



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 16/05/ 2018

Αριθμός Απόφασης 2433

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 **16-01-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία “”, ΑΦΜ που έχει έδρα στην , επί της οδού αρ. κατά:
- Της υπ’ αριθ.//**2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ’ΑΘΗΝΩΝ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008
 - Της υπ’ αριθ.//**2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ’ΑΘΗΝΩΝ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009
 - Της υπ’ αριθ.//**2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ’ΑΘΗΝΩΝ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008
 - Της υπ’ αριθ.//**2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ’ΑΘΗΝΩΝ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009
 - Τον υπ’ αριθ.//**2017** Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ’ΑΘΗΝΩΝ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008
 - Τον υπ’ αριθ.//**2017** Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ’ΑΘΗΝΩΝ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009
- και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ’ΑΘΗΝΩΝ των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16-01-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία “”, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ.ΙΖ’ΑΘΗΝΩΝ εξέδωσε την υπ’ αριθ//2016 εντολή ελέγχου προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος (λόγω λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων) στην προσφεύγουσα επιχείρηση, Με την ολοκλήρωση του ελέγχου, εκδόθηκαν οι α) υπ’ αριθμ.//2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 β) υπ’ αριθμ.//2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, γ) υπ’ αριθμ.//2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12-2008, δ) υπ’ αριθμ.//2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου

01/01-31/12-2009, ε) υπ' αριθμ./2016 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12-2008 και στ) υπ' αριθμ./2016 οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12-2009 οι οποίες και κοινοποιήθηκαν στην ελεγχόμενη επιχείρηση στις 14-12-2016 για πρώτη φορά και κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ 1006/2017 κοινοποιήθηκαν ξανά στις 17-02-2017 για δεύτερη φορά.

Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε την με αριθμ. πρωτ/12-01-2017 ενδικοφανή προσφυγή προς την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών με την οποία μεταξύ των άλλων αναφέρει ότι επειδή οι ανωτέρω εκδοθείσες οριστικές πράξεις, επιδόθηκαν σε αυτήν την 14-12-2016 και επειδή ο νόμος 4446/2016 κατατέθηκε στην βουλή στις 12-12-2016, της στέρησαν το δικαίωμα να χρησιμοποιήσει τις ευεργετικές διατάξεις του ανωτέρω νόμου, και για αυτό ζητά να διαγραφεί το σύνολο των φόρων και των προστίμων που της επιβλήθηκε.

Η Διεύθυνση επίλυσης Διαφορών εξέδωσε την με αριθμό/12-05-2017 απόφαση με την οποία έγιναν δεκτοί οι λόγοι της ενδικοφανούς προσφυγής και συγκεκριμένα:

1) **Την ακύρωση:** α) της υπ αριθμ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009, β) της υπ αριθμ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικ. έτους 2010, γ) της υπ αριθμ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, δ) της υπ αριθμ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, ε) του υπ αριθμ./2016 οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 και στ) του υπ αριθμ./2016 οριστικού προσδιορισμού προστίμου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΙΖ ΑΘΗΝΩΝ, για λόγους τυπικής πλημμέλειας και

2) **Την χορήγηση** δυνατότητας υπαγωγής της προσφεύγουσας επιχείρησης στις διατάξεις των άρθρων 57-61 του ν. 4446/2016 εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δέκα (10) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της παρούσας απόφασης. Στην περίπτωση μη υπαγωγής εφαρμόζονται οι διατάξεις και οδηγίες περί επανέκδοσης και κοινοποίησης των πράξεων που ακυρώνονται λόγω τυπικής πλημμέλειας.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με το με αριθμό πρωτ./2017 έγγραφο υπόμνημα που κατέθεσε στην Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, αφενός μεν δηλώνει ότι δεν σκοπεύει να υποβάλλει δηλώσεις σύμφωνα με τον ν 4446/2016 και αφετέρου δε ζητάει να μην εκδοθούν ξανά από την Δ.Ο.Υ. οι ίδιες πράξεις.

Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ με βάσει την υπ' αριθ./2017 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

α) Την υπ' αριθμ./2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, οικ. έτους 2009, με την οποία

επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 19.391,19 €, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 23.269,43 €, ήτοι συνολικό ποσό 42.660,62 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008, κρίθηκαν από τον έλεγχο **ανεπαρκή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και τα αποτελέσματα αυτής (καθαρά κέρδη) προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/94.

β) Την υπ' αριθμ./2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, οικ. έτους 2010, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 8.721,33 €, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 10.465,60 €, ήτοι συνολικό ποσό **19.186,93 €**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009, κρίθηκαν από τον έλεγχο **ανεπαρκή** λόγω λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και τα αποτελέσματα αυτής (καθαρά κέρδη) προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94.

γ) Την υπ' αριθμ./2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος προστιθέμενης αξίας 17.004,05 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 20.404,86 €, ήτοι συνολικό ποσό 37.408,91 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι λόγω λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 89.495,00 ευρώ με αναλογούντα ΦΠΑ 17.004,05€, δεν είναι δυνατή η άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του φόρου που αναλογεί στα εν λόγω φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

δ) Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος προστιθέμενης αξίας 11.349,11€ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 13.618,93 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό 24.968,04 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι λόγω λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 29.835,00 ευρώ με αναλογούντα ΦΠΑ 5.668,65€, δεν είναι δυνατή η άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του φόρου που αναλογεί στα εν λόγω φορολογικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000, και συνεπεία αυτού ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο της 31.12.2009 ποσού 5.680,46€.

ε) Τον υπ' αριθμ./2017 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ.2 του ν.4174/2013, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 34 του ν.2859/2000, ποσού 8.502,02 €.

Η ως άνω παράβαση καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση, στην εν λόγω διαχειριστική περίοδο ως λήπτης εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ποσού 17.004,05€ .

στ) Τον υπ' αριθμ./2017 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ.2 του ν.4174/2013, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 34 του ν.2859/2000 ποσού 2.834,32 €.

Η ως άνω παράβαση καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, στην εν λόγω διαχειριστική περίοδο ως λήπτης εικονικών ως προς το πρόσωπο φορολογικών στοιχείων διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ποσού 5.668,65 € .

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

- Ότι εκδόθηκε απόφαση αθωωτική με αριθ./2016 από το Ζ' Μ/μελές Πλημ/κείο Αθηνών.
- Ότι η συναλλαγή ήταν πραγματική, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα του εν λόγω συναλλαγής και ότι τελούσε σε καλή πίστη.
- Περί ανεπαρκούς-πλημμελούς αιτιολογίας, αοριστίας έκθεσης ελέγχου.
- Αδικοιολόγητη προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων εκ πωλήσεων και παράνομη φορολόγηση αυτών στο ΦΠΑ αντίθετα με τις κοινοτικές οδηγίες.

Επειδή, με το υπ' αριθ. ΔΕΔ.....ΕΞ2018ΕΜΠ/2018 έγγραφο μας, ζητήσαμε από την προσφεύγουσα επιχείρηση να μας προσκομίσει, α) την απόφαση με αριθ./2016 του Ζ' Μ/μελές Πλημ/κείου Αθηνών και β) βεβαίωση δικαστηρίου, αν η απόφαση είναι αμετάκλητη.

Ο εκπρόσωπος της προσφεύγουσας επιχείρησης προσκόμισε στην υπηρεσία μας το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2018/2018 υπόμνημα, με επισυναπτόμενο απόσπασμα της υπ' αριθμ./2016 απόφασης του Ζ' Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Αθηνών, όπου αναφέρεται κατά λέξη «Κηρύσσει αυτούς αθώους για την πράξη που τους αποδίδεται την

παράβαση Αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη από κοινού και κατ' εξακολούθηση που έγινε στην Αθήνα από 2008 και 2009».

