



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 14/01/ 2019

Αριθμός Απόφασης 251

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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 και 1846) 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ Τ.Β' / 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από **17-09-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση “.....”, ΑΦΜ που έχει έδρα στην Καλλιθέα-Αττικής, οδός κατά:

-Της υπ’ αριθμ. /**25-07-2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, για την χρήση 1996.

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17-09-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση “.....”, 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Μετά από την με υπ’αριθ. /17-02-2005 Εντολή Ελέγχου του Προϊσταμένου του ΠΕΚ ΑΘΗΝΩΝ, διενεργήθηκε τακτικός έλεγχος στην επιχείρηση “.....”, ΑΦΜ Μετά το πέρας του ελέγχου, ο έλεγχος συνέταξε την από 15-12-2005 έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων(άρθρο 66ν. 2238/94 & Α.Υ.Ο. 1021681/1120ΠΟΛ 1037/1-3-2005) . Βάσει του πορίσματος της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου, ο προϊστάμενος του ΠΕΚ ΑΘΗΝΩΝ εξέδωσε για την χρήση 1996 την κατωτέρω πράξη και συγκεκριμένα:

-Την υπ’ αριθμ. /**21-12-2005** Πράξη Προσδιορισμού Αποτελεσμάτων & Επιβολής Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 1997, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος και τέλη χαρτ/μου –εισφορά ΟΓΑ ποσού 15.101.353δρχ (44.318,00€), πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 22.909.763δρχ(67.233,00€), ήτοι συνολικού ποσού 38.011.116δρχ(111.551,00€).

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου, λόγω λήψης πλαστών &εικονικών φορολογικών στοιχείων [είκοσι δύο (22) πλαστών & εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 328.870,950δρχ (965.138,52€) πλέον ΦΠΑ 59.196.771δρχ (173.724,93€) που εκδόθηκαν από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, επισκευές πλοίων, Βύρωνα], τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης για την κρινόμενη χρήση κρίθηκαν **ανακριβή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92(Κ.Β.Σ.), τα ακαθάριστα έσοδα για τον εμπορικό κλάδο προσδιορίστηκαν

σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/94 &ΠΟΛ1087/10-06-2005, ενώ τα ακαθάριστα έσοδα από τα τεχνικά έργα λαμβάνονται όπως εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης και τα καθαρά κέρδη από τον εμπορικό κλάδο εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Κατά της προαναφερόμενης πράξης και της έκθεσης ελέγχου, ασκήθηκε προσφυγή από την προσφεύγουσα και εκδόθηκε η υπ' αριθ. /2017 απόφαση από το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών, Τμήμα 1^ο Τριμελές, με την οποία το δικαστήριο ακύρωσε την ανωτέρω πράξη και ανέπεμψε την υπόθεση στην Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ (λόγω αρμοδιότητας) **προκειμένου τα αρμόδια όργανα να ενεργήσουν τα νόμιμα ήτοι κλήση της προσφεύγουσας σε προηγούμενη ακρόαση.**

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, εξέδωσε την υπ' αριθ. /25-05-2018 εντολή ελέγχου μερικού ελέγχου Εισοδήματος(ν.2238/1994) για την επανάληψη της διαδικασίας για την χρήση 1996, προκειμένου να τηρηθεί ο τύπος, όπως ορίζει η ανωτέρω απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Επακολούθησε έλεγχος από την ελέγκτρια της ίδιας Δ.Ο.Υ. η οποία εξέδωσε το υπ' αριθ. /2018 σημειώματα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρο 28 Ν.4174/2013, με την ανάλογη προσωρινή πράξη, προκειμένου εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών να υποβληθούν εγγράφως στην Δ.Ο.Υ. οι απόψεις ή διευκρινήσεις της επιχείρησης ως προς τα αποτελέσματα του ελέγχου προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο.

Το ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου επιδόθηκε στις 28-06-2018 στους διαχειριστές της επιχείρησης (κ. & κ.).

Επί του ως άνω Σημειώματος, ο λογιστής της προσφεύγουσας υπέβαλε εκ μέρους του ενός εκ των διαχειριστών του κ. το υπ. αριθ. /18-07-2018 υπόμνημα σε απάντηση του.

