



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 559

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 07/04/2017

Αριθμός απόφασης:2399

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 1017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 968 β /22.03.2017) με θέμα <<Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)

γ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) .

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών <<Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής>>.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 16.10.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου 81586 ενδικοφανή προσφυγή τουκατοίκου ΑΦΜ,κατά των παρακάτω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ :

α.Της υπ' αρ. 18/31-10-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008(1/1-31/12/2007)

β.Της υπ' αρ. 54/31-10-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2007

γ.Της υπ' αρ. 2052/31-10-2016 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 ν.2523/1997),διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2007

δ.Της υπ' αρ. 510/31-10-2016 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2007

5.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Σύντομο ιστορικό

-Με την υπ' αριθ. 18/31-10-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2007 – 31.12.2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προσδιορίστηκε διαφορά κύριου φόρου ποσού 8.030,49 ευρώ πλέον προσθέτου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 9.635,59 ευρώ, ήτοι σύνολο ποσού 17.667,06 ευρώ, λόγω του διενεργηθέντος εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών, μετά την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και τον χαρακτηρισμό αυτών ως ανακριβών, λόγω του ότι έλαβε και καταχώρησε στο Βιβλίο Εσόδων - Εξόδων ένα (1) φορολογικό στοιχείο και συγκεκριμένα το με Νο 42/06-07-07 Τ.-Δ.Α., καθαρής αξίας 5.720,00€ πλέον Φ.Π.Α. 1.086,80€, εκδόσεως της επιχείρησης ,με Α.Φ.Μ....., το οποίο χαρακτηρίστηκε σύμφωνα με την από 19/08/2011 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ ΠΔπαρκτες, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 11 παρ.1& 5, 12 παρ. 1,9, 10 & 11, 18 παρ.2 & 9, 19 παρ.1&4, αρ.30 παρ.4γ του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις της του άρθρου 66 του Ν. 4337/2015.

-Με την υπ' αριθ. 54/31-10-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01.01.2007 – 31.12.2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προσδιορίστηκε διαφορά κύριου φόρου ποσού 946,29 ευρώ πλέον προσθέτου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 1.135,55 ευρώ, ήτοι σύνολο ποσού 2.081,84 ευρώ, λόγω του εξωλογιστικού προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων, μετά την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και τον χαρακτηρισμό αυτών ως ανακριβών, για τον λόγο που αναφέρθηκε πιο πάνω και τη μη αναγνώριση του Νο 42/06-07-07 Τ.-Δ.Α., καθαρής αξίας 5.720,00 € πλέον Φ.Π.Α. 1.086,80 € από τις φορολογητέες εισροές και το φόρο εισροών αντίστοιχα.

-Με την υπ' αριθ. 510/31-10-2016 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2007, επιβλήθηκε πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 66 ν.4337/2015, ήτοι 5.720,00 ευρώ Χ 40%=2.288,00 ευρώ.

-Με την υπ' αρ.2052/31-10-2016 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 ν.2523/1997), διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2007, επιβλήθηκε πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο της αξίας του φόρου, ήτοι 1.086,80 χ 3=3.260,40 ευρώ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, και εξαφάνιση άλλως τη τροποποίηση των παραπάνω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

α. Νομική βάση πλημμέλειας ελέγχου λόγω προγενέστερου αυτοελέγχου βάσει του ν. 3296/04

β. Παραγραφή

Επί της από 16.10.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου 81586 ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Επειδή,

α. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν. 2238/94 ορίζεται:

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.

β. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι:

2. 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) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή

γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή

δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α'258). [2]

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.

γ. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ.3 του Ν. 2859/2000:

Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή

δ. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ.2 του Ν.3296/2004 :

Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις "αυτοελεγχόμενες" κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων.

ε. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ.5 του Ν.2523/97 :

5.Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 37 του ν. 4141/2013 ορίζεται:

«5. Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 ορίζεται:

«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».

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση, έχει εκδοθεί η με αριθ.97/14-12-2011 εντολή ελέγχου ,η οποία τροποποιήθηκε με την αρ.240/0/4-12-2013 και 240/1/14-07-2016.

Επομένως, επειδή, η εντολή ελέγχου εκδόθηκε εντός του χρόνου πενταετούς παραγραφής της χρήσης 2007 που είναι η 31.12.2013 δεν τίθεται θέμα παραγραφής της έκδοσης και κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων, για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 2007.

