δεκαπέντε πέντε(115) τιμολογίων- δελτίων αποστολής δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται σε αυτά και σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 όλα τα τιμολόγια-δελτία αποστολής(115) είναι εικονικά ως προς την συναλλαγή.

Δ. Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά εκδόθηκε η αριθ.πρωτ./23-01-2008 εντολή ελέγχου του Π.Ε.Κ. Πατρών για συμπληρωματικό έλεγχο κατά το έτος 2008, της διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12-2003(οικονομικό έτος 2004) της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Πέραν των ανωτέρω συνοπτικά καταγραφέντων διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, ο συμπληρωματικός έλεγχος: α) διαπίστωσε ότι τα παραπάνω ελεγχέντα εκατόν δεκαπέντε πέντε(115) τιμολόγια-δελτία αποστολής του εκδότη που είναι εικονικά ως προς την συναλλαγή, λήφθηκαν και καταχωρήθηκαν στα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης ως δαπάνες της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 συνολικής καθαρής αξίας 331.328,00€ πλέον ΦΠΑ 59.639,12€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12 παρ.1, 18 παρ.2 και παρ.9, 19 παρ.1 Κεφ. Α' εδάφ. β', Κεφ. Β' εδάφ. γ' του π.δ.186/1992(Κ.Β.Σ.) και β) κρίνει τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 της προσφεύγουσας επιχείρησης ως ανακριβή λόγω της λήψης των παραπάνω εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την συναλλαγή, βάσει της περ. γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του π.δ.186/1992(ΚΒΣ).

Ε. Ο συμπληρωματικός έλεγχος για το έτος 2003 συνέταξε, τις από 18/03/2008 εκθέσεις ελέγχου και ο προϊστάμενος του ΠΕΚ Πατρών εξέδωσε α) την υπ'αριθ./18.03.2008 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ, β) την υπ'αριθ./18-03-2008 Συμπληρωματική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α, γ) την υπ'αριθ./18-03-2008 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α

και δ) το υπ' αριθ. /18-03-2008 Συμπληρωματικό Φύλλο Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος..

Κατά των προαναφερόμενων πράξεων, ασκήθηκαν προσφυγές από την προσφεύγουσα και εκδόθηκαν οι υπ' αριθ. /2017, /2017 & /2017 αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Πατρών/Τμήμα Γ', σύμφωνα με τις οποίες το δικαστήριο ακύρωσε τις ανωτέρω πράξεις και ανέπεμψε την υπόθεση στην Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ **προκειμένου τα αρμόδια όργανα να ενεργήσουν τα νόμιμα ήτοι κλήση του προσφεύγοντα σε προηγούμενη ακρόαση.**

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, εξέδωσε την υπ' αριθ. /09-02-2018 εντολή ελέγχου για την επανάληψη της διαδικασίας, προκειμένου να τηρηθεί ο τύπος όπως ορίζουν οι ανωτέρω αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Πατρών. Επακολούθησε έλεγχος από τον ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ. ο οποίος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα στις 02-03-2018, την υπ' αριθ. /16-02-2018 κλήση προς ακρόαση άρθρου 6ν. 2690/99 και το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρο 28 Ν. 4174/2013, μαζί με τις αντίστοιχες προσωρινές πράξεις, προκειμένου εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών να υποβληθούν εγγράφως στην Δ.Ο.Υ. οι απόψεις ή διευκρινήσεις της επιχείρησης ως προς τα αποτελέσματα του ελέγχου προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα, στις 21-03-2018 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του, το υπόμνημα της προσφεύγουσας, εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 18-04-2018 εκθέσεις ελέγχου σε επανάληψη διαδικασίας:

1) Φορολογίας ΚΒΣ 2) Φορολογίας εισοδήματος, 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και 4) Πρόστιμο ΦΠΑ, με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

Κ.Β.Σ.

