



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 29/09/2017
Αριθμ. Αποφ.: 1987

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ.Της Απόφασης ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την με ημερομηνία**2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», με το διακριτικό τίτλο «.....», με ΑΦΜ, που εδρεύει στη, στο και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά της με αριθμ., οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2010-31/12/2010), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμ.....2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010), της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά πιστωτικού φόρου (το οποίο εισέπραξε) ύψους 11.009,83 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 13.211,80 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 24.221,63 € .

Η ανωτέρω οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκε, βάσει της από-2017 Έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, κατόπιν σχετικού ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., δυνάμει της υπ' αρ.2015 εντολής του Προϊσταμένου της. Αιτία του ως άνω ελέγχου, αποτέλεσε η από2014 έκθεση Κ.Β.Σ. – η οποία διαβιβάστηκε με το αριθμ.-2014 έγγραφο – της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.) – Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκαν παραβάσεις σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης για τις χρήσεις 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 και 2010, για ζήτηση, λήψη και καταχώρηση μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, από την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ Βάσει των ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ. συνέταξε την από .../2014 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. και καταλόγισε στην προσφεύγουσα για την διαχειριστική περίοδο από 01/01/2010 έως 31/12/2010, την παράβαση της ζήτησης – λήψης και καταχώρισης πέντε (5) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.), χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, εκδόσεως «.....», συνολικής καθαρής αξίας 40.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 7.800,00 €. Ειδικότερα πρόκειται για τα κάτωθι τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, που αφορούν στην δαπάνη τοποθέτηση δύο διαφημιστικών πινακίδων διαστάσεων 0,80 m x 2,00 m στο κλειστό γυμναστήριο του συλλόγου στη, έδρα της ομάδας βόλεϊ ανδρών Α1 Εθνικής κατηγορίας και στο, έδρα της ομάδας βόλεϊ γυναικών Α1 Εθνικής κατηγορίας:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟ 01/01/2010-31/12/2010				
A/A	ΑΡ./ ΗΜΕΡ.Τ.Π.Υ.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	3225/22-01-2010	10.000,00	1.900,00	11.900,00
2	3226/25-01-2010	5.000,00	950,00	5.950,00
3	3552/13-03-2010	10.000,00	1.900,00	11.900,00
4	3253/12-03-2010	5.000,00	950,00	5.950,00
5	3274/17-05-2010	10.000,00	2.100,00	11.900,00
ΣΥΝΟΛΟ		40.000,00	7.800,00	47.800,00

Οι λόγοι που στοιχειοθετούν πλήρως και αποδεικνύουν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που έλαβε η προσφεύγουσα από τον «.....» καταγράφονται αναλυτικά τόσο στην από2014 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. όσο και στην από/2014 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε., αντίγραφα των οποίων επισυνάφθηκαν στην έκθεση ελέγχου εισοδήματος. Σημειώνεται ότι για την διαπιστωθείσα παράβαση του Κ.Β.Σ. εκδόθηκε από την φορολογική αρχή η με αριθμ.-2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ύψους 40.000,00 €, και το πρόστιμο περιορίστηκε τελικά στο ύψος των 10.000,00 €, κατόπιν υπαγωγής της στις ευνοϊκότερες διατάξεις της παρ. 2γ του άρθρου 55 του ν. 4174/2013. Συνεπώς, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας (άρθρο 30 παρ.4 του Π.Δ. 186/92), χαρακτήρισε τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή για την ελεγχόμενη χρήση 01-01-2010/31-12-2010, αποδέχθηκε δε τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα, καθότι τα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία αφορούν το σκέλος των δαπανών και προσδιόρισε τα οικονομικά αποτελέσματα εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/94. Οι διαπιστωθείσες παραβάσεις της αποδοχής και καταχώρησης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας άνω των ΕΥΡΩ 880,00 δεν καθιστούν μεν αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, αλλά είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων και τα επηρεάζουν σημαντικά. Σημειώνεται, ότι η καθαρή αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, για τη χρήση 2010, ως ποσοστό επί των ακαθάριστων εσόδων ανέρχεται σε 17,3% (40.000/231.688,38).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Άρνηση της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων