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί Νομικής πλημμέλειας του ελέγχου λόγω προγενέστερου αυτοελέγχου βάσει του ν. 32 και παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για τη χρήση 2007 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το κύρος των βιβλίων και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ)

1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του κώδικα αυτού δε τίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκτασή τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

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

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,

δ) εξοφλεί τιμολόγια αξίας 15.000 ευρώ και άνω με τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο.

ε) δεν συντάσσει και δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, που ορίζεται από την περίπτωση Γ' της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κώδικα αυτού ή συντάσσει αυτόν ανακριβώς».

Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνο συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.

Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία.

Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη.

4. 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 καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,

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) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,

η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων - εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών,

θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του γενικού - αναλυτικών καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.

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.

Δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια:

α) η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά,

β) οι πράξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου αυτής, όταν από αυτές δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα,

γ) η αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του παρόντος Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις.

7. 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.

Σημείωση : Οι περιπτώσεις α' και β' του πρώτου εδαφίου της παρ. 7 του άρθρου 30, τέθηκαν όπως ισχύουν με το άρθρο 31 § 8 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ 276Α) και ισχύουν από 22-12-06, όπως ορίζεται στο άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου

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) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

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».

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν.2238/1994:

«1.

2.Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

α).....

β).....

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

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

Σημείωση: το τελευταίο εδάφιο της περιπτ.γ' της παρ.2 προστέθηκε με την παρ.1 του άρθρου 10 του ν.3296/2004 και ισχύει σύμφωνα με την περιπτ. ι' του άρθρου 32 αυτού του νόμου από τη δημοσίευση του στο ΦΕΚ, δηλαδή από 14.12.2004.

3. 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, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν.2238/1994 κατά τις υπό κρίση περιόδους ίσχυαν τα εξής:

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.

Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δε συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

α) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους της παραγράφου 4 του άρθρου 25, που αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.

γ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

δ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, τέλη και εισφορές της επιχείρησης εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως και είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

Τα ποσά των πιο πάνω περιπτώσεων α' έως δ' προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή 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 στην 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 τον 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%).

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.

4. Κατ' εξαίρεση για τις επιχειρήσεις που υποχρεούνται να τηρούν βιβλία και στοιχεία της πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και με την προϋπόθεση ότι αυτά κρίνονται ακριβή ή για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία γιατί δεν έχουν υποχρέωση τήρησης λόγω ύψους αγορών, εφόσον περιέχονται στον ειδικό πίνακα που αναφέρεται στο επόμενο εδάφιο, τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται εξωλογιστικώς, με πολλαπλασιασμό των αγορών με ένα μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων.

Οι συντελεστές καθαρού κέρδους που εφαρμόζονται στις αγορές περιέχονται σε ειδικό πίνακα που καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών οι οποίες δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

5. Κατά την εφαρμογή των διατάξεων που αφορούν τους μοναδικούς συντελεστές στις αγορές:

α) Για τις επιχειρήσεις που τηρούν ακριβή βιβλία και στοιχεία της πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, οι αγορές λαμβάνονται όπως αυτές προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία τους.

β) Για τις επιχειρήσεις που δεν έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίων λόγω ύψους αγορών, οι αγορές λαμβάνονται όπως αυτές προκύπτουν από τα τιμολόγια αγορών.

γ) Σε περίπτωση αλλαγής της κατηγορίας των βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται από την επιχείρηση:

αα) από την πρώτη κατηγορίας στην τρίτη κατηγορία, οι αγορές της τελευταίας διαχειριστικής περιόδου πριν από την αλλαγή της κατηγορίας βιβλίων μειώνονται κατά την αξία τους που εμφανίζεται στην απογραφή έναρξης της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία έγινε η αλλαγή της κατηγορίας βιβλίων,

ββ) από τη δεύτερη στην πρώτη κατηγορία, οι αγορές που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διαχειριστική περίοδο στην οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία πρώτης κατηγορίας, προσαυξάνονται με την αξία των εμπορεύσιμων αγαθών που αποδεδειγμένα δε διατέθηκαν ή δε χρησιμοποιήθηκαν κατά τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες τηρήθηκαν βιβλία δεύτερης κατηγορίας,

γγ) από την τρίτη στην πρώτη κατηγορία, οι αγορές που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διαχειριστική περίοδο στην οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία πρώτης κατηγορίας, προσαυξάνεται με την αξία των εμπορεύσιμων αγαθών που εμφανίζονται στην τελευταία απογραφή λήξης.