Την υπ' αριθμ. /18-04-2018 (..... /2018TAXIS) Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7§§3&5-ν.4337/2015) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2003, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 132.531,21€ (331.328,02€ x 40%=17.542,80€) διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της εκατόν δέκα πέντε (115) φορολογικά στοιχεία δαπανών (Τιμ.-Δ.Α.) τα οποία ήταν εικονικά ως προς την συναλλαγή, συνολικής καθαρής αξίας 331.328,00€ πλέον ΦΠΑ 59.639,12€, τα οποία εκδόθηκαν από την επιχείρηση, ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14,18§§§1,2,9&30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β' του Ν. 4337/2015, όπως

εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

- Την υπ' αριθμ. /18-04-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος και τέλη χαρτί/μου –εισφορά ΟΓΑ ποσού 265.080,50€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερη κύρωση (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) 233.164,81€, ήτοι συνολικού ποσού 498.245,31€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης της κρινόμενης χρήσης κρίθηκαν **ανακριβή** και συγκεκριμένα λόγω της λήψης των εκατόν δέκα πέντε (115) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 331.328,00€ .

Φ.Π.Α.

- Την υπ' αριθμ. /18-04-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, Φ.Π.Α. ποσού 106.181,81€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερη κύρωση (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) 93.397,52€, ήτοι συνολικού ποσού 199.579,33€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου (λόγω λήψης εκατόν δέκα πέντε (115) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 331.328,00€), τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης για την κρινόμενη χρήση κρίθηκαν **ανακριβή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92(Κ.Β.Σ.), τα ακαθάριστα έσοδα να προσδιοριστούν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Επίσης τα ακαθάριστα έσοδα ως προς το ΦΠΑ, προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000.

Για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η αξία και το ΦΠΑ των εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

- Την υπ' αριθ. /18-04-2018 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 79 ν.4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003, με την οποία επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 29.819,56€ (€59.639,12x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Α'ΠΑΤΡΩΝ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

-Ότι υπάρχει νομική πλημμέλεια των οριστικών πράξεων καταλογισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμων ΚΒΣ και ΦΠΑ, καθόσον δεν υφίστανται νέα συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία να επιτρέπουν τον επανέλεγχο στην περαιωθείσα με τακτικό έλεγχο χρήση 2003..

-Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

-Νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες οι πράξεις, γιατί εκδόθηκαν με την επωνυμία της Α.Ε., αντί της επωνυμίας

-Ότι είναι μη νόμιμη η εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού (ανακρίβεια) για το εισόδημα και για το ΦΠΑ.

Επειδή, τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου του ΠΕΚ Πατρών λόγω αρμοδιότητας, με το αρ. πρωτ./15-01-2008 έγγραφο της ΔΟ.Υ. ΦΑΕ Πειραιά με το οποίο διαβιβάστηκε η έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ίδιας Δ.Ο.Υ. που αφορούσε την χρήση 2003, η οποία είχε περαιωθεί με τακτικό έλεγχο και με επιφύλαξη ως προς την τυχών εικονικότητα των 115 τιμολογίων εκδόσεως της με Α.Φ.Μ.: που έλαβε η προσφεύγουσα. Τα νέα αυτά στοιχεία περιήλθαν μέσα στην πενταετία και εκδόθηκαν συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου και αποφάσεις προστίμων

Επειδή, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της **παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν.2523/97** ορίζεται ότι :
«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 φορολογικά 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ** « Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει »

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής

εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος. (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επιπροσθέτως και όλως επικουρικά επισημαίνεται ότι δεν προσκόμισε αναταποδεικτικώς στοιχεία τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν τις διαφορές από τις οικίες συναλλαγές.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 24-02-2004 έκθεση τακτικού ελέγχου ΚΒΣ του ΠΕΚ ΠΑΤΡΩΝ και στην από 18-04-2018 έκθεση ελέγχου γραφείου ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992 ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ. Α'ΠΑΤΡΩΝ, για τον εκδότη, ΑΦΜ που αποτελούν νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

«.....κατά την σύσταση της στο έτος 1994 ως έδρα είχε αρχικά τον Δήμο Πειραιά και στη συνέχεια τον Δήμο Νικαίας (.....) ενώ η οδός δεν αναφέρεται σε κανένα έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά. Για το υποκατάστημα στην Θέση δηλώθηκε με την αριθ./21-06-1999 δήλωση στο μητρώο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά διακοπή της λειτουργίας του στις 15/06/1999.