- ο συμβιβασμός της με αριθμ. 2014 Α.Ε.Π. του Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2010, έγινε προκειμένου να μειωθεί το ύψος του επιβληθέντος προστίμου και για να αποφευχθούν οι περαιτέρω δυσμενείς συνέπειες (ποινική δίωξη) και οι πολύχρονοι και πολυέξοδοι δικαστικοί αγώνες και σε καμιά περίπτωση δεν σημαίνει αποδοχή της λήψης μερικώς εικονικών στοιχείων. Ο φερόμενος ως παραβάτης απολαύει του τεκμηρίου της αθωότητας, το οποίο στα πλαίσια της διοικητικής δίκης, όπου εξετάζεται η νομιμότητα φορολογικής κύρωσης σημαίνει ότι το βάρος της απόδειξης της τέλεσης της παράβασης από το φερόμενο ως παραβάτη του φορολογικού νόμου ανήκει στη φορολογική αρχή.
- Σε κανένα σημείο της έκθεσης δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, ενώ η απόδειξη της εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων στηρίχθηκε σε αόριστες και γενικές αναφορές όπως για παράδειγμα, το γεγονός ότι άλλες επιχειρήσεις αναγνώρισαν την εικονικότητα των Τ.Π.Υ., ο εκδότης δεν τηρούσε συγκεκριμένη τιμολογιακή πολιτική ανά είδος διαφήμισης, οι αναγραφόμενες στα τιμολόγια τιμές για διαφημίσεις ήταν πολλαπλάσιες σε σχέση με τις τιμές που παρείχαν άλλα αθλητικά σωματεία και επαγγελματικές ομάδες και η εξόφληση των επίδικων τιμολογίων πραγματοποιήθηκε μέσω «πλασματικών» καταθέσεων – πληρωμών σε λογαριασμούς του από πρόσωπα εξουσιοδοτημένα από το σύλλογο να διενεργούν τραπεζικές συναλλαγές.

2. Η επίδραση της αμετάκλητης ποινικής απόφασης με την οποία οι νόμιμοι εκπρόσωποι και διαχειριστές της εταιρείας κηρύχθηκαν αθώοι της κατηγορίας λήψης των επίμαχων και φερόμενων ως μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων. Παραβίαση του άρθρου 4 του 7^{ου} Πρωτοκόλλου της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (της αρχής «ne bis in idem»).

3. Μη νόμιμος ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων. Απαραδέκτως προστίθεται η συνολική αξία των τιμολογίων στα κέρδη της επιχείρησης στερώντας τις πράξεις προσδιορισμού του φόρου από κάθε νομική και πραγματική βάση.

Ως προς τον ισχυρισμό περί άρνησης της εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων και μη απόδειξης εκ μέρους της φορολογικής αρχής της εικονικότητας των στοιχείων

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997, όπως ίσχυε κατά το κρίσιμο χρόνο, «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ **τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.**»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4174/2013 «Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται».

Επειδή, το αρ. 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, το άρθρο 65 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, από τη θεωρία (βλ. Δ. Σταματόπουλος, Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα, 2005 σελ. 336), και τη νομολογία (ΣτΕ 453/1992, 2844/1992) έχει γίνει αποδεκτό ότι όταν τα συναλλασσόμενα πρόσωπα είναι υπαρκτά - καθώς η ανυπαρξία του αρκεί για τη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας - , η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των στοιχείων.

Επειδή όπως γίνεται δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 2056/1994), **δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση**, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ.9 του Π.Δ.186/92 «*Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν 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*».

