



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Ταχ. δ/νση: Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2310554268
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 177/11-3-16

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
- η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- θ. 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.
4. Την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από εισήγηση του Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της επιχείρησης με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, των απόψεων της αρμόδιας φορολογικής αρχής και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με την με αριθμό προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος εισοδήματος ποσού 84.796,35€, πλέον τέλη χαρτοσήμου 2.927,47€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 102.461,20€, πλέον πρόσθετα τέλη 3.512,96€ ήτοι συνολικό ποσό **193.697,98€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2004 – 31/12/2004, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 και των άρθρων 30 & 32 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (καθαρών κερδών) σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 του ν 2238/94, καθόσον για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ.4 περ. στ' του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), λόγω μη επίδειξης στον φορολογικό έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων. Επίσης, την υπό κρίση περίοδο η επιχείρηση υπέπεσε στις παραβάσεις της λήψης οκτώ (8) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 34.175,00€, της μη επίδειξης του τηρούμενου βιβλίου απογραφών και Ισολογισμού καθώς και της μη έκδοσης Α.Λ.Π. σε επτά περιπτώσεις συνολικής αξίας 157,50€. Θα πρέπει να σημειωθεί στο σημείο αυτό ότι οι δύο τελευταίες παραβάσεις είχαν καταλογιστεί από προηγούμενο φορολογικό έλεγχο.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους

λόγους:

- α. Μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός βάσει καταργηθέντος νόμου
- β. Αυθαίρετος ο υπολογισμός των καθαρών εσόδων και του αναλογούντος φόρου.
- γ. Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει την προσβαλλόμενη πράξη έχει παραγραφεί
- δ. Τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης δεν προσκομίστηκαν για λόγους ανωτέρας βίας. Η επιχείρηση λόγω αδράνειας δεν έλαβε γνώση των προσκλήσεων της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.
- ε. Τα επίμαχα τιμολόγια ανέρχονται στο 0,56% των ετήσιων εσόδων.
- στ. Οι συναλλαγές που αφορούν τα υπό κρίση τιμολόγια δεν είναι εικονικές.
- ζ. Στην προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου υπάρχει έλλειψη νομίμου αιτιολογίας –αόριστη αιτιολογία.

Ως προς τους ισχυρισμούς περί μη νομιμότητας του εξωλογιστικού προσδιορισμού και αυθαίρετου υπολογισμού των καθαρών εσόδων.

- **Επειδή**, στο άρθρο 72§1 του νέου κώδικα φορολογίας εισοδήματος (Ν. 4172/2013) ορίζεται ρητώς ότι οι διατάξεις αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Επιπρόσθετα στην παράγραφο 25 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι «Από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου». Ως εκ τούτου, από το συνδυασμό των ανωτέρω παραγράφων προκύπτει ότι ο προηγούμενος κώδικας φορολογίας εισοδήματος (Ν.2238/1994) παύει να ισχύει για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και εφεξής, ενώ για προγενέστερες διαχειριστικές περιόδους (έως 31/12/2013) εξακολουθεί να βρίσκεται σε ισχύ. Συνεπώς, δυνάμει των ανωτέρω μεταβατικών διατάξεων ορθώς εφαρμόστηκε από τον έλεγχο για την διαχειριστική χρήση 2004 ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 & 32 του Ν.2238/1994.
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ 186/92, κάθε εγγραφή στα βιβλία που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται

από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία Η προσφεύγουσα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία της ούτε κανένα παραστατικό - αποδεικτικό πραγματοποίησης του εξόδου και ως εκ τούτου δεν ήταν δυνατόν να γίνει ο έλεγχος προκειμένου να διαπιστωθεί αν πραγματοποιήθηκαν οι δαπάνες αυτές και αν νομίμως έγινε η έκπτωση αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης περιόδου.

- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ 186/92 : « 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) ε) ,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 , 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..... 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, εφαρμοζόμενων 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**, με τις διατάξεις της περ. γ' παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994(Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι: «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..... 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)
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.»

Συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση, ορθώς τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας κρίθηκαν ανακριβή λόγω του ότι δεν τέθηκαν υπόψιν του ελέγχου και ορθώς τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά. Προσαυξήθηκαν δε ορθώς κατά 8%, καθώς στην συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο τα εικονικά που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση ανέρχονται στο ποσό των 34.175,00€ ή διαφορετικά σε **ποσοστό 5,64% επί των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων.**

- **Επειδή,** στο κεφάλαιο “ΛΟΙΠΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ” της **ΠΟΛ.1087/10.6.2005** ορίζεται ότι: «...2. Με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν.[3296/2004](#) επήλθαν σημαντικές μεταβολές σε ότι αφορά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος κατά τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν.[2238/1994](#), για τις οποίες δόθηκαν σχετικές διευκρινίσεις με την εγκύκλιο [ΠΟΛ.1016/7.2.2005](#) της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν.[3296/2004](#) θεσπίστηκαν αντικειμενικά ποσοστά προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων (4% ή 8%, κατά περίπτωση), ειδικά στις περιπτώσεις διαπίστωσης των οριζόμενων στις διατάξεις αυτές ιδιαίτερα σοβαρών φορολογικών παραβάσεων (δηλαδή επί απόκρυψης φορολογητέας ύλης, μη έκδοσης στοιχείων του Κ.Β.Σ., έκδοσης πλαστών- εικονικών στοιχείων), εφόσον αυτές συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών. Σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις, το κατά περίπτωση ποσοστό προσαύξησης εφαρμόζεται στο άθροισμα των βάσει βιβλίων ακαθάριστων εσόδων και των ποσών που προκύπτουν από την απόκρυψη ή τη μη έκδοση ή την έκδοση πλαστών-εικονικών στοιχείων, τα οποία ποσά και διπλασιάζονται σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια χρήση.

Σε ότι αφορά τις μεταβολές αυτές, διευκρινίζεται περαιτέρω ότι ως απόκρυψη για την εφαρμογή των ανωτέρω νοείται οποιαδήποτε, ανεξαρτήτως προελεύσεως, απόκρυψη ακαθάριστου εισοδήματος και ότι ο κατά τα ανωτέρω διπλασιασμός των ποσών που προκύπτουν από τις προαναφερόμενες παραβάσεις εφαρμόζεται εφόσον η επανάληψη των παραβάσεων αυτών διαπιστώνεται από διαφορετικούς ελέγχους, συμπεριλαμβανομένου και του διενεργούμενου τακτικού ελέγχου. Ειδικά ως προς τις παραβάσεις μη έκδοσης ή έκδοσης πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων, οι ανωτέρω διατάξεις έχουν εφαρμογή ανεξαρτήτως αν πρόκειται για στοιχεία αξίας ή διακίνησης.

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.[3296/2004](#), 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.[2238/1994](#), 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...**

- **Επειδή,** στις περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης έχουν καταστραφεί ή χαθεί ή **δεν επιδεικνύονται, παρά τη σχετική πρόσκληση της φορολογικής αρχής,** ενόψει του ότι καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσης, **επέρχεται εξομοίωση, από άποψη προσδιορισμού εισοδήματος, προς την περίπτωση της μη τήρησης λογιστικών βιβλίων και στοιχείων (ΣτΕ 2490/84, 701/2001)** και επομένως δικαιολογείται η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης ενιαίως, κατά συνεκτίμηση τόσο των παλαιών όσο και των νέων στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 3413/81, 1021/1996, 2743/1996, 4780/1996, 2198/1997, 1426/2000, 701/2001 και 304/2003).
- **Επειδή,** κρίνεται σκόπιμο να γίνει αναφορά και στις πρόσφατες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 4605/2013, 3167-3170/2013, 1325/2012, 789/2010, 1165 και 1171/2009), με τις οποίες έχει κριθεί ότι το σύστημα του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, στο μέτρο που συνοδεύεται από επαρκείς εγγυήσεις προστασίας του φορολογουμένου, δεν αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, και ότι ούτε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός ούτε η προσαύξηση του συντελεστή καθαρού κέρδους αποτελούν κυρώσεις, καθώς αποσκοπούν στην εξεύρεση του πραγματικού εισοδήματος και της αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας των επιχειρήσεων, για τις οποίες, λόγω της μη τήρησης βιβλίων, προκύπτει αδυναμία ασφαλούς προσδιορισμού του εισοδήματός τους. Σε κάθε περίπτωση, ο καθορισμός από το νόμο ενός μόνο συντελεστή κέρδους για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων, στην περίπτωση που αυτές δεν τηρούν επαρκή και ειλικρινή βιβλία, συνάδει προς το Σύνταγμα και δη προς την διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 περί αναλογικότητας, δεδομένου ότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζει τον καίριο σκοπό δημοσίου συμφέροντος της αποφυγής συναλλαγών κατά την επιλογή του εφαρμοστέου συντελεστή (πρβλ. ΣτΕ 3474/2011 Ολομ., 1800/2012, αποφ. ΔΕΚ της 12.7.2001, υποθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εφόσον δε κατά τα ανωτέρω η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, δεν διαθέτει ευχέρεια να προσδιορίσει το ύψος του συντελεστή καθαρού κέρδους, δεν τίθεται θέμα παραβίασεως του δικαιώματος παροχής εννόμου προστασίας, ως εκ του ότι ούτε το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει τέτοια εξουσία (πρβλ. ΣτΕ 2402/2010 7μ.).

