



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 29/01/ 2019

Αριθμός Απόφασης 443

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 **01-10-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου - οδός αρ. κατά:

-Της υπ' αριθμ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ για το οικονομικό έτος 2003, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ 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 **01/10/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από το υπ' αριθ. /2009 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ, προς την Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ προέκυπτε, ότι η ατομική επιχείρηση " του", με ΑΦΜ είναι λήπτρια τεσσάρων(4) πλαστών-εικονικών φορολογικών στοιχείων για την χρήση 2002 εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης " του με ΑΦΜ

Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ, διενήργησε έλεγχο για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12-2002 με την υπ' αριθ. /2009 εντολή επανελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ(186/92), εισόδημα (Ν.2238/94) και ΦΠΑ (ν. 2859/00), δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είχε ήδη περαιώσει με τη ΠΟΛ 1144/98, για την χρήση 2002 και συντάχθηκαν οι από 23/10/2009 εκθέσεις επανελέγχου :

1) ΚΒΣ, 2) Φορολογίας εισοδήματος , 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και 4) Προστίμου Φ.Π.Α (άρθρο 6 ν. 2523/97), με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ, εξέδωσε τις κατωτέρω Πράξεις:

ΚΒΣ

Την υπ' αριθ. /2009 Απόφαση Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.), για την χρήση 2002 από την οποία προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση " του", με ΑΦΜ (η προσφεύγουσα).

Ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, τέσσερα (4) πλαστά & εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 32.705,67€ πλέον Φ.Π.Α. 5.887,02 που εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση “..... του” με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1,9,10 & 11 και 30§4 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 §4 ν. 2523/97 και επεβλήθη πρόστιμο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/97.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Το υπ’ αριθ. **11/2/2009** Συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, για την χρήση 2002 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 32.409,53€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 77.782,87€, ήτοι συνολικού ποσού 110.192,40€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και της υφιστάμενης παράβασης ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας της κρινόμενης χρήσης κρίθηκαν ανακριβή, λόγω της λήψης των τεσσάρων (4) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 32.705,67€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92(Κ.Β.Σ.), με συνέπεια τα ακαθάριστα έσοδα να προσδιοριστούν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

ΦΠΑ

Την υπ’ αριθ./2009 Συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του ΦΠΑ, για την χρήση 2002 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 13.957,34€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 41.872,02€, ήτοι συνολικού ποσού 55.829,36€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου [λόγω λήψης τεσσάρων (4) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 32.705,67€] τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για την κρινόμενη χρήση κρίθηκαν ανακριβή.

Επίσης οι εκροές ως προς το ΦΠΑ, προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000.

Για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η αξία και το ΦΠΑ των πλαστών & εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

Πρόστιμο ΦΠΑ

-Την υπ’ αριθ. **2003/2009** Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν.2523/97) για την χρήση 2002, με την οποία επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού

17.662,06€ (€ 5.887,02x3), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ με βάσει τα ανωτέρω πλαστά & εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Κατά των προαναφερόμενων πράξεων [α)/2009 Απόφαση Επιβολής Προστίμου (Α.Ε.Π.), β)11/2/2009 Συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, γ)...../2009 Συμπληρωματική πράξη προσδιορισμού του ΦΠΑ & δ)/2009 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν.2523/97)]_ασκήθηκαν προσφυγές από την προσφεύγουσα και εκδόθηκαν οι υπ' αριθ. α)...../2017, β)...../2017, γ)/2017 & δ)/2017 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά/Τμήμα 4^ο Μονομελές, σύμφωνα με τις οποίες το δικαστήριο ακύρωσε τις ανωτέρω πράξεις και ανέπεμψε την υπόθεση στην Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ (λόγω συγχώνευσης) **προκειμένου να κληθεί η προσφεύγουσα να εκθέσει τις απόψεις της για τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, που φέρονται από την φορολογική αρχή ως πλαστά και εικονικά τα οποία αποτέλεσαν το έρεισμα για την έκδοση των ως άνω πράξεων(κλήση σε ακρόαση).**

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, εξέδωσε την υπ' αριθ. εντολή/2017 ελέγχου για την επανάληψη της διαδικασίας, προκειμένου να τηρηθεί ο τύπος όπως ορίζουν οι ανωτέρω αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά. Επακολούθησε έλεγχος από την ελέγκτρια της ίδιας Δ.Ο.Υ. η οποία κοινοποίησε στην προσφεύγουσα στις 03-07-2018 το υπ' αριθ. /2018 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρο 28 Ν. 4174/2013, μαζί με τις προσωρινές πράξεις και δόθηκε 20ημερη προθεσμία προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις της. Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα στις 23-07-2018 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ. τις αντιρρήσεις της.