Στην προκείμενη περίπτωση, ο έλεγχος δεν προέβη σε αυθαίρετο συμπέρασμα, αλλά βασίστηκε στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των υφιστάμενων στοιχείων και παραμέτρων. Συγκεκριμένα τόσο στην από2014 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. όσο και στην από 2014 έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. Κ. Μακεδονίας, περιέχονται πληροφορίες και διαπιστώσεις για τη δράση του εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, για την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων, **συγκριτικά** στοιχεία τιμών παροχής ανάλογων υπηρεσιών, διέπονται από ακρίβεια, πληρότητα και διατυπώνουν το πόρισμα του ελέγχου με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Ειδικότερα επισημαίνονται τα εξής :

- Ο» φέρεται να έχει εκδώσει Τ.Π.Υ., που κρίθηκαν ως μερικώς εικονικά ως προς την αξία της συναλλαγής από τον έλεγχο της – για παρασχεθείσες υπηρεσίες (διαφημίσεις μέσω πινακίδων) σε πλήθος επιχειρήσεων, με πραγματική αξία συναλλαγής σαφώς υποδεέστερη της τιμολογηθείσας.

- Επιχειρήσεις, λήπτριες Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών διαφήμισης από τον, δήλωσαν αυτοβούλως ως εικονικά τα τιμολόγια που έλαβαν υποβάλλοντας στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. το ειδικό σημείωμα του άρθρου 12 παρ. 6 του Ν. 3888/2010.

- Οι λήπτριες επιχειρήσεις εμφανίζονται να εξοφλούν με μετρητά μεγάλα χρηματικά ποσά, πρακτική που εφαρμόζεται στις εικονικές συναλλαγές.

- Οι εξοφλήσεις των εικονικών Τ.Π.Υ. πραγματοποιούνταν από εξουσιοδοτημένα πρόσωπα του σε διάφορες τράπεζες (όπως προκύπτει από καταθέσεις υπαλλήλων τους), που εφήρμοζαν διάφορες μεθόδους, όπως «ανακύκλωση των ιδίων χρημάτων σε λογαριασμούς του Συλλόγου, συμψηφιστικές αναλήψεις και καταθέσεις, επιστροφές χρημάτων σε προσωπικούς λογαριασμούς των επιχειρηματιών ή των νόμιμων εκπροσώπων των επιχειρήσεων και μεσολάβηση προσωπικών λογαριασμών μελών του Συλλόγου».

- Τα βιβλία του δεν εμφάνιζαν την πραγματική εικόνα, επειδή για να ισοσκελιστούν τα υπέρογκα εικονικά έσοδα από διαφημίσεις καταχωρήθηκαν στα βιβλία ανύπαρκτες και εικονικές δαπάνες.

- Ο εμφανίζει έσοδα διαφημίσεις πολλαπλάσια από επαγγελματικές ποδοσφαιρικές ομάδες, κυρίαρχες στην κατάκτηση τίτλων.

- Οι εμφανιζόμενες ως τιμές διαφήμισης στα τιμολόγια που εξέδωσε ο για διαφημίσεις με πινακίδες στα γήπεδά του δεν έχουν συνάφεια (διαπιστώθηκαν αποκλίσεις τιμών μεταξύ ομοειδών υπηρεσιών) και είναι πολλαπλάσιες από τις αντίστοιχες ενδεικτικές τιμές που ίσχυαν για παρόμοιο τρόπο διαφήμισης σε γήπεδα πολύ μεγαλύτερης χωρητικότητας, επαγγελματικών ομάδων ανώτερων κατηγοριών με περισσότερους φιλάθλους, με μεγαλύτερη πανελλαδική προβολή μέσω της τηλεόρασης.

- Δεν υπήρχε συγκεκριμένος τιμοκατάλογος για τις διαφημιστικές υπηρεσίες που παρείχε ο», και ο Σύλλογος δεν τηρούσε συγκεκριμένη και σαφή τιμολογιακή πολιτική για τις διαφημιστικές υπηρεσίες που παρείχε, με αποτέλεσμα να καταστεί αδύνατος ο προσδιορισμός της εικονικής αξίας των επίμαχων Τ.Π.Υ.

- Οι λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων επιτυγχάνουν: α) να παρουσιάζουν μειωμένα φορολογητέα κέρδη και να καταβάλουν στο Ελληνικό Δημόσιο μειωμένο φόρο εισοδήματος και β) να καταβάλλουν στο Δημόσιο μειωμένο Φ.Π.Α., συμψηφίζοντας τον Φ.Π.Α. των εικονικών τιμολογίων με τον Φ.Π.Α. των εκροών τους.