Μετά το πέρας του ελέγχου η ανωτέρω ελέγκτρια συνέταξε την από 25-07-2018 έκθεση Μερικού Ελέγχου Εισοδήματος (ν. 2238/1994) σε επανάληψη διαδικασίας.

Βάσει του πορίσματος της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την κατωτέρω προσβαλλόμενη πράξη και συγκεκριμένα:

-Την υπ' αριθμ./25-07-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 1997, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 42.121,99€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερη κύρωση (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) 58.495,19€, ήτοι συνολικού ποσού 100.617,18€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου, λόγω λήψης πλαστών &εικονικών φορολογικών στοιχείων [είκοσι δύο (22) πλαστών & εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 328.870.950δρχ (965.138,52€) πλέον ΦΠΑ 59.196.771δρχ (173.724,93€) που εκδόθηκαν από την επιχείρηση

«.....» με ΑΦΜ, επισκευές πλοίων, Βύρωνα], τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης για την κρινόμενη χρήση κρίθηκαν **ανακριβή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92(Κ.Β.Σ.), τα ακαθάριστα έσοδα για τον εμπορικό κλάδο προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/94&ΠΟΛ1087/10-06-2005, ενώ τα ακαθάριστα έσοδα από τα τεχνικά έργα λαμβάνονται όπως εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης και τα καθαρά κέρδη από τον εμπορικό κλάδο εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, της παραπάνω Οριστικής Πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων για την κρινόμενη χρήση.
- Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών και ότι τελούσε σε καλή πίστη.
- Ανεπαρκής-πλημμελής αιτιολογία, αοριστία έκθεσης ελέγχου.
- Ότι είναι μη νόμιμη η εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού (ανακρίβεια) για το εισόδημα.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, πρόκειται για επανάληψη διαδικασίας κατόπιν δικαστικής απόφασης και όχι για αρχικό έλεγχο και ως εκ τούτου σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 72 § 11 του Ν. 4174/2013** [ΦΕΚ Α' 170/26-07-13], ορίζεται ότι:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν, με τις διατάξεις του άρθρου 84 § 6 του Ν.2238/1995 [ΦΕΚ Α' 151/16-09-94], ορίζεται ότι «Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης» και με τις διατάξεις του άρθρου 9 § 5 του Ν. 2523/1997 [ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997], ορίζεται ότι «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. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Στην προκείμενη περίπτωση η υπ' αριθ./2017 απόφαση από το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών, Τμήμα 1^ο Τριμελές κοινοποιήθηκαν στον αρμόδιο προϊστάμενο της ΔΟΥ στις 21-12-2017 και η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε:

α) με θυροκόλληση στις 31-07-2018 στονως διαχειριστή της επιχείρησης στην κατοικία του & β) στις 01-08-2018 στο Δήμο Γαλασίου Αττικής (στον κ.αναπληρωτή προϊστάμενο τμήματος Διοικητικής Μέριμνας) λόγω αρμοδιότητας της τελευταίας γνωστής κατοικίας του ετέρου διαχειριστή της επιχείρησης κ., πριν δηλαδή από την παρέλευση έτους από τις κοινοποιήσεις της Απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών και επομένως ο λόγος που επικαλείται η προσφεύγουσα, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της **παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97** ορίζεται ότι: *«Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ** « Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει »

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών 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 προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία, που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της.

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκειμένη περίπτωση, στην από 15-12-2005 έκθεση τακτικού ελέγχου του ΠΕΚ ΑΘΗΝΩΝ και στην από 25-07-2018 έκθεση μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, για τον εκδότη “.....” με ΑΦΜ, που αποτελούν νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

«.....Εις εκτέλεση του εν λόγω ελέγχου, εκδόθηκε η με αριθ./6.3.2003 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο. Υ. Βύρωνα.

Στην έκθεση αυτή και για την παραπάνω εκδότηρια των κατασχεμένων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση, αναφέρονται οι παρακάτω διαπιστώσεις ελέγχου.

Πρόκειται για ετερόρρυθμη εταιρία που έκανε δήλωση έναρξης εργασιών στη Δ.Ο.Υ. Βύρωνα στις 9-2-1993(...../1993).

Έδρα της εταιρίας, σύμφωνα με το καταστατικό της, ορίσθηκε ο Δήμος ΒΥΡΩΝΑ και σαν επαγγελματική εγκατάσταση, διαμέρισμα της οδούστο Βύρωνα.