Μετά το πέρας του ελέγχου η ανωτέρω ελέγκτρια συνέταξε τις από 13-08-2018 εκθέσεις μερικού ελέγχου σε επανάληψη διαδικασίας :

1) ΚΒΣ, 2) Φορολογίας εισοδήματος, 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας & 4) Προστίμου ΦΠΑ, με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

Κ.Β.Σ.

Την υπ' αριθμ. /2018 **ELENXIS (ΑΕΠ/2018 TAXIS)** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ (άρθρο 7§§3&5-ν.4337/2015) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2002, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 13.082,27€(32.705,27€x 40%) διότι:

Ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, τέσσερα (4) πλαστά & εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 32.705,67€ πλέον Φ.Π.Α. 5.887,02 που εκδόθηκαν από την ατομική επιχείρηση "..... του με ΑΦΜ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1,12§§1,14,18§§§1,2,9&30§§§§1,2,3 περ.γ,4,7,8,&9 του

ΠΔ 186/92 ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§1,4 του Ν. 2523/97 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. β' του Ν. 4337/2015, όπως εφαρμόζονται και για προγενέστερες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§5 του ίδιου νόμου.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

- Την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2003, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 32.409,53€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερη κύρωση(άρθρο 49§1 ν. 4509/17) 29.453,79€, ήτοι συνολικού ποσού 61.863,32€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και της υφιστάμενης παράβασης ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης της κρινόμενης χρήσης κρίθηκαν **ανακριβή**, λόγω της λήψης των τεσσάρων (4) πλαστών & εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 32.705,67€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92(Κ.Β.Σ.), τα ακαθάριστα έσοδα να προσδιοριστούν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Φ.Π.Α.

-Την υπ' αριθμ...../2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2002, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, Φ.Π.Α. ποσού 13.957,64€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερη κύρωση(άρθρο 49§1 ν. 4509/17) 12.684,43€, ήτοι συνολικού ποσού 26.641,77€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου (λόγω λήψης τεσσάρων (4) πλαστών & εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 32.705,67€.), τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης για την κρινόμενη χρήση κρίθηκαν **ανακριβή**.

Επίσης τα ακαθάριστα έσοδα ως προς το ΦΠΑ, προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000.

Για τις εισροές και για τον φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η αξία και το ΦΠΑ των πλαστών & εικονικών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

- Τον υπ' αριθ./2018 προσβαλλόμενο Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου Φ.Π.Α (άρθρο 79 ν.4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2002, με τον οποίο επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 2.943,51€ (€5.887,02x50%), λόγω έκπτωσης ΦΠΑ βάσει των ανωτέρω πλαστών & εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την αρ. πρωτ./01-10-2018 ενδικοφανή προσφυγή της της του, ΑΦΜ, ζητείται η ακύρωση της υπ' αριθμ./2018

Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή της αξίωσης του Δημοσίου για έλεγχο και κοινοποίηση έκθεσης ελέγχου και πράξης προσδιορισμού φόρου, για την επίδικη χρήση 2002.
- Ανεπαρκής-πλημμελής αιτιολογία, αοριστία έκθεσης ελέγχου.
- Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την πλαστότητα και την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών και ότι τελούσε σε καλή πίστη.
- Μη νόμιμη η εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών.