- Η ανωτέρω επιχείρηση έχει κηρυχτεί σε κατάσταση πτώχευσης με την αριθ./29-11-2001 Απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Πειραιά. Με την αριθ./30-05-2002 Απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Πειραιά κηρύχθηκε η παύση των εργασιών της επιχείρησης και τα περιουσιακά της στοιχεία εκποιήθηκαν με αναγκαστικό πλειστηριασμό το δε εκπλειστηρίασμα διανεμήθηκε στους αναγγελλθέντες δανειστές.

- Σε ορισμένα από τα τιμολόγια συναλλαγών έχει γίνει σήμανση με αριθμούς ΕΑΦΔΣΣ που ανήκουν σε διάφορες εταιρείες. Από σχετικές απαντήσεις των Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης και ΙΗ' Αθηνών δεν προκύπτει συναλλαγή των επιχειρήσεων αρμοδιότητας τους με την επιχείρηση

- Η ανωτέρω επιχείρηση, εκδότης των εξετασμένων εκατόν δεκαπέντε πέντε (115) τιμολογίων αποστολής, δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α, παρακρατούμενων φόρων κλπ φορολογιών, για των ετών 2000, 2001, 2002 και 2003.

- Από τις παραπάνω διαπιστώσεις προκύπτει ότι η ανωτέρω επιχείρηση, κατά το χρόνο έκδοσης των εξετασμένων εκατόν δεκαπέντε πέντε(115) τιμολογίων- δελτίων αποστολής δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται σε αυτά και σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 όλα τα τιμολόγια-δελτία αποστολής(115) είναι εικονικά ως προς την συναλλαγή.....»

και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καθώς η εκδóτρια εταιρεία εμφανίζεται φορολογικά συνεπής στις κρινόμενες χρήσεις, είναι αβάσιμοι.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 14-07-2008 έκθεση συμπληρωματικού ελέγχου ΚΒΣ του ΠΕΚ ΠΑΤΡΩΝ και στην από 18-04-2018 έκθεση ελέγχου γραφείου ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992 ΚΒΣ) της Δ.Ο.Υ. Α'ΠΑΤΡΩΝ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά για την κρινόμενη χρήση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των:

1) Άρθρο 36 παρ. 2 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

2. «Για κάθε υποκείμενο στον φόρο χρησιμοποιείται ο μοναδικός αριθμός φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α.), ο οποίος χορηγείται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).».

2) Άρθρο 21 παρ 11&13 του Ν.2810/2000 ορίζεται ότι:

11. Δευτεροβάθμια ή τριτοβάθμια Α.Σ.Ο. μπορεί να μετατραπεί σε Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.) ή Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.). Η μετατροπή γίνεται με Απόφαση της γενικής συνέλευσης, που λαμβάνεται με την εξαιρετική Απαρτία και πλειοψηφία που ορίζεται στις παραγράφους 3 και 2 των άρθρων 11 και 12, αντίστοιχα, του νόμου αυτού.

«Είναι δυνατή η εισφορά ενός ή περισσότερων κλάδων ή τμημάτων λειτουργούσας Α.Σ.Ο., οποιασδήποτε βαθμίδας σε λειτουργούσα ή συνιστώμενη Συνεταιριστική Ανώνυμη Εταιρεία ή Συνεταιριστική Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης, με Απόφαση της γενικής Συνέλευσης της Α.Σ.Ο., η οποία λαμβάνεται επίσης με την εξαιρετική Απαρτία και πλειοψηφία που ορίζεται στις παραγράφους 3 και 2 των άρθρων 11 και 12 αντίστοιχα, όπως ισχύουν. Στην περίπτωση αυτή είναι δυνατή και η εισφορά περιουσιακών στοιχείων για τα οποία δόθηκε επιχορήγηση από τους εκάστοτε ισχύοντες αναπτυξιακούς νόμους με την προβλεπόμενη από αυτούς διαδικασία. Οι ρυθμίσεις των παραγράφων 3 και 4, καθώς και της παραγράφου 11 περίπτωση iii υποπερίπτωση (α) εδάφιο 1, του άρθρου 11 του Ν. 2601/1998, δεν εφαρμόζονται και στην περίπτωση της μεταβίβασης πάγιων στοιχείων, για τα οποία δόθηκε επιχορήγηση από τον εν λόγω νόμο, η οποία γίνεται με την εισφορά ενός ή περισσότερων κλάδων ή τμημάτων λειτουργούσας Αγροτικής Συνεταιριστικής οργάνωσης (Α.Σ.Ο.) σε λειτουργούσα ή συνιστώμενη Συνεταιριστική Ανώνυμη Εταιρεία ή Συνεταιριστική Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης. »