- **Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994(Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι: « 1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων:
α).....».
- **Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατηγορίας της προσήκουσας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους».
- **Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα. Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών. β).....γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων. δ).....Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της

παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).

- **Επειδή**, δεν τέθηκαν στον έλεγχο τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης, δεν κατέστη δυνατή η διενέργεια των προβλεπόμενων από την ΠΟΛ. 1037/2005, ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσης, συνεπώς νομίμως η φορολογική αρχή έκρινε αυτά ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 περ. στ' του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92 και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό αυτών (ΣτΕ 1038/2011). Συνεπεία των ανωτέρω τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης χρήσης προσδιορίστηκαν ορθώς από την Δ.Ο.Υ Δ' Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και το καθαρό εισόδημα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 του ίδιου νόμου.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72 παράγραφος 11 του Ν. 4174/13: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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».
- **Επειδή**, σύμφωνα με το αρ.84 παρ. 1 του Ν.2238/94 «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». Σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 7 Ν.3888/2010, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για

κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011.

-Σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Ν.4002/2011, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012.

-Σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 του Ν.4098/2012, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2012, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.

Σύμφωνα τέλος με το άρθρο 22 του νόμου 4203/2013 «..Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη μέλη της Ε. Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 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. Κατόπιν όλων των ανωτέρω διαδοχικών παρατάσεων, το δικαίωμα το Δημοσίου για επιβολή φόρου στην προσφεύγουσα επιχείρηση για την κρίσιμη διαχειριστική περίοδο 1/1/2004-31/12/2004 δεν είχε παραγραφεί, δεδομένου ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της με αριθμό-12-2013 εντολής ελέγχου.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη προσκόμισης των βιβλίων για λόγους ανωτέρας βίας

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 5§2 του Ν.4174/2013: «Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α)..... β) γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της

εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου».

Στην εν λόγω περίπτωση η κοινοποίηση τόσο της γνωστοποίησης περί διενέργειας τακτικού ελέγχου όσο και των δύο προσκλήσεων για προσκόμιση στοιχείων διενεργήθηκαν νομότυπα. Στην περίπτωση της γνωστοποίησης, αυτή εστάλη με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση της έδρας της επιχείρησης, ενώ στην περίπτωση των προσκλήσεων ο έλεγχος ορθώς, έχοντας ήδη διαπιστώσει μετά από μετάβαση στην έδρα ότι εκεί λειτουργεί άλλη επιχείρηση, απέστειλε αυτές με συστημένη επιστολή στις διευθύνσεις κατοικίας των δύο διαχειριστών. Από το πληροφοριακό δε σύστημα των Ε.Λ.Τ.Α προκύπτει ότι ο ένας εκ των διαχειριστών, κος παρέλαβε αμφότερες τις προσκλήσεις, στις οποίες δεν ανταποκρίθηκε παρά την ρητή αναφορά επί της δεύτερης πρόσκλησης ότι η μη προσκόμιση των ζητηθέντων στοιχείων, συνεπάγεται τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών για την ελεγχόμενη χρήση, βάσει των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 του Ν. 2238/1994.

- **Επειδή**, κατά την πάγια Διοικητική και Δικαστική νομολογία ανωτέρα βία αποτελεί κάθε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν μπορούσε να αποτραπεί ούτε με την επίδειξη άκρας επιμέλειας και σύνεσης, λόγω του οποίου καθίσταται ανέφικτο στον υπόχρεο να προβεί ο ίδιος ή με άλλο πρόσωπο στην επιβαλλόμενη σ' αυτόν ενέργεια. (ΣΤΕ 4228/2011, 2546/2008, 239/2003, 2192/2002). Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν δήλωσε στο αρμόδιο τμήμα μητρώου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης την αδράνειά της, με αποτέλεσμα ακόμη και σήμερα να εμφανίζεται ως ενεργή. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι λόγοι ανωτέρας βίας δεν της επέτρεψαν να είναι συνεπής στις υποχρεώσεις της δεν ευσταθεί, καθώς η ίδια δεν επέδειξε επιμέλεια και σύνεση, δηλώνοντας την αδράνειά της, ώστε να αποτρέψει την παρούσα κατάσταση.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι τα επίμαχα τιμολόγια ανέρχονται στο 0,56% των ετήσιων εσόδων.