Σκοπός της Ε.Ε. ήταν, πάντα σύμφωνα με το καταστατικό της, οι επισκευές πλοίων, οι αμμοβολές, βαφές, ελασματοουργικές εργασίες και σωληνώσεις. Η διάρκεια της εταιρίας είχε ορισθεί τριετής, μέχρι (27.1.1996).

Στις 28-11-1995 υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Βύρωνα η με αριθ./1995 δήλωση οριστικής παύσης εργασιών της εταιρίας, βάσει του από 28-7-1995 διαλυτικού το οποίο καταχωρήθηκε με α/α/28-11-95 στο Πρωτοδικείο Αθηνών και δεν έγινε μέχρι σήμερα επανέναρξη εργασιών της εταιρίας.

Στις 412-1995 ο, ομόρρυθμο μέλος της εν λόγω ΕΕ, υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Βύρωνα την με αριθ. Πρωτ./1995 υπεύθυνη δήλωση Ν. 1599/86 με την οποία δήλωσε ότι, απώλεσε το βιβλίο της επιχείρησης και το μπλοκ Τ.Π.Υ.(1-50) που είχε θεωρήσει. Προσκόμισε και σχετική φωτοτυπία βεβαίωσης του ΙΘ' παραρτήματος Ασφαλείας Αθηνών με ημερομηνία (14-2-1995). Ενώ είχε δηλωθεί απώλεια του βιβλίου και στοιχείων στην ασφάλεια στις (14-2-95) δεν έγινε τούτο γνωστό στη Δ.Ο.Υ. Βύρωνα, κατά την ημέρα (28-11-95) οριστικής παύσης εργασιών της ΕΕ, ενώ είχε προηγηθεί η δήλωση απώλειας στο παράρτημα ασφαλείας. Επίσης σημειώνεται ότι, τα με α/α 25/11-12-1995 .μέχρι 50/6-12-96 θεωρημένα Τ.Π.Υ., εκδόθηκαν μετά τη δήλωση απώλειας και παύσης εργασιών. Στις 23-10-2002 επιδόθηκε η με αριθ. Πρωτ./23-10-2002 (Δ.Ο.Υ. ΒΥΡΩΝΑ) πρόσκληση του άρθ.36 ΠΔ186/92 περί ΚΒΣ στον Ομόρρυθμο εταίρο της ΕΕ, για να προσκομίσει στη Δ.Ο.Υ. τα βιβλία και στοιχεία (Β' κατηγορίας ΚΒΣ) της εταιρίας για έλεγχο. Προσήλθε ο ίδιος και δήλωσε με υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/86 (αριθ. Πρωτ./23-10-2002) ότι τα βιβλία και στοιχεία της εταιρίας είχαν κλαπεί.

Από έρευνα στα αρχεία της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκαν τα εξής.

α) Κατά την έναρξη εργασιών της εν λόγω εταιρίας, προσκομίσθηκε μισθωτήριο συμβόλαιο (α/α καταχώρησης/5.2.93 Δ.Ο.Υ. Βύρωνα) με το οποίο μισθώνεται κατοικία επί της οδού στο Βύρωνα.

β) Από το αρχείο εισοδήματος διαπιστώθηκε ότι, η εταιρία αυτή δεν είχε υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για όλα τα έτη.

γ) Από το τμήμα Φ.Π.Α. προέκυψε ότι, υπέβαλε εκπρόθεσμες εκκαθαριστικές Φ.Π.Α., μαζί με τις αντίστοιχες περιοδικές των ετών 1993 και 1994 καθώς και εκκαθαριστική δήλωση έτους 1995 οι οποίες όλες είναι μηδενικές (άλλες δηλώσεις δεν υποβλήθηκαν).

δ) Από τα αρχεία Κ. Β. Σ. προέκυψε ότι, δεν υποβλήθηκαν συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών, προμηθευτών.

ε) Από το τμήμα Φ.Μ.Υ. προέκυψε ότι, δεν υπήρχαν οριστικές και προσωρινές δηλώσεις μισθωτών υπηρεσιών. Με το αριθ./7.2.2003 έγγραφο άλλωστε, το τοπικό υποκατάστημα Ι.Κ.Α. Βύρωνα έκανε γνωστό ότι, η εν λόγω ΕΕ, ουδέποτε απεγράφη στην ασφαλιστική του περιοχή.