Εν προκειμένω, η επίμαχη διαφημιστική δαπάνη, κατά τη χρήση 2010, καθαρής αξίας 40.000 € πλέον Φ.Π.Α. 7.800 €, ήταν σημαντικά υψηλότερη σε σχέση με τα αντίστοιχα δηλωθέντα αποτελέσματα, ήτοι, ζημιές ύψους 33.350,60 €, γεγονός, σε συνδυασμό με τις βραχυχρόνιες και μακροχρόνιες υποχρεώσεις ύψους 1.010.256,80 €, θέτουν υπό αμφισβήτηση τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι είχε την οικονομική δυνατότητα να πληρώσει το ύψος της διαφημιστικής δαπάνης. Ως προς τον τρόπο πληρωμής των επίμαχων τιμολογίων, χρειάζεται επίσης να σημειωθεί, ότι από τα τηρούμενα βιβλία, σε συνδυασμό με τους τραπεζικούς λογαριασμούς του εκδότη, προκύπτει ότι τα ανωτέρω τιμολόγια εξοφλήθηκαν με την εκχώρηση τριών επιταγών της EUROBANK, συνολικού ύψους 7.800,00 €, ποσό που αντιστοιχεί στο ΦΠΑ των εκδοθέντων τιμολογίων, πρακτική που συναντάται συχνά σε περιπτώσεις έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, ενώ μέχρι σήμερα η ίδια δεν έχει προσκομίσει οποιοδήποτε άλλο στοιχείο εξόφλησης.

Επιπροσθέτως, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει, ότι καταλογίσθηκαν στην προσφεύγουσα και για τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009, παραβάσεις λήψης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, εκδόσεων Για τις μεν φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α., η προσφεύγουσα αποδέχθηκε και

εξόφλησε συμπληρωματικό σημείωμα περαίωσης ν. 3888/2010, για τις δε, παραβάσεις Κ.Β.Σ., επήλθαν σχετικοί συμβιβασμοί. Επίσης για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010, εκδόθηκε η με αριθμ. .2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ύψους 40.000,00 €, το οποίο πρόστιμο περιορίστηκε τελικά στο ύψος των 10.000,00 €, κατόπιν συμβιβασμού και υπαγωγής της στις ευνοϊκότερες διατάξεις της παρ. 2γ του άρθρου 55 του ν. 4174/2013. Η προσφεύγουσα, κατά το χρόνο διενέργειας της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς του προστίμου Κ.Β.Σ., διατηρούσε κάθε δικαίωμα προσφυγής, ωστόσο, όπως προκύπτει, δεν άσκησε κανένα ένδικο μέσο.

Επειδή, η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων επιδρά, σύμφωνα με τα ανωτέρω και στις λοιπές φορολογίες, ήτοι φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα στερείται βασιμότητας και πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον ισχυρισμό περί δέσμευσης της φορολογικής διοίκησης από την με αριθμ./2016 αθωωτική απόφαση του Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : **«Η επιβολή των προστίμων και όλες οι διαδικασίες που προβλέπονται από τον Κώδικα είναι ανεξάρτητες από τυχόν ποινικές κυρώσεις και οποιοδήποτε ποινική διαδικασία προβλέπεται από οποιονδήποτε άλλο νόμο.»**

Επειδή, ακολούθως, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι : **«Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε**

γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο....»

Από το συνδυασμό των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 και της παρ. 5 του άρθρου 66 του ίδιου ως άνω νόμου, συνάγεται σαφώς, ότι υπάρχει διάκριση μεταξύ διοικητικών προστίμων και ποινικών κυρώσεων και σε καμιά περίπτωση η έκδοση καταλογιστικών πράξεων ως πράξη διοικητική, δεν συνιστά ποινική κύρωση. Δεν αποσκοπεί μάλιστα στο να τιμωρήσει ποινικά την προσφεύγουσα και δεν συνιστά ούτε παρακολούθημα ούτε αναγκαίο συμπλήρωμα της ποινικής διαδικασίας, δεδομένου ότι η μία διαδικασία είναι σαφώς διακεκριμένη από την άλλη, ενώπιον διαφορετικών δικαστηρίων.