- **Επειδή**, ο ισχυρισμός που προβάλλεται από την προσφεύγουσα ότι τα επίμαχα τιμολόγια ανέρχονται στο 0,56% των ετήσιων εσόδων είναι αβάσιμος. Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης η καθαρή αξία των εικονικών τιμολογίων άνευ ΦΠΑ ανέρχεται στο ποσό των 34.175,00 ευρώ, ενώ η προσφεύγουσα επιχείρηση την χρήση 2004 δήλωσε ακαθάριστα έσοδα ύψους

604.902,48 ευρώ. Συνεπώς τα εικονικά τιμολόγια δεν ανέρχονται στο 0.56% των εσόδων αλλά στο 5,65% αυτού.

- **Επειδή**, ο έλεγχος σε κάθε περίπτωση προχώρησε στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2004, λόγω του ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση, παρά τις προσκλήσεις της φορολογικής διοίκησης για προσκόμιση στοιχείων, δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της. Το γεγονός αυτό είχε ως αποτέλεσμα τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης να κριθούν ορθώς από τον έλεγχο ως ανακριβή, τηρώντας τις διατάξεις του άρθρου 30 του παρ. 4 του Π.Δ 186/92 καθώς και των άρθρων 30 & 32 του Ν.2238/94.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη εικονικότητας των συναλλαγών

- **Επειδή**, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 **εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.**
- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 31 παρ. 1 περ. ζ και η του ν. 1591/86** – Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει: ζ) Όποιος εκδίδει πλαστό ή εικονικό ή νοθεύει τιμολόγιο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών ή οποιοδήποτε από τα φορολογικά στοιχεία που αναφέρονται στην περίπτωση γ' της παραγράφου αυτής. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατρηθεί ή σφραγιστεί με οποιοδήποτε 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 φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτοτύπου είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος

του ίδιου στοιχείου. Θεωρείται εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε για συναλλαγή, διακίνηση ή οποιαδήποτε άλλη αιτία ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο.

- **Επειδή,** για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.
- **Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει». Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν πρόβη σε ουδεμία διασταύρωση στοιχείων των αντισυμβαλλομένων και ούτε προσκόμισε στον έλεγχο στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι οι υπό κρίση συναλλαγές ήταν πραγματικές και διενεργήθηκαν έστω με διαφορετικούς αντισυμβαλλόμενους.
- **Επειδή,** ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η απόέκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης (η οποία έλαβε υπόψιν πληροφοριακά δελτία και εκθέσεις ελέγχου συνταχθείσες από το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας) περιέχει πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στη εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας επιχείρησης, αναφέρουμε συνοπτικά ορισμένους από τους λόγους αυτούς:

-Ως προς τις συναλλαγές με την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ.....

- ✓ Ο ίδιος οκατέθεσε, αναφορικά με την εμπορική δραστηριότητα της επιχείρησής του, ότι χρησιμοποιήθηκε ως αχυράνθρωπος από τονμε μηνιαία αμοιβή.
- ✓ Η ανωτέρω επιχείρηση ουδέποτε απέκτησε πραγματική υπόσταση ή οντότητα, δυνάμενη να πραγματοποιήσει οποιεσδήποτε συναλλαγές, είτε αγορές, είτε πωλήσεις, είτε παροχή υπηρεσιών. Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό, ούτε διέθετε υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό, στοιχεία απαραίτητα για τη λειτουργία της επιχείρησης.
- ✓ Οι επαγγελματικοί χώροι που μίσθωνε η επιχείρηση εγκαταλείφθηκαν τον Μάιο του 2004, πολύ νωρίτερα της ημερομηνίας έκδοσης των επίμαχων τιμολογίων.
- ✓ Η επιχείρηση τουδεν προσκόμισε βιβλία και στοιχεία στον έλεγχο.
- ✓ Δεν υπέβαλε ποτέ δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ούτε εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ πέραν των όσων αναφέρονται στηνέκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Β' Θεσσαλονίκης

-Ως προς τις συναλλαγές με την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ.....

- ✓ Η ατομική επιχείρηση του ουδέποτε λειτούργησε και ουδέποτε άσκησε οποιαδήποτε εμπορική και συναλλακτική δραστηριότητα στις δηλωθείσες διευθύνσεις.
- ✓ Στο απολογητικό του υπόμνημα ο δήλωσε ότι η επιχείρηση ιδρύθηκε από συγκεκριμένα άτομα τα οποία εκμεταλλεύτηκαν την οικονομική του ανάγκη και την εξάρτησή του από τις ναρκωτικές ουσίες και ουδέποτε άσκησε επαγγελματική δραστηριότητα.
- ✓ Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό, ούτε διέθετε υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατο να πραγματοποιήσει τον τεράστιο όγκο των πωλήσεων εμπορευμάτων και τις παροχές υπηρεσίας που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια.
- ✓ Δεν υπέβαλε ποτέ δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Υπέβαλε μόνο περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για την χρήση του 2004 με μικρά χρεωστικά ποσά.
- ✓ Δεν προσκόμισε βιβλία και στοιχεία στον έλεγχο.