Πέραν των ανωτέρω, δεν αποδεικνύεται εάν η απόφαση έχει καταστεί αμετάκλητη, όπως απαιτεί η διάταξη, ούτε εάν η αθώωση των κατηγορουμένων οφείλεται σε λόγο τυπικό ή ουσιαστικό, σε έλλειψη στοιχείων της αντικειμενικής ή υποκειμενικής υπόστασης που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης, ώστε να καταλήξει κανείς σε ασφαλές συμπέρασμα περί εφαρμογής ή μη της ανωτέρω διάταξης και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

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 συναλλακτικώς 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 ικανά 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 πραγματοποιήσεώς 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).

Στην προκειμένη περίπτωση, στην από 14-02-2013 έκθεση ελέγχου –επεξεργασίας (εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ –Περιφερειακή Δ/ση Αττική, για την εκδότρια ατομική επιχείρηση “ ” -ΑΦΜ, που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας και ειδικότερα:

«.....ότι ουδέποτε άσκησε πραγματική δραστηριότητα για τους πιο κάτω λόγους:

1) Σύμφωνα με την υπεύθυνη δήλωση της ιδιοκτήτριας του ακινήτου που μισθώθηκε ως έδρα της επιχείρησής του, η μίσθωση ξεκίνησε στις 01-10-2008 και παρέμεινε έως και στις 17-12-2008.

Παρόλα αυτά και ενώ δεν είχε επαγγελματική έδρα, συνέχισε να εκδίδει προς διάφορους λήπτες παραστατικά φορολογικά στοιχεία, από την φερόμενη επαγγελματική έδρα, που σαφώς αφορούσαν ανύπαρκτες συναλλαγές

2) Οι δηλώσεις που υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. είναι αναληθείς αφού δεν ανταποκρίνονται στη συναλλακτική του δραστηριότητα, δεδομένου ότι ενώ δηλώνει αγορές εμπορευμάτων, δεν έχει δηλωθεί ως πελάτης από άλλους επιτηδευματίες, όπερ σημαίνει ότι ουδέποτε πραγματοποίησε αγορές.

3) Τέλος αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι μετά την επίδοση προσκλήσεων από τη Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων και συγκεκριμένα στις 23-07-2009, στις 27-07-2009 και στις 21-09-2009, όπου δεν βρέθηκε να λειτουργεί επιχείρηση στην οδό, σαφέστατα προς αποφυγή του ελέγχου και συνεπεία αυτού, υπέβαλε δήλωση απώλειας των βιβλίων και στοιχείων στις 3-2-2010 συνοδευόμενη από ακριβές φωτοαντίγραφο βιβλίου συμβάντων του τμήματος ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ - ΑΤΤΙΚΗΣ, αριθ. Πρωτοκόλλου/2010. Επομένως πρόθεση του ήταν να θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τα οποία να χρησιμοποιήσει για την έκδοση εικονικών τέτοιων, αφού με την έκδοση τους καρπώνεται τουλάχιστον την αξία του Φ.Π.Α. ή μέρος αυτής από τους λήπτες των στοιχείων, οι δε λήπτες έχουν πολλαπλό όφελος αφού καταχωρώντας τα στα τηρούμενα βιβλία, εκπίπτουν τον αναγραφόμενο Φ.Π.Α. ενώ ταυτόχρονα μειώνουν τα καθαρά τους κέρδη, ζημιώνοντας το Ελληνικό Δημόσιο.

Ακολούθως μέσω της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων (Γ.Γ.Π.Σ.) Δ30, Τμήμα ΣΤ' τυπώθηκαν καταστάσεις που περιλαμβάνουν τους επιτηδευματίες οι οποίοι έλαβαν παραστατικά φορολογικά στοιχεία από τον, προκειμένου να διενεργηθούν διασταυρωτικοί έλεγχοι.

Επειδή μεταξύ αυτών περιλαμβανόταν και η επιχείρηση "....." με ΑΦΜ

Στις 7/6/2012 κλιμάκιο της Υπηρεσίας του ΣΔΟΕ διενήργησε έλεγχο στην έδρα της ανωτέρω επιχείρησης, με την υπ' αριθμ. /2012 εντολή.

Κατά τη διάρκεια του ελέγχου, κατασχέθηκαν επίσημα στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης με εκδότη τον, με Α.Φ.Μ.: με την υπ' αριθ. έκθεση κατάσχεσης και συγκεκριμένα.