Επειδή, εξάλλου, το κυρωθέν με τον ν. 1705/1987, 7^ο Πρόσθετο Πρωτόκολλο της Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (Ε.Σ.Δ.Α.), ορίζει στο άρθρο 4 παρ. 1 ότι : «Κανένας δεν μπορεί να διωχθεί ή καταδικασθεί ποινικά από τα δικαστήρια του ίδιου Κράτους για μια παράβαση για την οποία ήδη αθωώθηκε ή καταδικάσθηκε με αμετάκλητη απόφαση σύμφωνα με το νόμο και την ποινική δικονομία του Κράτους αυτού».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2717/1999,(Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 17 του ν. 4446/2016 και ισχύει, ορίζεται ότι : «1. Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις άλλων διοικητικών δικαστηρίων, κατά το μέρος που αυτές αποτελούν Δεδικασμένο, σύμφωνα με όσα ορίζουν οι σχετικές διατάξεις.2.Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές

αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης».

Όπως συνάγεται και από την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 17 Ν. 4446/2016, ο νομοθέτης θέλησε να επεκτείνει τη δέσμευση των διοικητικών δικαστηρίων και από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων (εκτός από τις καταδικαστικές που ήδη περιλαμβάνονταν στο άρθρο 5 παρ. 2 του Κ.Δ.Δ.), καθώς και από τα αποφαινόμενα να μην γίνει κατηγορία βουλεύματα που έχουν καταστεί αμετάκλητα, συμμορφούμενος με σχετικές αποφάσεις του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου.

Η επέκταση της δέσμευσης του διοικητικού δικαστηρίου από τις αμετάκλητες αποφάσεις και βουλεύματα των ποινικών δικαστηρίων έχει μεγάλη πρακτική σπουδαιότητα καθ' ο μέρος αφορά στο ζήτημα της τυχόν συνευθύνης των φερόμενων ως νομίμων εκπροσώπων («αχυρανθρώπων»), δηλαδή των φυσικών προσώπων τα οποία τυπικά και μόνο εμφανίζονταν ως νόμιμοι εκπρόσωποι εταιρειών (διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι) και ουδέποτε άσκησαν πραγματική και ουσιαστική διοίκηση αυτών, το γεγονός δε τούτο έχει ήδη κριθεί οριστικά δυνάμει αμετάκλητων αθωωτικών αποφάσεων των ποινικών δικαστηρίων.

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκομίζει και επικαλείται την αμετάκλητη .../2016 απόφαση του Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, με την οποία οι διαχειριστές- εκπρόσωποι της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης,, αθώωθηκαν από την κατηγορία της από κοινού αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων κατ'έξακολούθηση. Προβάλλει δε, ότι το Διοικητικό Δικαστήριο δεσμεύεται, κατά την νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (Ε.Δ.Δ.Α.), από την προηγούμενη αθώωση των κατηγορουμένων από το ποινικό δικαστήριο, σε κάθε δε περίπτωση, σύμφωνα και με τα κριθέντα με τις αποφάσεις του ΔΕΚ (C-420/06 Jager, σκέψη 59, C-45/06, Campina –σκέψη 32, Berlusconi: σκέψεις 67-69, C-464/02 : επιτροπή κατά Δανίας. σκέψη 74, c-451/99, Cura Anlagen : Σκέψη 40, C-61/2011, PPU-EI Dridi :σκέψη 61) και της από 30/04/2015 απόφασης του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου Ανθρωπίνων δικαιωμάτων στην υπόθεση «ΚΑΠΕΤΑΝΙΟΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΙ» κατά ΕΛΛΑΔΑΣ, το Διοικητικό Δικαστήριο οφείλει να συνεκτιμήσει την αθωωτική απόφαση, δεσμευόμενο από όσα αυτή έκρινε. Ο λόγος αυτός είναι αβάσιμος, ως ερειδόμενος επί εσφαλμένης προϋποθέσεως, καθώς εν προκειμένω οι δύο διαδικασίες, ποινική και διοικητική (η οποία κατά τη νομολογία του Ε.Δ.Δ.Α., προβλέπει κυρώσεις που εμπίπτουν στην έννοια της κατηγορίας ποινικής φύσεως του άρθρου 6 παρ. 1 της Ε.Σ.Δ.Α.), δεν κινούνται κατά του αυτού προσώπου, αλλά η πρώτη κινήθηκε κατά των διαχειριστών και εκπροσώπων της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» και η δεύτερη κατά του νομικού προσώπου της

