



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Καλλιθέα 24 / 04/ 2017



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός Απόφασης 2594

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : **Α.**
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : .
Fax : .

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

γ. 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.)».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η κατά:

- Της υπ' αριθ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για το Οικονομικό έτος 2005 (διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης 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:

Από το υπ' αριθ. Δελτίο Πληροφοριών της Ειδικής Γραμματείας του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Δ/ση το οποίο διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ.....(αρ, πρωτ. εισερχόμενο έγγραφο της Δ.Ο.Υ., προκύπτει ότι η επιχείρηση (η προσφεύγουσα) έλαβε δύο (2) πλαστά & εικονικά φορολογικά στοιχεία για την χρήση 2004, με εκδότρια την ατομική επιχείρηση "

Κατόπιν αυτού η Δ.Ο.Υ. λόγω ύπαρξης νέων στοιχείων, διενήργησε επανέλεγχο για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12-2004, με βάση την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είχε ήδη περαιώσει με το υπ' αριθ. σημείωμα του Ν. 3697/2008, για τις χρήσεις 2003 -2006 με ποσό φόρου που προέκυψε ύψους 14.677,47€.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την ελεγκτή, λαμβάνοντας υπόψη αφενός το Δελτίο Πληροφοριών της Ειδικής Γραμματείας του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Δ/ση Αττικής-Αιγαίου και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση, το με υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, μαζί με την υπ. αριθ. Πράξη Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα στις υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη της το υπόμνημα της προσφεύγουσας, εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στην από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος, ακολούθως ο προϊστάμενος της ίδιας Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την κατωτέρω προσβαλλόμενη Πράξη Εισοδήματος:

-Την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2005, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος

εισοδήματος κύριος ποσού 68.379,22€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 82,055,06€, ήτοι συνολικού ποσού 150.434,28€ το οποίο βεβαιώθηκε στις

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας της κρινόμενης χρήσης κρίθηκαν **ανακριβή** καθόσον λόγω της λήψης δύο(2) πλαστών & εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολο των συναλλαγών για την χρήση 2004 συνολικής καθαρής αξίας 31.275,00€ καθίστανται ανέφικτες οι πάσης φύσεως ελεγκτικές επαληθεύσεις. Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν 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.

Με την αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικονομικού έτους 2005, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Η Δ.Ο.Υ. στηρίχτηκε σε έγγραφα άλλης υπηρεσίας, χωρίς η ίδια να πραγματοποιήσει έλεγχο και χωρίς νόμιμη αιτιολογία καταλόγισε την παράβαση.

-Ότι η ελεγκτική αρχή έχει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής και δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών και ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν είναι πραγματικές και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

-Ανυπαρξία συμπληρωματικών στοιχείων και παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμου.

-Ότι είναι μη νόμιμη η εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών.

-Ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία να μην υπερβαίνουν το ποσό των 5.000,00€ ωστόσο όμως ανέρχονται μόλις σε ποσοστό 4,64% επί των ακαθάριστων εσόδων, ήτοι μικρότερο ποσοστό του 5%, έτσι η προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων έπρεπε να γίνει με ποσοστό 4% και όχι 8%.

- Η φορολογική αρχή όφειλε να εφαρμόσει την αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης στους πρόσθετους φόρους και δη να εφαρμόσει τις διατάξεις του άρθρου 58 ν.4174/2013 και όχι τις διατάξεις του άρθρου 1 ν. 2523/97 όπως ισχύουν σήμερα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23§ 1&2 **περ. α'** του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι :

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των

φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

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

Επειδή, με βάσει την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....εστάλη η αριθ. πρωτ. Πρόσκληση, με την οποία η φορολογική αρχή ,καλούσε την προσφεύγουσα επιχείρηση, να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία που τηρούσε καθώς και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών για την ελεγχόμενη χρήση, τα οποία προσκόμισε στον έλεγχο.