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1.	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	.../1-12-2008	9.150,00	1.738,50
2.	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ	.../28-11-2008	0	0
3.	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	.../2-12-2008	11.732,00	2.229,08
4.	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ	.../1-12-2008	0	0
5.	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	.../9-12-2008	9.225,00	1.752,75
6.	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	.../10-12-2008	9.478,00	1.800,82
7.	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	.../11-12-2008	10.000,00	1.900,00
8.	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	.../12-12-2008	10.610,00	2.015,90
9.	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	.../13-12-2008	10.500,00	1.995,00
10.	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	.../14-12-2008	10.000,00	1.900,00
11.	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	.../15-12-2008	8.800,00	1.672,00
12.	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	.../12-4-2009	12.350,00	2.346,50
13.	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ	.../10-4-2009	0	0
14.	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	.../10-6-2009	5.665,00	1.076,35
15.	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ	.../25-5-2009	0	0
16.	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ - ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	.../26-6-2009	11.820,00	2.245,80

Στα ως άνω κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία περιγράφονται συναλλαγές της προσφεύγουσας με τον “.....” και συγκεκριμένα αγορά εργαλείων και μηχανών, καθώς επίσης και παροχή υπηρεσιών για ανακαίνιση του καταστήματος.

Κατά τον έλεγχο του ΣΔΟΕ, διαπιστώθηκε ότι στο χώρο της επιχείρησης υπήρχαν εργαλεία και μηχανήματα απαραίτητα για την άσκηση της δραστηριότητας, όμως είναι αδύνατος ο αντιπαραβολικός έλεγχος μεταξύ των αναγραφόμενων στα υπό κρίση παραστατικά και των παγίων της επιχείρησης, αφού σε κανένα παραστατικό στοιχείο εκτός του τύπου, δεν υπάρχει κάποιο άλλο διακριτικό των εμπορευμάτων, όπως σειριακός αριθμός(serial number) ή οτιδήποτε άλλο που να κάνει εφικτό τον έλεγχο.

Όσο αφορά τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που αναφέρονται σε εργασίες ανακαίνισης, μετά την παρέλευση τόσο μεγάλου χρονικού διαστήματος(από την πραγματοποίησή τους μέχρι την ημερομηνία του ελέγχου), είναι αδύνατο να προσδιορισθεί η παλαιότητα των εργαλείων.

Συνεκτιμώντας λοιπόν όλα τα ανωτέρω οι υπογράφωντες αδυνατούν να τεκμηριώσουν εικονικότητα των συναλλαγών. Εφ’ όσον όμως αναλυτικά αναφέρθηκαν, προκύπτει ότι ο ουδέποτε άσκησε δραστηριότητα, οι δε περιγραφόμενες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν από πρόσωπο άσχετο με τον και τα υπό κρίση παραστατικά φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη.....».

έτσι, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καθώς η εκδότρια επιχείρηση εμφανίζεται φορολογικά συνεπής στην κρινόμενη χρήση, είναι αβάσιμος.

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ Πόρισμα Ελέγχου ” στην από 14-02-2013 έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας (εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ –Περιφερειακή Δ/ση Αττικής αναφέρεται ότι : «.....η προσφεύγουσα επιχείρηση ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της παραστατικά φορολογικά στοιχεία, τα οποία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, ανά χρήση ως ακολούθως.

Χρήση 2008. Εννέα (9) στοιχεία.

Χρήση 2009. Τρία (3) στοιχεία.....».