-Ως προς τις συναλλαγές με την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ.....

- ✓ Η ατομική επιχείρηση του δεν ανταποκρίθηκε ουδέποτε σε κλήσεις του ΣΔΟΕ για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων.
- ✓ Σύμφωνα με υπεύθυνη δήλωσή του ο δεν γνώριζε την ύπαρξη υποκαταστήματος. Επίσης, ο γραφικός χαρακτήρας επί των κατασχεθέντων από την Διεύθυνση Ασφάλειας Θεσσαλονίκης φορολογικών στοιχείων του ήταν άγνωστος

- ✓ Σύμφωνα με υπεύθυνες δηλώσεις άλλων ληπτών, ο τους ήταν άγνωστος και οι ίδιοι συναλλάχθηκαν με άλλα πρόσωπα.
- ✓ Δεν υπέβαλε δηλώσεις φόρου εισοδήματος κατά τις χρήσεις 2003,2004 και 2005, ούτε δηλώσεις ΦΠΑ τις χρήσεις 2004 και 2005
- ✓ Ο δήλωσε ένα ευρύ φάσμα δραστηριοτήτων από ορυκτέλαια, ελαστικά και ανταλλακτικά αυτοκινήτου έως ποτήρια, βιβλιοθήκες καρέκλες, οικιακές συσκευές, γεγονός σύνηθες σε εταιρίες έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

-Ως προς τις συναλλαγές με την επιχείρηση «..... με ΑΦΜ.....

- ✓ Ο ίδιος ο παραδέχτηκε ξεκάθαρα στην ένορκη κατάθεσή του ότι δεν πραγματοποίησε καμία συναλλαγή με το σύνολο των επιχειρήσεων που φέρεται να συναλλάχτηκε η ατομική του επιχείρηση. Ο ίδιος ήταν εξαρτημένος από ναρκωτικές ουσίες και συνεπώς ήταν αδύνατο να διαχειριστεί οποιαδήποτε επιχείρηση.
 - ✓ Από 17/9/2004 η επιχείρηση του στερούνταν έδρας, γεγονός που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια κάθε είδους συναλλαγή.
 - ✓ Ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό, ούτε διέθετε υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατο να πραγματοποιήσει τον τεράστιο όγκο των πωλήσεων εμπορευμάτων και τις παροχές υπηρεσίας που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια.
 - ✓ Δεν υπέβαλε ποτέ δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Υπέβαλε μόνο μια περιοδική δήλωση ΦΠΑ.
 - ✓ Ουδέποτε η επιχείρηση απέκτησε πραγματική υπόσταση και οντότητα, δυνάμενη να πραγματοποιήσει εμπορικές συναλλαγές.
 - ✓ Ουδέποτε δήλωσε στην αρμόδια Α' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης την με αριθμό ΕΜΖΕΑΦΔΣΣ.
- **Επειδή**, η καταγραφή όλων των στοιχείων και η συνολική αξιολόγησή τους στη έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, συνιστούν πλήρη απόδειξη, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου ν' αποδείξει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων.
 - **Επειδή**, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την

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

Στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε απέδειξε ότι οι εκδότες των επίμαχων τιμολογίων είναι πρόσωπα φορολογικώς μεν υπαρκτά αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτα και συνεπώς η λήπτρια επιχείρηση έχει το βάρος της απόδειξης πραγματοποίησης της συναλλαγής

- **Επειδή**, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του ΣτΕ «.....Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.....».

Ως προς τον ισχυρισμό περί έλλειψης νομίμου αιτιολογίας

- **Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή

ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί την αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει στην σελίδα 15-24 τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων (σελίδες 4-15), όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστικά. Στην ίδια έκθεση (σελίδες 24-28) γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται ο προσδιορισμός του φόρου και των αναλογούντων προσουξήσεων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων δεν είναι ελαττωματική, όπως ανυπόστατα υποστηρίζει η προσφεύγουσα επιχείρηση.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανής Προσφυγής.

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ – ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2004 – 31/12/2004

Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης	84.796,35€
Διαφορά τελών χαρτοσήμου βάσει της παρούσας απόφασης	2.927,47€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	102.461,20€
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου βάσει της παρούσας απόφασης	3.512,96€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	193.697,98€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα επιχείρηση.

Ακριβές αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ,
ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).