Εν συνεχεία, η φορολογική αρχή κοινοποίησε στην προσφεύγουσα στις το υπ' αριθ. σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, με συνημμένη την προσωρινή πράξη, με το οποίο της γνωστοποίησε τις διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και την καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να διατυπώσει τις απόψεις της.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα στις υπέβαλε εγγράφως το με αριθ. πρωτ. υπόμνημα της. Εν συνεχεία η φορολογική αρχή αφού έλαβε υπόψη της το υπόμνημα της προσφεύγουσας, εξέδωσε το πόρισμα της το οποίο περιλαμβάνεται στην από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσα απορρίπτεται.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος **δεν απέδειξε την εικονικότητα** του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, 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, παρότι 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, στον υπ. αριθ. Δελτίο Πληροφοριών της Ειδικής Γραμματείας του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Δ/νση και στην από Έκθεση Ελέγχου Προστίμου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. περιέχονται επαρκή στοιχεία με την απαιτούμενη ειδική

και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, με σαφήνεια και πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά. Από τα εν λόγω έγγραφα προέκυψε ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι πλαστά & εικονικά.

Επειδή, σύμφωνα με το **πρώτο εδάφιο της παραγράφου 3,4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97** ορίζεται ότι :

3 .«Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησης του και εφόσον η μη καταχώρηση 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.

4. 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 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 επιχείρηση 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, 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, στον υπ. αριθ. Δελτίο Πληροφοριών της Ειδικής Γραμματείας του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Δ/ση και στην από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., για την εκδότρια επιχείρηση “....., που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας και ειδικότερα: « Στις με τη με αριθμό εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας συνεργείο ελέγχου αποτελούμενο από υπάλληλους της Υπηρεσίας του ΣΔΟΕ, μετέβη στην έδρα της ελεγχόμενης για τη διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4093/2003(ΚΦΑΣ) όπως ισχύουν και του Π.Λ. 186/92 (ΚΒΣ) γιατί από το αρχείο της Γ.Γ.Π.Σ. & συγκεκριμένα από τις καταστάσεις πελατών - προμηθευτών διαπιστώθηκε η έκδοση πλήθους φορολογικών στοιχείων (φορτωτικών κλπ) χωρίς παράλληλα η ελεγχόμενη να έχει υποβάλλει τις προβλεπόμενες δηλώσεις εισοδήματος, ΦΠΑ κλπ. Το συνεργείο ελέγχου αφού μετέβη στη δηλούμενη έδρα της ελεγχόμενης επί της διαπίστωσε ότι η ελεγχόμενη είναι ανύπαρκτη στη διεύθυνση αυτή.

Στη συνέχεια αναζητήθηκε ο ιδιοκτήτης του ακινήτου ο οποίος με Υπεύθυνη δήλωση που κατέθεσε στην Υπηρεσία του ΣΔΟΕ , έλαβε αρ.πρ., δήλωσε ότι «Πριν από πολλά χρόνια

είχε νοικιάσει ένα χώρο γραφείου περίπου 30τ.μ. στον 1° όροφο στην η οποία του πλήρωνε ενοίκια για μερικούς μήνες και έκτοτε εξαφανίστηκε .Στο χώρο αυτό είχε 2 γραφεία, 1 καναπέ και 6 καρέκλες από όσο θυμάται ήρθαν ένα βράδυ χωρίς να τους αντιληφθεί και τα πήραν».

Στη συνέχεια το συνεργείο ελέγχου μετέβη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και με το με αρ.πρ..... έγγραφο του ζήτησε & παρέλαβε όλα τα απαραίτητα έγγραφα που σχετίζονται με την ελεγχόμενη επιχείρηση

Από τα στοιχεία που παραλάβαμε από τη Δ.Ο.Υ.προέκυψαν τα εξής:

Α .Η ελεγχόμενη έχει υποβάλλει τη με αριθμό δήλωση έναρξης εργασιών για την επιχείρηση της με αντικείμενο εργασιών

Β. Με τη με αριθμό δήλωση μεταβολής δήλωσε και δεύτερη δραστηριότητα με αντικείμενο εργασιών

Γ. Με τη με αριθμό δήλωση μεταβολής δήλωσε ενδοκοινοτικές συναλλαγές, αποκτήσεις προαιρετικά.

