



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 20/03/2017

Αριθμός απόφασης: 2118

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

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

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

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και6) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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.

4. Την από 18/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα τον, οδός, κατά: α) της υπ' αριθμ./13-10-2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά διαχειριστικής περιόδου

06/11/2003-31/12/2004 και β) της υπ' αριθμ./13-10-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά οικονομικού έτους 2005, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ./13-10-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά διαχειριστικής περιόδου 06/11/2003-31/12/2004 και β) την υπ' αριθμ./13-10-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά οικονομικού έτους 2005, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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:

α) Με την υπ' αριθμ./13-10-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά διαχειριστικής περιόδου 06/11/2003-31/12/2004 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 7.009,20 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

β) Με την υπ' αριθμ./13-10-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά οικονομικού έτους 2005 καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 28.766,30 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 34.519,56 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2238/94, του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης 13/10/2016 εκθέσεων ελέγχου Κ.Β.Σ. (περί εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92) και Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ./10-12-2015 εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου (επανελέγχου) του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Πιο συγκεκριμένα, διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Νίκαιας το με αριθμ. πρωτ./08-11-2012 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Αγίου Δημητρίου και στη συνέχεια το με αριθμ. πρωτ./08-01-2013 διαβιβαστικό έγγραφο με συνημμένη την από 23/10/2012 έκθεση τακτικού ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) της ίδιας Δ.Ο.Υ., τα οποία αποτέλεσαν νέα στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 25 και 72 του ν. 4174/2013.

Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες εκθέσεις ελέγχου, οι παραβάσεις καταλογίστηκαν διότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜκαι δραστηριότητα «.....» ένα (1)

πλαστό και εικονικό στο σύνολό του φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 14.850,00 ευρώ πλέον αξίας Φ.Π.Α. 2.673,00 ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 17.523,00 ευρώ, κατά παράβαση των άρθρων 2 παρ. 1, 7 παρ. 1, 18 παρ. 2 και 9 και 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του ν.2523/1997.

Α/Α	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΕΚΔΟΤΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΑΦΜ ΕΚΔΟΤΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	/15-12- 2004			14.850,00	2.673,00	17.523,00

Εν όψει της παραπάνω παράβασης η Υπηρεσία Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 06/11/2003-31/12/2004 ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 και προσδιόρισε τα τελικά ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94. Με βάση τα ανωτέρω, εκδόθηκαν από την ως άνω Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθμ./13-10-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και η υπ' αριθμ./13-10-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Δε στοιχειοθετείται σε βάρος της η παράβαση της λήψης στοιχείου εικονικού ως προς τη συναλλαγή, καθότι η κρινόμενη συναλλαγή ήταν πραγματική. Τα εμπορεύματα που εμφανίζονται στο επίδικο τιμολόγιο παρελήφθησαν πράγματι από την εταιρεία, τοποθετήθηκαν στις εγκαταστάσεις της και χρησιμοποιούνταν από το προσωπικό της, όπως προκύπτει και από υπεύθυνες δηλώσεις δύο (2) εργαζομένων, γραμματέως και ιατρού. Επιπλέον εξαιτίας της έλλειψης ρευστότητας που αντιμετώπιζε η εταιρεία κατά το επίμαχο διάστημα, τα εν λόγω εμπορεύματα αποπληρώθηκαν μέσω συναλλαγματικών, η αποπληρωμή των οποίων προκύπτει από τα βιβλία της.
- Ακόμα και αν θεωρηθεί ότι ο εκδότης του επίμαχου φορολογικού στοιχείου ήταν εικονικός, δεν πρέπει να καταλογιστούν πρόστιμο και φόρος σε βάρος της εταιρείας, διότι αυτή ήταν καλόπιστη λήπτρια. Εξάλλου ήταν παντελώς αδύνατο να διαπιστωθεί η εικονικότητα του στοιχείου, καθώς έφερε όλα τα νόμιμα στοιχεία σχετικά με τον εκδότη και την απαιτούμενη διάτρηση, και να ελεγχθεί η λογιστική και οικονομική κατάσταση της εκδότριας επιχείρησης «.....». Περαιτέρω δεν είχε ούτε καν κίνητρο για την λήψη εικονικού στοιχείου, δεδομένου ότι τα κέρδη της ήταν ούτως ή άλλως χαμηλά και ο φόρος που θα προέκυπτε επί των καθαρών κερδών αυτών θα ήταν ούτως ή άλλως χαμηλός.
- Η πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου είναι νομικά πλημμελής λόγω παρέλευσης της 10ετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει πρόστιμο σύμφωνα με την