6. Το ποσό της αποζημίωσης ή αμοιβής που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 31, σε περίπτωση τεκμαρτού ή εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών του οφειλέτη, εάν, πριν από την καταβολή ή πίστωση αυτού δεν υποβληθεί στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία φορολογίας του δικαιούχου, αντίγραφο της απόφασης ή του εγγράφου και θεωρηθεί από αυτή η απόφαση ή το έγγραφο βάσει του οποίου θα

καταβληθεί ή πιστωθεί η αποζημίωση ή αμοιβή στο δικαιούχο, προστίθεται ολόκληρο στα τεκμαρτά ή εξωλογιστικά προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4174/2013:

Άρθρο 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

1.....

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1.

Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση.

Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Άρθρο 64 Επαρκής αιτιολογία

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 φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα της από 31/10/2016 έκθεσης επανελέγχου φόρου εισοδήματος με βάσει συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία της Δ.Ο.Υ, προκύπτουν τα παρακάτω:

<<Λόγω της διαπιστωθείσας παράβασης της λήψης του εικονικού τιμολογίου που είναι ουσιαστική παράβαση του ΚΒΣ τα βιβλία κρίνονται ως **ανακριβή** σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3, 4, 6 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) και προσδιορίζονται τα αποτελέσματα εξωλογιστικά σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις (άρθρα 32, 34, 41 και 50 του ν.2238/1994 κ.λπ >>.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη :

α) Τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 3, 4, 6 και 7 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)

β) Τις διατάξεις των άρθρων 28, 30 ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε) .

γ) Τις διατάξεις 31ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε)

ε) Τις διατάξεις των άρθρου 32 του ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε.)

στ)Τον Μοναδικό Συντελεστή ή Μοναδικούς Συντελεστές Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.) που αντιστοιχούν στις δραστηριότητες της ελεγχόμενης και οι οποίοι περιλαμβάνονται στον Ειδικό Πίνακα Συντελεστών Καθαρού Κέρδους, που καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και ειδικότερα του κωδ.ΜΣΚΚ 6312 έμπορος γυναικείων υφασμάτων,ετοίμων ενδυμάτων,φορεμάτων λιανικώς 14%.

Ακαθάριστα Έσοδα	191.901,66 €
Πλέον :αποκρυβέντα Ακαθάριστα Έσοδα	0,00 €
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	191.901,66 €

Προσαύξηση Ακαθαρίστων Εσόδων 4%	7.676,07 €
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων ελέγχου	199.577,73 €

Αποτελέσματα

Επειδή τα βιβλία κρίθηκαν ως ανακριβή προσδιορίστηκαν τα αποτελέσματα ως ακολούθως:

A.Λογιστικός προσδιορισμός

Καθαρά κέρδη δήλωσης λογιστικά 14.863,03€

Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου 5.720,00€

Σύνολο ΚΚ 20.583,03€

B. Εξωλογιστικός προσδιορισμός

ΣΚΚ 14% $\times$ 80%=11,2% +14%=25% και όχι άνω του 75%

Ακαθάριστα έσοδα 199.577,73 € $\times$ 25,5% =ΚΚ 50.293,58 €

Καθαρά κέρδη που φορολογούνται 50.293,58 €

Επειδή,

α. Όπως προκύπτει από τα στοιχεία της υποβληθείσας δήλωσης φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 (πίνακας Ι) η επιχείρηση έκανε χρήση του ν.3296/04 για αυτοπεραίωση και προσδιόρισε τα Ακαθάριστα έσοδα της σε 200.317,31 ευρώ αντί των 191.901,66 ευρώ βάσει των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων από λιανική πώληση εμπορευμάτων και τα καθαρά κέρδη που φορολογήθηκαν **εξωλογιστικά** σε 28.044,42 ευρώ (200.317,31 $\times$ 14% ΜΣΚΚ),αντί των προσδιορισθέντων λογιστικά 14.863,03 ευρώ.