Δ, Από το τμήμα ΚΒΣ προκύπτει ότι έχει θεωρήσει τα παρακάτω βιβλία και στοιχεία: 1.Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων (μηχανογραφικό) με ΑΠΘ,

2. Τιμολόγιο -Δελτίο Αποστολής με ΑΠΘ χειρόγραφο σελ.....

3.Δελτίο Αποστολής με ΑΠΘ χειρόγραφο σελ.1.....,

4,Απόδειξη παροχής υπηρεσιών με ΑΠΘ χειρόγραφο σελ.....,

5. Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών με ΑΠΘ χειρόγραφο σελ.

Ε,. Από το τμήμα εισοδήματος προέκυψε ότι έχει υποβληθεί μία δήλωση εισοδήματος στη Δ.Ο.Υ. μόνο για τη χρήση 2002 (οικ.έτος 2003).

ΣΤ. Από το τμήμα ΦΠΑ προέκυψε ότι έχει υποβληθεί μία Εκκαθαριστική Δήλωση για τη φορολογική περίοδο 16/07/2002 έως 31/12/2002 (φορολογική περίοδο έναρξης της επιχείρησης).

Από το αρχείο της Γ.Γ.Π.Σ. & συγκεκριμένα Τμήμα ΣΤ-Δ30 προέκυψε ότι η ελεγχόμενη δεν υπέβαλε καταστάσεις πελατών -προμηθευτών από έναρξεως της.

Στη συνέχεια των παραπάνω στις με τη με αρ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας του ΣΔΟΕ, άλλο συνεργείο ελέγχου μετέβη στη δηλούμενη διεύθυνση κατοικίας της επί της οδού για να της κοινοποιήσει σχετική Πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων -στοιχείων & δηλώσεων.

Στην παραπάνω διεύθυνση κατά την ώρα της επίσκεψης βρέθηκε η σύνοικος μητέρα της η οποία παρέλαβε την με αριθμό Πρόσκληση.

Με την παραπάνω Πρόσκληση ζητήθηκε η προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων -στοιχείων & λοιπών δηλώσεων από έναρξεως της επιχείρησης μέχρι κοινοποίησης της Πρόσκλησης.

Στη συνέχεια στις ο σύζυγος της με Υπεύθυνη Δήλωση του Ν. 1599/1986 που κατέθεσε στην υπηρεσία μας για λογαριασμό της συζύγου και με θεωρημένο το γνήσιο της υπογραφής της η οποία έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου μας δήλωσε υπεύθυνα:

«Δεν μπορώ να προσκομίσω τα βιβλία με τα στοιχεία που μου ζητήσατε με τη με αριθμόπρόσκληση διότι αυτά έχουν χαθεί & δε μπορώ να τα προσκομίσω».

Για τη απώλεια των Βιβλίων και Στοιχείων διαβιβάστηκε σχετική έκθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τον καταλογισμό των παραβάσεων.

Στη συνέχεια των παραπάνω με το υπ'άρ..... έγγραφο του ΣΔΟΕ ζήτησε από το Τμήμα Μεταφορών & Επικοινωνιών-Περιφέρειας Στερεάς Ελλάδος να τους γνωρίσει τα ακριβή στοιχεία των Φορτηγών αυτοκινήτων (αντίγραφα αδειών -ημερομηνίες απόκτησης & μεταβίβασης αυτών κλπ) που είχε στην κατοχή της η από ενάρξεως της επιχείρησης.

Σε απάντηση του ανωτέρου εγγράφου το Τμήμα Μεταφορών & Επικοινωνιών-

Περιφέρειας Στερεάς Ελλάδος με το με αρ..... τους έκανε γνωστά τα εξής:

Από τα στοιχεία που έχει η Υπηρεσία τους, προκύπτει ότι η είναι κάτοχος του με αρ.κυκλ, από μεταβίβαση που πραγματοποιήθηκε την

Την αποχαρκτηρίσθηκε και αντικατέστησε αυτό με νέο όχημα με τον ίδιο αριθμό κυκλοφορίας την Το όχημα αποκτήθηκε με σύμβαση χρηματοδότησης μίσθωσης από την EFG-EUROBANK εργασίας Α.Ε.