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, καθόσον στην έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται αιτιολογία των πραγματικών και νομικών λόγων, που οδήγησαν τη Διοίκηση στην απόφαση της και παράθεση των κριτηρίων βάσει των οποίων άσκησε η Διοίκηση τη διακριτική της ευχέρεια, ενώ κατά την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, όταν τα πρόσωπα είναι υπαρκτά, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της για εικονικότητα έκδοσης και λήψης στοιχείων.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 14-02-2013 έκθεση ελέγχου –επεξεργασίας (εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ –Περιφερειακή Δ/νση Αττικής, 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 ως προς το πρόσωπο του εκδότη για τις κρινόμενες χρήσεις.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση στην προσβαλλόμενη πράξη **δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία**, καθόσον, στην από 14-02-2013 έκθεση ελέγχου –επεξεργασίας (εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ –Περιφερειακή Δ/νση Αττικής, αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου σε κάθε Πράξη Επιβολής Προστίμου περιέχει στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία.(**ΣΤΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001**). Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλόμενου γι' αυτή πρόστιμο, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της κάθε πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. **ΣΤΕ 5339/1995, ΣΤΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣΤΕ 115'/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣΤΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218.**

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της κάθε πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (**ΣΤΕ 949,950/2012**), η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣΤΕ 2695/1993**), στην κάθε πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (**ΣΤΕ 962/2012**), και επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται, καθόσον η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και γίνεται σαφές ότι πρόκειται για λήπτρια εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 30 παρ. 3 του ΠΔ 186/92** ορίζεται ότι:

«**3.** Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) *δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου ή το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών ή το βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής που ορίζεται από την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού,*»

β) *τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται,*

γ) *λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας,.....»*

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 της λήψης και καταχώρησης των εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, ήτοι για την χρήση 2008, [(η αξία εικονικών στοιχείων/ακαθάριστα έσοδα) $\times 100 = 89.495,00 / 188.041,41 \times 100 = 47,59\%$] και για την χρήση 2009, [(η αξία εικονικών στοιχείων/ακαθάριστα έσοδα) $\times 100 = 29.835,00 / 232.945,63 \times 100 = 12,80\%$], τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανεπαρκή 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 και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

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, εν προκειμένω ο έλεγχος για τις κρινόμενες χρήσεις, προέβη, στον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000, καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανεπαρκή λαμβάνοντας υπόψη και τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά προσδιορίστηκαν στην

φορολογία εισοδήματος. Για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή για την έκπτωση η αξία και το ΦΠΑ των εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000 και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Επειδή, στην παράγραφο 2περ. δ' του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι :

«δ) 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 πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

Στην προκείμενη περίπτωση η προσφεύγουσα διενήργησε έκπτωση του φόρου για τις κρινόμενες χρήσεις, με βάση τα εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «1) Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση», με τις διατάξεις του **άρθρου 59§2** του ίδιου νόμου ότι: «2. Σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς δήλωσης παρακρατούμενου φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς του φόρου.» και με τις διατάξεις του **άρθρου 53** του ίδιου νόμου, ότι: «1) Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση και με τις διατάξεις του άρθρου **72§17 του ίδιου νόμου**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από 01/01/2018 με τις διατάξεις του άρθρου **49§1** του **ν. 4509/2017 (Α' 201)** ότι: «Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του

παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Με τις δε διατάξεις του άρθρου **49§2 του ν. 4509/2017** (Α' 201) ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο», και με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ 1003/2018** με την οποία δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης, αναφέρεται μεταξύ των άλλων ότι: «επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του ΣΤΕ»

Επειδή, από τα ως άνω αναφερθέντα προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από την 01/01/2018, κατά την έκδοση των αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου **49 §§ 1 και 2 του ν. 4509/2017**, σε κάθε υπόθεση, ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Επειδή, ωστόσο, κατά γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.τ.Ε. 424/2006, 4202/1986, 2340/1987). Διότι τούτο θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό. Ως εκ τούτου, παρόλο που κατ' ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των επίμαχων διατάξεων, το ύψος του χρεωστικού υπολοίπου ανέρχεται σε 16.992,24€, θα πρέπει, σύμφωνα με την αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης της προσφεύγουσας, να περιοριστεί στο ποσό του 11.349,11€, που δυνάμει της προσβαλλόμενης υπ' αριθ...../2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, καταλογίζεται στην προσφεύγουσα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 14-12-2013 Έκθεση Ελέγχου –Επεξεργασίας (εφαρμογής διατάξεων ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ)του Σ.Δ.Ο.Ε. –Περιφερειακή Δ/ση Αττικής και στην συνέχεια στις από 28-12-2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ΑΘΗΝΩΝ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνεται 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 **μερική αποδοχή**, της με αριθμ. πρωτ./16-01-2018 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση “.....” με ΑΦΜ

Α) την **επικύρωση** των κατωτέρω Πράξεων:

- Τον υπ’αριθμ...../2017 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008.
- Τον υπ’αριθμ...../2017 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2009.