στ) Από την επίσκεψη του ελέγχου στη φερόμενη ως έδρα της επιχείρησης «.....», επισκευές πλοίων κλπ. BYΡΩΝΑ, προέκυψε ότι αν και υποβλήθηκε νομότυπα δήλωση έναρξης εργασιών στη Δ.Ο.Υ. Βύρωνα από τον (διαχειριστή), ουσιαστικά ουδέποτε λειτούργησε η επιχείρηση αυτή στην παραπάνω διεύθυνση.

Συγκεκριμένα στην οδόστο Βύρωνα ,υπάρχει πενταόροφη οικοδομή, η οποία αποτελείται από διαμερίσματα αποκλειστικά χρησιμοποιούμενα σαν κατοικίες.

Από πληροφορίες κατοίκων της πολυκατοικίας έγινε γνωστό ότι, ο εμφανίσθηκε σαν φιλοξενούμενος , για μικρό χρονικό διάστημα χωρίς να υποπείσει στην αντίληψη τους η άσκηση από μέρους του κάποιας εμπορικής δραστηριότητας. Στην ίδια διεύθυνση και με το ίδιο μισθωτήριο ,ο υπέβαλε στην ίδια Δ.Ο.Υ. την με αριθ./23.7.1993 δήλωση έναρξης εργασιών ατομικής επιχείρησης με αντικείμενο εργασιών «γενικό εμπόριο» και η επιχείρηση αυτή όπως προκύπτει από την από 23-1-.2002 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Βύρωνα, ουδέποτε λειτούργησε, τα δε εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά και καταλογίσθηκαν τα σχετικά πρόστιμα.

Από τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά προκύπτει ότι, ουδέποτε λειτούργησε στην παραπάνω διεύθυνση η εν λόγω εταιρία και το μισθωτήριο χρησιμοποιήθηκε για την κάλυψη του τυπικού μέρους της έναρξης εργασιών της εκδότριας ετερόρρυθμης εταιρίας.

Άλλα στοιχεία που αποδείχνουν ότι ουδέποτε λειτούργησε η επιχείρηση αυτή, όπως επισημαίνεται στη σχετική έκθεση ελέγχου, είναι και τα εξής.

Η φύση των εργασιών της Ε.Ε. προϋποθέτει την ύπαρξη μηχανολογικού εξοπλισμού και εργαλείων, τα οποία δεν είναι δυνατόν να φυλάσσονται στο χώρο του διαμερίσματος (δεδομένου ότι δεν υπήρχε δηλωθεί άλλος επαγγελματικός χώρος). Δεν είχε στην κατοχή της η εν λόγω εταιρία μεταφορικό μέσο για τις εκάστοτε μεταφορές στους χώρους εργασίας (εργοστάσια, ναυπηγεία κλπ.) και όπως προκύπτει από σχετική βεβαίωση του υποκαταστήματος Ι.ΚΑ. της περιοχής, ουδέποτε απασχόλησε προσωπικό.

Εκτός των όσων αναφέρθηκαν παραπάνω, η σκέψη για τη χρησιμοποίηση από την εκδότρια υπεργολάβων, για την εκτέλεση των έργων τα οποία αναφέρονται στα εκδοθέντα από την Ε.Ε. προς την επιχείρηση ``.....`` τιμολόγια, δεν έχει καμία βάση, διότι και σχετικά συμφωνητικά δεν προσκομίσθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Άλλη απόδειξη για τον αποκλεισμό χρησιμοποίησης υπεργολάβων (από τον εκδότη) για την εκτέλεση των έργων αυτών, είναι και το γεγονός ότι με την υπεύθυνη δήλωση του, προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ., ο φερόμενος ως διαχειριστής, δήλωσε την απώλεια σε ταξί του βιβλίου της επιχείρησης και του μπλοκ τιμολογίων, τα οποία βέβαια και μετά την υποτιθέμενη απώλεια συνέχισε να εκδίδει ο ίδιος, δεν δήλωσε και την απώλεια παραστατικών αγορών κα! εξόδων, που θα είχαν εκδοθεί από τρίτους υπεργολάβους προς τη δική του επιχείρηση.