Την διέσπασε το με βυτίο με σύμβαση χρησιδανείου και με το οποίο κυκλοφορούσε πριν τη διάσπαση ως ενιαίος συρμός. Την κατέθεσε και την άδεια του και το επώλησε.

Από τα ανωτέρω γίνεται σαφές ότι η δεν άσκησε δραστηριότητα στη δηλούμενη έδρα της, δεν είχε στην κατοχή της Φ.Δ.Χ. και όταν είχε ήταν για μικρό διάστημα, από τα μέχρι τώρα στοιχεία που έχουμε κατασχέσει, έχει εκδώσει πλήθος αθεώρητων φορτωτικών για μεταφορά μπαζών σε διάφορες τεχνικές εταιρείες και πρόθεση της ήταν να θεωρήσει στοιχεία σε περιορισμένο αριθμό στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τα οποία να χρησιμοποιήσει για την έκδοση εικονικών τέτοιων & πλαστών (αθεώρητων) επικαλούμενη την ΑΥΟ 1083/2003 χωρίς να υπάρχουν προϋποθέσεις προκειμένου με την έκδοση τους να καρπώνεται τουλάχιστον την αξία του ΦΠΑ ή μέρος αυτής αφού δεν υποβάλλει δηλώσεις, οι δε λήπτες αυτών έχουν πολλαπλό όφελος αφού καταχωρώντας τα στα τηρούμενα βιβλία τους εκπίπτουν τον αναγραφόμενο ΦΠΑ ενώ ταυτόχρονα μειώνουν τα καθαρά τους κέρδη .ζημιώνοντας το Ελληνικό Δημόσιο κατά το ποσό της φορολόγησης αυτών.....Κ.Λ.Π.»

έτσι δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε, 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 2004, **είναι αβάσιμος.**

Επειδή, στο Κεφάλαιο “ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ” στην από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος της Δ. Ο.Υ. ως προς τα ληφθέντα από τον, φορολογικά στοιχεία αναφέρεται ότι: «.....ο έλεγχος κρίνει ότι η

προσφεύγουσα επιχείρηση κατά την χρήση 2004 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε δύο (2) φορολογικά στοιχεία , συνολικής καθαρής αξίας 15.000,00€ και 16.275,00€, εκδόσεως από την επιχείρηση τα οποία είναι ΠΛΑΣΤΑ & ΕΙΚΟΝΙΚΑ στο σύνολό τους.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του Ν.2238/1994** [ΦΕΚ Α' 151/16-09-94], ορίζεται ότι:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ... γ) ... δ) Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70»,

Με τις διατάξεις του **άρθρου 9 § 5 του Ν. 3259/2004** [ΦΕΚ Α' 149/04-08-2004], ορίζεται ότι: *«Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά **συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.**»,*

Με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του Ν. 3697/2008** [ΦΕΚ Α' 194/25-09-2008] τροποποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 1 έως 11 του Ν. 3259/2004 και επεκτάθηκε η περαίωση και στις εκκρεμείς υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι και τις 31.12.2006, Επιπλέον, με την υπ' αριθμ. **102/2001 γνωμοδότηση** του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. **1020145/ΠΟΛ1100 /10-04-2001**, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων»,

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως **ΣτΕ 2397/1990** και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία **ΣτΕ 1426/2000**. Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000)

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος **ΣτΕ 2122/2012**.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα νέα στοιχεία περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της ΔΟΥ λόγω αρμοδιότητας, με το αρ.πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε Περ/κη Δ/ση, το οποίο αφορούσε την χρήση 2004, η οποία **είχε περαιωθεί** με βάση το υπ' αριθμ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του **N. 3697/2008**. Τα νέα αυτά στοιχεία αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του **άρθρου 68 § 2 του Ν. 2238/1994** και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.3259/2004, **εκδίδεται συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου**

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι :
«*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του*

Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994)**, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου **13 § 6 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276)** και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας, 2. ..., 3. ..., 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ..., **β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68,** ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου, ...»,

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Περαιτέρω με τις διατάξεις **του άρθρου 22 του Ν. 4337/2015** ορίζονται:

«Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Επομένως η υπόθεση της χρήσης 2004 σύμφωνα με όλες τις προαναφερόμενες διατάξεις παρατάθηκε το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικής πράξης επιβολής φόρου εισοδήματος μέχρι τις 31/12/2016 και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παραγρ.2&4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ (Π.Δ.186/92)** ορίζεται ότι :

«2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνον εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

3.....