Β) Την **τροποποίηση** των κατωτέρω Πράξεων:

- Της υπ’αριθμ...../2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ, οικ. έτους 2009,
- Της υπ’αριθμ...../2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ, οικ. έτους 2010, ως προς την προσαύξηση.
- Της υπ’αριθμ...../2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008.
- Της υπ’αριθμ...../2017 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2009, λόγω εσφαλμένης εκκαθάρισης. .

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

Πρόστιμα Φ.Π.Α

Διαχειριστική περίοδος 31/03/2005-31/12/2008

Πρόστιμο ΦΠΑ ποσού:8.502,02€(€17.004,05x50%) .

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2009

Πρόστιμο ΦΠΑ ποσού: 2,834,32€(€5.668,65x50%) .

Ως προς το Εισόδημα

Μετά τα παραπάνω, ο φόρος εισοδήματος και η Οριστική φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης, με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως ακολούθως:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2008 - 31/12/2008	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική Φορ/κή υποχρέωση
Ποσό φορολογητέου εισοδήματος (κέρδη)	17.464,84 €	114.420,81 €	114.420,81 €	96.955,97 €
Φόρος που αναλογεί με συντελεστή 20%	3.492,97 €	22.884,16 €	22.884,16 €	19.391,19 €
Μείον: Φόρος που προκαταβλήθηκε	1.696,50 €	1.696,50 €	1.696,50 €	
Φόρος που παρακρατήθηκε	53,71 €	53,71 €	53,71 €	
Φόρος που καταβλήθηκε με την απόφαση				
Σ ύ ν ο λ ο	1.750,21 €	21.133,95 €	21.133,95 €	19.391,19 €
Πλεον Προκαταβολή Φόρου	1.867,42 €	1.867,42 €	1.867,42 €	
Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου				
Πρόσθ.φόρος ανακρίβειας αρ. 1 & 2 ν.2523/97 120,00%		23.269,43 €		
Πρόσθ.φόρος ανακρίβειας αρθ.58 ν.4174/2013 50,00%			9.695,60 €	9.695,60 €
Τόκοι εκπροθ.καταβολής αρθ.53 ν.4174/2014 (ήτοι 53 μήνες x 0,73% ανά μήνα) 38,69%			7.502,45 €	7.502,45 €
Καταλογιζόμενο ποσό	3.610,18 €	46.270,80 €	40.199,42 €	36.589,24 €

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2009 - 31/12/2009	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική Φορ/κή υποχρέωση
Ποσό φορολογητέου εισοδήματος (κέρδη)	21.711,46 €	65.318,10 €	65.318,10 €	43.606,64 €
Φόρος που αναλογεί με συντελεστή 20%	4.342,29 €	13.063,62 €	13.063,62 €	8.721,33 €
Μείον: Φόρος που προκαταβλήθηκε	1.867,42 €	1.867,42 €	1.867,42 €	
Φόρος που παρακρατήθηκε	352,61 €	352,61 €	352,61 €	
Φόρος που καταβλήθηκε με την απόφαση				
Σ ύ ν ο λ ο	2.122,26 €	10.843,59 €	10.843,59 €	8.721,33 €
Πλεον Προκαταβολή Φόρου	2.035,65 €	2.035,65 €	2.035,65 €	
Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου				
Πρόσθ.φόρος ανακρίβειας αρ. 1 & 2 ν.2523/97 120,00%		10.465,60 €		
Πρόσθ.φόρος ανακρίβειας αρθ.58 ν.4174/2013 50,00%			4.360,67 €	4.360,67 €
Τόκοι εκπροθ.καταβολής αρθ.53 ν.4174/2014 (ήτοι 53 μήνες x 0,73% ανά μήνα) 38,69%			3.374,28 €	3.374,28 €
Καταλογιζόμενο ποσό	4.157,91 €	23.344,84 €	20.614,19 €	16.456,28 €

Ως προς το Φ.Π.Α.