Επίσης σημειώνεται ότι κατά τον παρόντα έλεγχο στα βιβλία της ΕΠΕ, δεν επεδείχθησαν έγγραφα τραπεζών από τα οποία θα προέκυπτε ο τρόπος εξόφλησης των τιμολογίων, που λόγω του ύψους και σύμφωνα με τα κρατούντα στην αγορά, θα γίνονταν μέσω τραπεζών με επιταγές.

Με όσα εκτέθηκαν παραπάνω, αποδείχεται ότι τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από την «.....» επισκευές πλοίων, αμμοβολές κ.λ.π. Βύρωνα, προς την «.....>> αμμοβολές, βαφές μονώσεις ΚΑΛΛΙΘΕΑ, πέραν από κάθε αμφιβολία είναι εικονικά στο σύνολο τους και από τη δήλωση διακοπής και μετά και πλαστά, διότι από το Νο 25/11.12.95 μέχρι το 50, εκδόθηκαν μετά τη δήλωση διακοπής, από το Νο δε 51 και μετά, εκδόθηκαν χωρίς προηγουμένως να προσκομισθούν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για θεώρηση.»

και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καθώς η εκδότρια εταιρεία εμφανίζεται φορολογικά συνεπής στην κρινόμενη χρήση, είναι αβάσιμοι.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από 15-12-2005 έκθεση τακτικού ελέγχου του ΠΕΚ ΑΘΗΝΩΝ, και στην από 25-07-2018 έκθεση μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα, ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι πλαστά & εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη για την κρινόμενη χρήση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/92** ορίζεται ότι:

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

.....,

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 τα πρόσθετα βιβλία του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 10 και της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου ή δεν καταχωρεί τις συναλλαγές ή καταχωρεί σ' αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού – αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων – εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων 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..... »

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να

καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 περ. γ' & παρ.3 του ν. 2238/1994, «2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

.....
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.

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. »

Επίσης, με την **ΠΟΛ 1087/10-06-2005** με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 3296/04 διευκρινίστηκαν ως αναφορά το ποσοστό προσαύξησης επί των ακαθάριστων εσόδων 4% & 8% τα ακόλουθα:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι:

«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.

Προκειμένου για τις επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 31, όταν τα καθαρά κέρδη τους προσδιορίζονται εξωλογιστικώς, συντελεστής καθαρού κέρδους λαμβάνεται αυτός που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματός τους, εφόσον είναι μεγαλύτερος από το συντελεστή του πίνακα. Ο συντελεστής που προσδιορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους δεν μπορεί να είναι ανώτερος του ογδόντα πέντε τοις εκατό (85%).

Για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή στις οποίες διαπιστώθηκε:

- α) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων.
- β) Η τήρηση ανεπίσημων βιβλίων παράλληλα προς τα υποχρεωτικώς τηρούμενα επίσημα.
- γ) Η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή η έκδοση ανακριβούς, για την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών.
- δ) Η χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκηση επαγγέλματος ή επιχείρησης ή άσκηση σε διεύθυνση που δεν δηλώθηκε.
- ε) Η αλλοίωση των δεδομένων της φορολογικής ταμειακής μηχανής. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται προσαυξάνεται κατά εκατό τοις εκατό (100%).

Στις λοιπές περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή, ο συντελεστής καθαρού κέρδους προσαυξάνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%).».

Επειδή, συνεπεία των ανωτέρω διατάξεων και των παραβάσεων και συγκεκριμένα στην λήψη είκοσι δύο (22) πλαστών & εικονικών φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 328.870.950δρχ (965.138,52€) πλέον ΦΠΑ 59.196.771δρχ (173.724,93€), τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/92.

Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 περιπτ. γ' & παρ. 3 του Ν. 2238/94 και της ΠΟΛ 1087/10-06-2005 και τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 15-12-2005 έκθεση τακτικού ελέγχου του ΠΕΚ ΑΘΗΝΩΝ και στην από 25-07-2018 έκθεση μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ σε επανάληψη διαδικασίας, επί την οποία εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ./17-09-2018 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση “.....”, ΑΦΜ

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

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	1997
Διαφορά φόρου εισοδήματος	42.121,99
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	58.495,19
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	100.617,22

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.