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α), β),

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

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

ε)....., στ)....., ζ)....., η)....., θ).

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται **εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης**, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής....»

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 10 παρ.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 προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας».

Με την **ΠΟΛ 1087/10-06-2005 (άρθρο 8)** εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ερμηνεύτηκαν οι διατάξεις του άρθρου 10παρ.1 περ. α'β' του ν. 3296/2004, διευκρινίστηκε ότι:

«...Στις περιπτώσεις των αναφερόμενων στις ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04 παραβάσεων που η απόκρυψη της φορολογητέας ύλης με βάση τις παραβάσεις αυτές υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας όχι όμως και τα 5.000 ευρώ ή αντίστροφα, θα εφαρμόζεται ποσοστό προσαύξησης 4%».

Εξάλλου, στις λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων που επισύρουν μεν ανακρίβεια των τηρούμενων βιβλίων κατά τις οικείες διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. αλλά δεν συμπεριλαμβάνονται στις ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04, εξακολουθεί βεβαίως να υφίσταται η δυνατότητα προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων κατά τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του Ν. 2238/94 επί των οποίων σημειωτέον δεν επήλθε καμία μεταβολή, θεωρείται ωστόσο σκόπιμο κατά τον προσδιορισμό της κατ' έλεγχο προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων να συνεκτιμούνται, χωρίς αυτό να είναι δεσμευτικό, τα καθοριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04 ποσοστά προσαύξησης, αφού με τις διατάξεις αυτές ρυθμίζονται ιδιαίτερα σοβαρές περιπτώσεις φοροδιαφυγής.....»

Στην προκείμενη περίπτωση, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας κρίθηκαν **ανακριβή** λόγω λήψης δύο(2) εικονικών φορολογικών στοιχείων ποσού 31.275,00€ που αντιστοιχεί σε ποσοστό 4,64%(€673.511,80x31.275,00€) το οποίο υπερβαίνει τις 5.000,00€ όχι όμως το ποσοστό 5%, ως εκ τούτου το ποσοστό προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μειωθεί στο 4% κατά αναλογία εφαρμογής της ανωτέρου εγκυκλίου, δεδομένου ότι τα ανωτέρω καθοριζόμενα ποσοστά προσαύξησης εσόδων αποτελούν οροφή της προσαύξησης που μπορεί να επιβληθεί και συνεπώς τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται ως εξής:

Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα €673.511,80x1,04%=700.452,27€

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγρ. 1,2 &3του άρθρου 32 Ν. 2238/94 ορίζεται ότι:

«1.Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία **συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.**

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 40%. Επίσης, κατά 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.»

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.

.....

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

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 75%.»

3. Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα, ότι, από γεγονότα ανώτερης βίας, το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν. Εξαιρετικά, σε περιπτώσεις μερικής ή ολικής καταστροφής της επιχείρησης και των βιβλίων και στοιχείων από πυρκαγιά, σεισμό, πλημμύρα ή θεομηνία, μπορεί να αναγνωρισθεί αρνητικός συντελεστής μέχρι ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί των ακαθάριστων εσόδων των ανέλεγκτων χρήσεων. Στις περιπτώσεις αυτές, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων, το σχετικό αίτημα της επιχείρησης κρίνεται από την επιτροπή της παραγράφου 5 του άρθρου 70, εφαρμοζομένων ανάλογα των οριζόμενων στις διατάξεις των παραγράφων 6, 7 και 8 του ίδιου άρθρου.(9)..... ».

Επειδή, ως προς τη φορολογία εισοδήματος μερικό έλεγχο, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/94, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004, κρίθηκαν **ανακριβή** σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3,4,6 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92(Κ.Β.Σ.), λόγω της λήψης δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων για την **χρήση 2004** συνολικής καθαρής αξίας 31.275,00€ πλέον ΦΠΑ 5.629,50€

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.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας **ανακριβή** για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004, καθόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις ανωτέρω διατάξεις άρθρου 30§§2,4 του ΚΒΣ(ΠΔ 186/92) και κατ'επέκταση οι διατάξεις των άρθρων 30 & 32 του Ν. 2238/94.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των:

1) Άρθρο 72§17 του Ν.24174/2013, όπως έχει τροποποιηθεί με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «17. Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας»

2) Άρθρο 58 του Ν. 4174/2013 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.».