απόφαση ΣτΕ 1623/2016, σύμφωνα με την οποία η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξη επιβολής προστίμου, η οποία είναι καταρχήν πενταετής, παρατείνεται στα δέκα έτη σε περίπτωση που υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία, ωστόσο δεν υπόκειται στις παρατάσεις που δίνονται με διαδοχικούς νόμους.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) στον Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.):

«Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.):

«Για την πώληση αγαθώνκαι την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματίαγια την άσκηση του επαγγέλματός του ή την εκτέλεση του σκοπούεκδίδεται τιμολόγιο».

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2523/1997, όπως οι διατάξεις αυτές ίσχυαν κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται:

«3. Ως Πλαστό θεωρείται και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγισθεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου.

4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής (εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή) ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε μεν αλλά 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 (εικονικότητα ως προς το πρόσωπο).»

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 το φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε

δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, εν προκειμένω, υπάρχει πραγματική διαπίστωση της εικονικότητας της συναλλαγής, που περιγράφεται στο ληφθέν επίδικο τιμολόγιο, καθώς στην από 23/10/2012 έκθεση τακτικού ελέγχου Κ.Β.Σ. ΑΥΟ ΠΟΛ.1037/05 & ΠΟΛ.1081/05 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Δημητρίου, παρατίθενται, με σαφήνεια και πληρότητα, τα πραγματικά περιστατικά που προέκυψαν από την αποδεικτική διαδικασία και συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του συμπεράσματος ότι η εκδότρια εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, αποτελεί «συναλλακτικά» ανύπαρκτη επιχείρηση. Συνεπώς το βάρος απόδειξης της συναλλαγής μετατίθεται στην προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία όμως δεν προσκομίζει κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε. Ο ισχυρισμός της δε ότι εξαιτίας της έλλειψης ρευστότητας που αντιμετώπιζε η εταιρεία, τα εν λόγω εμπορεύματα αποπληρώθηκαν μέσω συναλλαγματικών, απορρίπτεται ως αβάσιμος, δεδομένου ότι σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο: «..... *Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή.*».

Επειδή, το εν λόγω εικονικό τιμολόγιο συμπεριλήφθηκε και καταχωρήθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία ως δαπάνη στα τηρούμενα επίσημα βιβλία της και έχει χρησιμοποιηθεί με αυτόν τον τρόπο για τη μείωση των φορολογικών της υποχρεώσεων έναντι της φορολογίας του εισοδήματος.

Επειδή στις διατάξεις των παραγράφων 2 και 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 ορίζονται:
«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.

.....

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

α),

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,

.....

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, στην προκειμένη περίπτωση, η διαπιστωθείσα παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου από την προσφεύγουσα είναι μεγάλης έκτασης και επηρεάζει σημαντικά τα αποτελέσματά της. Πιο συγκεκριμένα, αφενός η αξία του εικονικού τιμολογίου αποτελεί το 16,56% των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων της και αφετέρου με την έκπτωση της εν λόγω αξίας του εικονικού φορολογικού στοιχείου από τα ακαθάριστα έσοδά της η προσφεύγουσα εμφάνισε καθαρά κέρδη μειωμένα κατά 83%. Συνεπώς η παράβαση της λήψης του υπ' αριθμ./15-12-2004 εικονικού τιμολογίου επηρεάζει σημαντικά τα οικονομικά δεδομένα της (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) και ορθά ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 06/11/2003-31/12/2004 ανακριβή και προσδιόρισε τα τελικά ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), ορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού του ακαθάριστου εισοδήματος και συγκεκριμένα αναφέρεται:

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

α)

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.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, περιγράφεται ο τρόπος εξωλογιστικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος και συγκεκριμένα:

«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 ειδικά 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.