εταιρείας, με αποτέλεσμα να μην τίθεται ζήτημα παραβίασεως της αρχής «non bis in idem» (βλ.Ε.Δ.Δ.Α., απόφαση της 06/12/2007, Γιαννετάκη Ε & Σ. Μεταφορική Ε.Π.Ε. κλπ., κατά Ελλάδας, 29829/2005, σκ.36).

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμου προσδιορισμού των αποτελεσμάτων

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

β) δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριβώς,

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

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

ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία του δεύτερου 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.....

ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,

η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη όταν τηρούνται βιβλία δεύτερης κατηγορίας.

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 7 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι: «Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

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

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

(1.500.000) ευρώ. {Η παρούσα διατύπωση αν και έχει ισχύ από 22/12/2006 (Ν. 3522/2006) εφαρμόζεται και για προγενέστερα ανέλεγκτα έτη ως επιεικέστερη}.

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

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

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

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

δ)

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «1.Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2. 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, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων....

β) Για επιχειρήσεις που τηρούν ακριβή βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. 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.....»

Επειδή, ακολούθως, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου ως άνω νόμου, ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης

κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 30 του Κ.Β.Σ.](#), προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους...

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, εν προκειμένω, από τις διαπιστώσεις ελέγχου της φορολογικής αρχής, ότι η προσφεύγουσα κατέβαλε με επιταγές, μόνο το ποσό των 7.800,00 €, ενώ η συνολική καθαρή αξία των τιμολογίων ανέρχεται σε 40.000,00 €, τεκμαίρεται ότι η μερικώς εικονική αξία είναι σαφώς μεγαλύτερη των 880,00 €, γεγονός που οδηγεί, βάσει της περίπτωσης ε' της παρ. 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992, σε ανακρίβεια των βιβλίων και σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Επειδή, περαιτέρω και σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 32 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), συγκρίνονται τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό με εκείνα του λογιστικού προσδιορισμού και λαμβάνονται τελικώς τα μεγαλύτερα από αυτά, έτσι και στην συγκεκριμένη περίπτωση, λήφθηκαν τα κέρδη που προσδιορίστηκαν από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό ως μεγαλύτερα. Συνεπώς, η φορολογική αρχή δεν προσαύξησε τα καθαρά κέρδη με την προσθήκη της αξίας των επίδικων τιμολογίων, αλλά τα προσδιόρισε με την εφαρμογή του προβλεπόμενου συντελεστή καθαρού κέρδους στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων της επιχείρησης.

Επίσης, αξίζει να τονιστεί ότι η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου, και το παραστατικό στοιχείο που εκδίδεται προκειμένου να καλύψει δαπάνες και να δικαιολογήσει την έκπτωση, θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει, καθότι το επίδικο φορολογικό στοιχείο κρίθηκε μερικώς εικονικό ως προς την αξία (σχετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001). Συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μη νόμιμου προσδιορισμού των αποτελεσμάτων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, όπως αυτές καταγράφονται στην από 20/03/2017 έκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ.....2017 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ'αρ.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010)

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ Η΄ΖΗΜΙΕΣ		-33.350,60	45.874,30	45.874,30
ΦΟΡΟΣ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΠΟΣΟ	31.959,04	20.949,21	20.949,21
	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ			
ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ			11.009,83	11.009,83
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ			13.211,80	13.211,80
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ			24.221,63	24.221,63

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.