β. Το ληφθέν Νο 42/06-07-07 ΤΠ-Δ.Α, καθαρής αξίας 5.720,00 € πλέον Φ.Π.Α. 1.086,80 €, εκδόσεως της επιχείρησης, είναι στοιχείο αγοράς εμπορευμάτων που επιβάρυνε το κόστος αγοράς αυτών και μείωσε τα λογιστικά καθαρά κέρδη.

γ. Στην προσφεύγουσα επιχείρηση δεν διαπιστώθηκε παράβαση μη έκδοσης ΑΛΠ ή άλλου φορολογικού στοιχείου ή απόκρυψη εσόδων.

δ. Το ποσοστό του ληφθέντος στοιχείου ανέρχεται στο 2,98% επί των ακαθαρίστων εσόδων (5.720,00/191.901,66).

ε.Δεν προβάλλεται από τον έλεγχο ο ισχυρισμός περί ανέφικτου του λογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών.

στ.Η ως άνω παράβαση είναι μικρής έκτασης,συνεπώς δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος και με την παρούσα απόφαση τα βιβλία και στοιχεία του κρίνονται ακριβή και επαρκή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992.

Για τους παραπάνω λόγους κρίνεται ότι στην προκειμένη περίπτωση δεν στοιχειοθετείται προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων,τα δε καθαρά κέρδη δύναται να προσδιοριστούν λογιστικά με τη προσθήκη σ' αυτά ως λογιστικής διαφοράς του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου, ήτοι σε 20.583,03 € (14.863,03€ + 5.720,00 €).

Κατόπιν των παραπάνω και δεδομένου ότι τα καθαρά κέρδη που δηλώθηκαν από τον προσφεύγοντα για τη φορολογία εισοδήματος ανέρχονται σε 28.044,42 ευρώ,γίνονται αποδεκτά τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη που προσδιορίστηκαν με βάση την αυτοπεραίωση του ν.3296/04 ως εξής:

Ακαθάριστα έσοδα περαίωσης ν.3296/04 200.317,31 €

Καθαρά κέρδη 28.044,42 ευρώ (200.317,31 $\times$ 14%)

Ως προς τον χαρακτηρισμό του Νο 42/06-07-07 ΤΠ-Δ.Α, καθαρής αξίας 5.720,00 € πλέον Φ.Π.Α. 1.086,80 €, εκδόσεως της επιχείρησης ως εικονικό, τη φορολογία ΦΠΑ ,το πρόστιμο ΚΒΣ και το πρόστιμο του άρθρου 6 ν.2523/1997.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο από το οποίο να αποδεικνύεται η επικαλούμενη από αυτή καλή πίστη ως προς την λήψη των εικονικών στοιχείων (ΣΤΕ 394/2013).

Απεναντίας η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη και αποτελεί πλήρη απόδειξη και αποδεικνύει υπέρ της φορολογικής αρχής (ΣΤΕ 478/1998), στηριζόμενη στον έλεγχο που διενεργήθηκε στον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων

Επειδή,

Σύμφωνα με την 1634/94 απόφαση του ΣΤΕ «Το γεγονός ότι η εταιρεία και η επιχ/ση που εξέδωσε το τιμολόγιο είναι εικονική (δεν έχει πραγματική υπόσταση) αρκεί καταρχήν για την απόδειξη και της εικονικότητας του φερόμενου ως εκδοθέντος από την εταιρεία αυτή τιμολογίου».

Σύμφωνα με την απόφαση 506/2012 του ΣΤΕ: «Όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία 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, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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.

Επειδή, υπάρχει πραγματική διαπίστωση της ανυπαρξίας της συναλλαγής μεταξύ του εκδότη και του προσφεύγοντα, όπως καταγράφεται στην από 31/10/2016 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υμε επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία η οποία καταδεικνύει την αδυναμία εκπλήρωσης της επίμαχης συναλλαγής από πλευράς του εκδότη ως πρόσωπο συναλλακτικά ανύπαρκτο, αφού εκθέτει σ' αυτήν, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία και συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του συμπεράσματος περί λήψης του εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του ν.2859/2000 :

«1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

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».

Επειδή, με την γνωμοδότηση 685/2000 του ΝΣΚ, η οποία έγινε δεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών (Υπ. Οικον. 1090560/28-09-2001, ΠΟΛ.1225), γίνεται δεκτό ότι ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. ως λήπτης πλαστού στοιχείου, δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης για τον αναγραφόμενο στο στοιχείο αυτό Φ.Π.Α. και τούτο πρέπει να απορρίπτεται ως μη νόμιμο.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1097/2016 έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων η με αρ.134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ).