Μετά τα παραπάνω, ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας και η Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης, με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως ακολούθως:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2008-31/12/2008	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφαση	Οριστική φορολογική υποχρέωση
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	188.041,40	188.041,40	188.041,40	
Μείον Απαλλασσόμενα Έσοδα				
Σύνολο φορολογητέων εκροών	188.041,40	188.041,40	188.041,40	
ΦΠΑ Εκροών	35.727,87	35.727,87	35.727,87	
Σύνολο φορολογητέων εισροών	227.461,41	137.966,41	137.966,41	89.495,00
ΦΠΑ Εισροών	42.869,37	25.865,32	25.865,32	17.004,04
Ποσό που καταβλήθηκε με την εκκαθαριστική και τις περιοδικές δηλώσεις	10.024,25	10.024,25	10.024,25	
Πιστωτικό Υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου				
Προστιθέμενα-αφαιρούμενα ποσά	-0,18	-0,18	-0,18	
Υπόλοιπο φορολογητέων Εισροών				
Πιστωτικό Υπόλοιπο	17.165,57	161,52	161,52	161,52
Χρεωστικό Υπόλοιπο				
Τελικό Χρεωστικό υπόλοιπο		17.004,05	0,00	0,00
Προσαύξηση ανακρίβειας(x 120%)		20.404,86		
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (άρθρο 59§2 ν. 4174/2013) 50,00%				
Τόκοι εκπροθ. Καταβολής άρθρο ν. 4174/2013(53μήνεςx0,73%) 38,69%				
Σύνολο		37.408,91		0,00

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2-31/12/2009	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφαση	Οριστική φορολογική υποχρέωση
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	231.988,36	231.988,36	231.988,36	
Μείον Απαλλασσόμενα Έσοδα				
Σύνολο φορολογητέων εκροών	231.988,36	231.988,36	231.988,36	
ΦΠΑ Εκροών	44.067,61	44.067,61	44.067,61	
Σύνολο φορολογητέων εισροών	173.329,25	143.494,25	143.494,25	
ΦΠΑ Εισροών	32.783,31	27.114,66	27.114,66	
Ποσό που καταβλήθηκε με την εκκαθαριστική και τις περιοδικές δηλώσεις	280,23	280,23	280,23	
Πιστωτικό Υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	17.165,67	17.165,67	161,52	
Προστιθέμενα-αφαιρούμενα ποσά	-481,14	-481,14	-481,14	
Υπόλοιπο φορολογητέων Εισροών			27.075,37	
Πιστωτικό Υπόλοιπο	5.680,46			
Χρεωστικό Υπόλοιπο			16.992,24	
Τελικό Χρεωστικό υπόλοιπο		11.349,11	11.349,11	11.349,11
Προσαύξηση ανακρίβειας(x 120%)		13.618,93		
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (άρθρο 59§2 ν. 4174/2013) 50,00%			5.674,56	5.674,56
Τόκοι εκπροθ. Καταβολής άρθρο ν. 4174/2013(53μήνεςx0,73%) 38,69%			4.390,97	4.390,97
Σύνολο		24.968,04	21.414,64	21.414,64

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ

- Με βάσει τα ανωτέρω, θα πρέπει να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου ΦΠΑ, για την διαφορά ποσού που προέκυψε μεταξύ ελέγχου και απόφασης, ήτοι 16.992,24€ - 11.349,11€=5.643,13€,
- Σε περίπτωση που έχει μεταφερθεί στην επόμενη χρήση 2010 το πιστωτικό υπόλοιπο 5.680,46€, πρέπει σύμφωνα με τα ανωτέρω να εκδοθεί συμπληρωματική πράξη ΦΠΑ ως προς το μηδενισμό αυτού.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης

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.