.....

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.

.....

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που

προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).»

Επειδή στην παρ. 11 εδάφιο 1^ο του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται: «11. 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....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/94: «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 δημοσίας 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.

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 ποίο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 περ. β του άρθρου 84 ν.2238/94: «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 ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέχονται στον Προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη έτος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4337/2015: «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 η προσφεύγουσα εταιρεία έχει περαιώσει για τη διαχειριστική περίοδο 06/11/2003-31/12/2004, εντούτοις, περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νίκαιας συμπληρωματικά στοιχεία και συγκεκριμένα το με αριθμ. πρωτ./08-11-2012 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Αγίου Δημητρίου και στη συνέχεια το με αριθμ. πρωτ./08-01-2013 διαβιβαστικό έγγραφο με συνημμένη την από 23/10/2012 έκθεση τακτικού ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) της ίδιας Δ.Ο.Υ., τα οποία αποτέλεσαν νέα στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 25 και 72 του ν. 4174/2013, συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας. Με την ίδια 1623/2016 απόφαση του ΣτΕ που επικαλείται η προσφεύγουσα, έγινε δεκτό ότι οι παρατάσεις των ν.3513/2006 και μετά, αφορούσαν όχι μόνο τη συνήθη πενταετή παραγραφή αλλά και τη δεκαετή, αφού στην απόφαση αυτή αναφέρεται «.....Ενόψει δε του γενικού τρόπου διατυπώσεώς της, η ανωτέρω διάταξη αφορά αδιακρίτως προθεσμίες τόσο πενταετούς, κατά τη παρ. 1, όσο και δεκαετούς, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., παραγραφής.....». Στην προκειμένη περίπτωση, η αρχική προθεσμία παραγραφής της χρήσης 2004 που έληγε στις 31/12/2015 παρατάθηκε κατά ένα έτος, δεδομένου ότι η εντολή ελέγχου της υπό κρίση υπόθεσης εκδόθηκε μέχρι 31/12/2015 και συγκεκριμένα στις 10/12/2015. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για την επιβολή φόρου και προστίμου, είναι απορριπτέος ως νομικά αβάσιμος

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται: «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».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 ορίζεται:

«1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α),

β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

γ)»,

και με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου:

«1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου. Ειδικά στην περίπτωση οριστικοποίησης της καταλογιστικής πράξης λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, τα ως άνω ποσοστά πρόσθετων φόρων υπολογίζονται μέχρι το χρόνο οριστικοποίησης της πράξης».

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 2523/97, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 26 του ν. 3943/2011 και σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 26 έχει εφαρμογή για δηλώσεις που υποβάλλονται εκπρόθεσμα μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού (31/03/2011) και για φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού που εκδίδονται μετά τη δημοσίευση του ίδιου νόμου επίσης, ορίζεται ως ανώτατο όριο για την επιβολή πρόσθετων φόρων το ποσοστό 120% για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης του φόρου, την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ισχύει:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

.....

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

.....»

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 13/10/2016 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. (περί εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92) και Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, επί των οποίων εδράζονται οι υπ' αριθμ./13-10-2016 και/13-10-2016 προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 18/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας «.....», ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση :

A) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά Φόρου Εισοδήματος	28.766,30 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	34.519,56 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	63.285,86 €

B) Πρόστιμο Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο Συνολικού Ποσού: 7.009,20 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.