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προαναφέρθηκε ο προσφεύγων τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007 είναι λήπτης ενός φορολογικού στοιχείου εικονικού στο σύνολό του καθαρής αξίας 5.720,00€ πλέον Φ.Π.Α 1.086,80€, εκδόσεως της επιχείρησης, συνεπώς δεν παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου του στοιχείου αυτού ως προς το Φ.Π.Α.

Για τη φορολογία ΦΠΑ γίνονται αποδεκτές ως φορολογητέες εκροές οι προσδιορισθείσες με την αυτοπεραίωση βάσει του ν.3296/04 εκ 213.976,91 € και δεν αναγνωρίζονται τα ποσά του Νο 42/06-07-07 Εικονικού ΤΠ-Δ.Α, καθαρής αξίας 5.720,00 € πλέον Φ.Π.Α. 1.086,80 € από τις φορολογητέες εισροές και το φόρο εισροών αντίστοιχα.

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων εξέπεσε φόρο εισροών με βάση μη νόμιμο φορολογικό στοιχείο και συγκεκριμένα εξέπεσε ΦΠΑ ποσού 1.086,80€, που επισύρει πρόστιμο ίσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2523/97

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 19.08.2011 Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ ΠΔ..... και στις από 31.10.2016 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ ΦΠΑ & προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 6 ν.2523/97), επί των οποίων εδράζονται οι αντίστοιχες προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνίας κατάθεσης 16.10.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου 81586 ενδικοφανούς προσφυγής του

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Α.ΔΙΑΧ/ΚΟ ΕΤΟΣ 1/1-31/12/2007

Α 1.ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Από ακίνητα	1.164,00	15.983,16	1.164,00	15.983,16	
Από εμπορικές επιχειρήσεις	28.044,42		28.044,42		
Συνολικό εισόδημα	29.208,42	15.983,16	29.208,42	15.983,16	0,00
Άθροισμα	29.208,42	15.983,16	29.208,42	15.983,16	0,00
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994	5.630,98	134,26	5.630,98	134,26	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	23.577,44	15.848,90	23.577,44	15.848,90	0,00

α 2.ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ :ΜΗΔΕΝ

α 3.ΦΠΑ

	ΔΗΛΩΣΗ		Δ/ΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ		ΔΙΑΦΕΡΑ ΦΟΡΟΥ ΔΗΛ/ΔΕΔ
<u>Εκροές</u>	<u>Αξία Εκροών</u>	<u>ΦΠΑ Εκροών</u>	<u>Αξία Εκροών</u>	<u>ΦΠΑ Εκροών</u>	
Εκροές με 19 %	213.237,33	40.515,09	213.237,33	40.515,09	
Σύνολο φορολογητέων εκροών	213.237,33	40.515,09	213.237,33	40.515,09	
<u>Εισροές</u>	<u>Αξία Εισροών</u>	<u>ΦΠΑ Εισροών</u>	<u>Αξία Εισροών</u>	<u>ΦΠΑ Εισροών</u>	
Φορολογητέες εισροές με 19%	154.437,46	29.343,12	148.717,46	28.256,32	
Δαπάνες φορολογητέες	13.125,46	2.011,08	13.125,46	2.011,08	
Σύνολο φορολογητέων εισροών	167.562,92	31.354,20	161.842,92	30.267,40	
Πληρωμές στο δημόσιο		7.702,45		7.702,45	
Πληρωμή με περαίωση		1.598,97		1.598,97	
Προστιθέμενα ποσά	0,00	9.301,42	0,00	9.301,42	
Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	0,00		0,00		
Αφαιρούμενα ποσά	0,00	0,00	0,00	0,00	
Γενικό σύνολο φόρου εισροών		40.655,62		39.568,82	
Σύνολο φόρου εκροών		40.515,09		40.515,09	
Υπόλοιπο φόρου εισροών		40.655,62		39.568,82	
Χρεωστικό ή Πιστωτικό υπόλοιπο		-140,52		946,28	946,28
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ 120%				1.135,53	1.135,53
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ				2.081,81	2.081,81

α 4. Πρόστιμο ΚΒΣ :2.288,00 €

α 5 . Πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 6 ν.2523/1997 3.260,00€

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
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.