Οι περιπτώσεις β' και γ' της παραγράφου 1, τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με την παράγραφο 7 α του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 και ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στην εφημερίδα της κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου.

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 7 του ίδιου νόμου, οι διατάξεις των παραγράφων β' και γ' εφαρμόζονται κατά περίπτωση, για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδεται από την ημερομηνία κατάθεσης του νόμου 4337/2015 (12-10-2015) και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31-12-2013 ή υποθέσεις από 01-01-2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 01-01-2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.

Στην προκείμενη περίπτωση οι καταλογισθέντες πρόσθετοι φόροι λόγω ανακρίβειας (2%) της δήλωσης εισοδήματος υπολογίστηκαν σύμφωνα με τα άρθρα 1 & 2 του ν. 2523/ 97 όπως τροποποιήθηκαν με το άρθρο 26 παρ. 1 του ν.3943/2011 και ισχύει σήμερα. Οι διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31-12-2013 ή υποθέσεις από 01-01-2014 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με αρ. ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης και την τροποποίηση της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... οικονομικού έτους 2005, λόγω:

Της μείωσης της προσαύξησης (από ποσοστό 8% σε 4%) των ακαθαρίστων εσόδων λόγω ανακρίβειας.

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

Διαχ/κή Περίοδος 1/1-31/12/2004	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφαση
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	673.511,80	673.511,80	673.511,80
Προσαύξηση		53.880,94	26.940,47
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων		727.392,74	700.452,27
ΣΚΚ προσαυξημένο 80% (16%χ80%)		28,80%	28.80%
Καθαρά Κέρδη εξωλογιστικού προσδιορισμού		209.489,11	201.730,25
Λογιστικά Καθαρά Κέρδη		31.776,43	31.776,43
Τελικά Καθαρά Κέρδη		209.489,11	201.730,25
Μείον Μερίσματα ή κέρδη συμμετοχές		1.540,60	1.540,60
Σύνολο για Καταβολή		207.948,51	200.189,65

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης , με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2004 - 31/12/2004		Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης-Εισήγησης
Ποσό φορολογητέου εισοδήματος (κέρδη)		501,43 €	207.948,51 €	200.189,65 €	199.688,22 €
Φόρος που αναλογεί με συντελεστή 35%		175,50 €	72.781,98 €	70.066,38 €	69.890,88 €
Μείον: Φόρος που προκαταβλήθηκε		17.757,66 €	17.757,66 €	17.757,66 €	0,00 €
Μείον: Φόρος περαίωσης Ν. 3697/2008			6.735,12 €	6.735,12 €	6.735,12 €
Πλέον: Φόρος που επιστράφηκε (ΤΑΦΕ)		17.479,62 €	17.479,62 €	17.479,62 €	0,00 €
Χρεωστικό Υπόλοιπο Φόρου		-102,54 €	65.768,82 €	63.053,22 €	63.155,76 €
Πλέον: Προκαταβολή Φόρου		96,53 €	96,53 €	96,53 €	0,00 €
Πλέον: Χαρτόσημο 1%		5,01 €	2.094,89 €	2.017,30 €	2.012,29 €
Πλέον: ΟΓΑ χαρ/μου 20%		1,00 €	418,98 €	403,46 €	402,46 €
Σύνολο		0,00 €	68.379,22 €	65.570,51 €	65.570,51 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	120%		79.045,63 €	75.786,91 €	75.786,91 €
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας	120%		2.507,86 €	2.414,75 €	2.414,75 €
Πρόσθετα τέλη ΟΓΑ χαρτ/μου λόγω ανακρίβειας	120%		501,58 €	482,95 €	482,95 €
Καταλογιζόμενο ποσό		0,00 €	150.434,29 €	144.255,12 €	144.255,12 €

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.