13. « Οι διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920 εφαρμόζονται συμπληρωματικά για θέματα που δεν ρυθμίζονται με το άρθρο αυτό. Οι διατάξεις των αναπτυξιακών νόμων που ρυθμίζουν θέματα του άρθρου αυτού εφαρμόζονται αναλόγως. »

3) Άρθρο 10 παρ 11 περ. γ' & 11 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«γ. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ορίζονται ο τρόπος, ο χρόνος, η διαδικασία υποβολής της δήλωσης εγγραφής και έναρξης στο φορολογικό μητρώο, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των παραγράφων 1α και 1β του παρόντος. Με όμοια απόφαση μπορεί να ορίζονται άλλες κατηγορίες προσώπων για τις οποίες απαιτείται εγγραφή στο φορολογικό μητρώο καθώς και επιπλέον στοιχεία τα οποία πρέπει να δηλώνονται από τον φορολογούμενο με τη δήλωση εγγραφής και έναρξης, πέραν των αναφερόμενων στις παραγράφους 1α και 1β.

Με την εγγραφή η Φορολογική Διοίκηση αποδίδει μοναδικό Αριθμό Φορολογικού Μητρώου σε κάθε φορολογούμενο κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο. »

4) Άρθρο 11 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

1. « Η Φορολογική Διοίκηση αποδίδει μοναδικό Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) σε κάθε φορολογούμενο».

.....
και σύμφωνα με την απόφαση ΠΟΛ 1006 στο άρθρο 1. ορίζεται ότι:

«1. Σε κάθε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό ή νομική οντότητα όπως αυτό ορίζεται στο άρθρο 3 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.) Ν. 4174/2013 (170/Α') ημεδαπό ή αλλοδαπό, που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου ή να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου σύμφωνα με τη φορολογική διαδικασία ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα αυτού, αποδίδεται από τη φορολογική διοίκηση ενιαίος και μοναδικός Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) ανεξάρτητα του αριθμού των εγκαταστάσεων (υποκαταστημάτων, γραφείων, αποθηκών) που διαθέτει εντός και εκτός της Ελληνικής Επικράτειας, προκειμένου να εγγραφεί στο Φορολογικό Μητρώο. »

4) Άρθρο 9 παρ. 2 του Ν.4548/2018 ορίζεται ότι:

2. « Η τροποποίηση του καταστατικού, η μετατροπή εταιρείας άλλης μορφής σε ανώνυμη εταιρεία και αντίστροφα, η λύση της ανώνυμης εταιρείας ύστερα από απόφαση της γενικής συνέλευσης και η αναβίωσή της και κάθε άλλος μετασχηματισμός εγκρίνονται ύστερα από τη διενέργεια ελέγχου νομιμότητας από την Περιφερειακή Ενότητα της έδρας της εταιρείας, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος και του ν. 3419/2005 (Α 297). Ο έλεγχος νομιμότητας περιορίζεται στην τήρηση των διατάξεων του παρόντος νόμου, του καταστατικού και των διατάξεων του ν. 3419/2005 και αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για τη διενέργεια της καταχώρισης και την πραγματοποίηση της δημοσιότητας από την αρμόδια υπηρεσία Γ.Ε.ΜΗ.. Σε περίπτωση μεταβολών των καταχωρίσεων της εταιρείας στο Γ.Ε.ΜΗ., που δεν εμπίπτουν του πρώτου εδαφίου της παρούσας παραγράφου, όπως, ενδεικτικά, μεταβολών στην εκπροσώπηση της εταιρείας ή δηλώσεων προσαρμογής του καταστατικού, κατά την έννοια της παραγράφου 4 του άρθρου 4, η αρμόδια υπηρεσία Γ.Ε.ΜΗ. προβαίνει σε τυπικό έλεγχο (έλεγχος πληρότητας) του άρθρου 7 του ν. 3419/2005 των υποβληθέντων εγγράφων. Ως τυπικός έλεγχος (έλεγχος πληρότητας) νοείται η διαπίστωση ότι τα υποβαλλόμενα έγγραφα είναι πλήρη και ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις του νόμου, χωρίς έλεγχο του περιεχομένου τους. »

Στην προκείμενη περίπτωση, η προκύπτουσα οντότητα-επιχείρηση αποτελεί συνέχεια της μετατραπείσας επιχείρησης όσον αφορά τα ενοχικά και τα εμπράγματα δικαιώματα και τις αντίστοιχες υποχρεώσεις της, αφού: α) από τη νομική πλευρά του ζητήματος απλώς μετασχηματίστηκε ο νομικός της τύπος και β) από τη φορολογική πλευρά του ζητήματος διατήρησε τον ίδιο μοναδικό αριθμό φορολογικού μητρώου: και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσα απορρίπτεται.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/92 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,
.....

ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 10 και της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου ή δεν καταχωρεί τις συναλλαγές ή καταχωρεί σ' 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..... »

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 περ. γ' υποπερ. α',β' του ν. 2238/1994, όπως προστέθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 10παρ.1 περ. α'β' του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ 253/14-12-2004) και ισχύει από την δημοσίευση αυτού ήτοι 14-12-2004, ορίζεται ότι:

«Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,
.....

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 5% της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό 8%, εάν το ποσό υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.

Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 32 παρ. 2 του Ν. 2238/94** ορίζεται ότι:

«2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών.

β).....

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

δ).....

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού

εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)».

Επειδή, στην περίπτωση δ' του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α. 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 σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τη δήλωση αυτή, από την οποία αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

2. Σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, για τον οποίο προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων β', γ', και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35, το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να ασκηθεί, εφόσον αυτός κατέχει δικαιολογητικά σχετικά με την πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης από τον εγκαταστημένο στο εξωτερικό υποκείμενο στο φόρο και αποδεικτικό καταβολής του φόρου.....»

Επειδή, στις παραγρ. 1 & 3 του άρθρου 48 του Ν. 2859/00 περί Φ.Π.Α. ορίζεται ότι :

«1. Η Επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

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, συνεπεία των ανωτέρω διατάξεων και των παραβάσεων και συγκεκριμένα στην λήψη εκατόν δέκα πέντε (115) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 331.328,02€, (τα δηλωθέντα συνολικά ακαθάριστα έσοδα είναι 3.232.427,47€, η καθαρή αξία των εκατόν δέκα πέντε (115) επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία έλαβε η επιχείρηση είναι 331.328,02€ που αντιστοιχεί σε ποσοστό 10,25% των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων), τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/92.

Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 περιπτ. γ' του Ν. 2238/94 και τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Επίσης οι εκροές ως προς το ΦΠΑ, προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000.

Για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η αξία και το ΦΠΑ των εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000

και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 14-07-2008 εκθέσεις συμπληρωματικού ελέγχου του ΠΕΚ ΠΑΤΡΩΝ, και στις από 18-04-2018 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ σε επανάληψη διαδικασίας, επί τις οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, 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 αριθμ. πρωτ. /25-05-2018 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

A) Ως προς τα πρόστιμα Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2003

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού: 132.531,21€ (331.328,02€x40%).

B) Ως προς την φορολογία εισοδήματος

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2004
Διαφορά φόρου εισοδήματος	265.080,50€,
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	233.164,81€,
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	498.245,31€.

Γ) Φ.Π.Α.

ΧΡΗΣΗ	2003
Διαφορά φόρου	106.181,81
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	93.397,52
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	199.579,33

Δ) Πρόστιμα Φ.Π.Α (άρθρο 79 ν.4472/2017)

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2003

Πρόστιμο άρθρου 79 Ν.4472/2017 ποσού: 29.819,56€(29.819,56x50%)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Επανεξέτασης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.