Επειδή, 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 36 §1,2 περ. γ' του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι «*1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:*

.....
γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά», 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' αριθμ./2017 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά/Τμήμα 4^ο Μονομελές, κοινοποιήθηκε στην αρμόδιο προϊστάμενη της ΔΟΥ στις 11-09-2017

και η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 22/08/2018, πριν δηλαδή από την παρέλευση έτους από την κοινοποίηση της Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά και επομένως ο λόγος που επικαλείται η προσφεύγουσα, απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

Επειδή, στο άρθρο 37 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» του ν.4174/2013 αναφέρονται ρητά όλες οι πληροφορίες που πρέπει να περιλαμβάνει η πράξη προσδιορισμού φόρου, τις οποίες και περιλαμβάνουν οι προσβαλλόμενες πράξεις. Επίσης ορίζεται ότι ταυτόχρονα με την πράξη, η έκθεση ελέγχου, η οποία και περιλαμβάνει την αιτιολόγηση της πράξης, επιδίδεται μαζί με τη σχετική πράξη προσδιορισμού φόρου>>.

Στην προκείμενη περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και επιπλέον στην από 13-08-2018 έκθεση επανελέγχου σε επανάληψης διαδικασίας, της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, αναγράφονται όλα τα στοιχεία και οι διατάξεις για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με τα οποία στοιχειοθετείται το καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος που καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη, οπότε ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι η πράξη είναι νομικώς πλημμελής απορρίπτεται.

Επειδή, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97ορίζεται 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).

Επιπροσθέτως και όλως επικουρικά επισημαίνεται ότι δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν τις διαφορές από τις οικίες συναλλαγές.

Στην προκειμένη περίπτωση, στην από 23-10-2009 Έκθεση Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 68 ν. 2238/94) της Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ και στην από 13-08-2018 Έκθεση Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 68 ν. 2238/94) σε επανάληψη διαδικασίας της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, για τον εκδότη "..... του 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:

«.....Τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «..... του» με Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα όσα φέρουν αρίθμηση πέραν του πενήντα (50), κρίθηκαν ΠΛΑΣΤΑ κατά την έννοια του άρθρου 19 παρ.3 του ν.2523/97 και ΕΙΚΟΝΙΚΑ στο σύνολό τους για τους παρακάτω λόγους :

1) Πλαστά διότι δεν έχουν θεωρηθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' Περιστερίου και δεν έχουν καταχωρηθεί στα ειδικά βιβλία Θεωρήσεων βιβλίων και στοιχείων της Δ.Ο.Υ., η δε διάτρηση που φέρουν, έχει γίνει με άγνωστο στην Υπηρεσία μέσο και τρόπο.

Αναλυτικότερα, η επιχείρηση «..... του» - , έχει θεωρήσει στο τμήμα Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Α' Περιστερίου, βιβλία και στοιχεία από ενάρξεως, ήτοι από 17/04/2002 ως κατωτέρω:

Είδος	Α.Π.Θ./Ημ.Θεώρησης	Αρίθμηση
Α. Βιβλίο Εσόδων- Εξόδων	/2002	σελ. 01-99 (χειρόγραφο)
Β. Δελτίο Αποστολής – Τιμολόγιο Πώλησης	/2002	σελ. 01-50 (χειρόγραφο)
Γ. Δελτίο Αποστολής	/2002	σελ. 01-50 (χειρόγραφο)

Σύμφωνα με τα στοιχεία του τμήματος Κ.Β.Σ. τα διακριτικά διάτρησης της Δ.Ο.Υ. Α' Περιστερίου που χρησιμοποιήθηκαν τον μήνα Απρίλιο του έτους 2002, για την θεώρηση ήταν (.....).

2) Εικονικά στο σύνολό τους, επειδή δεν ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές (ανύπαρκτες συναλλαγές), καθόσον η εκδότρια επιχείρηση δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις αναγραφόμενες σε αυτά συναλλαγές επειδή:

Έκανε έναρξη εργασιών την 17/04/2002 με έδρα το στην οδό αριθ..... και με αντικείμενο εργασιών «.....».

Όπως προκύπτει από τα πραγματικά γεγονότα και συγκεκριμένα:

α) Τον επιτόπιο έλεγχο που έγινε την 18/05/2009 στην έδρα της επιχείρησης στην οδό αριθ..... στο δήμο, όπου και διαπιστώθηκε ότι στον ανωτέρω χώρο δεν στεγαζόταν η επιχείρηση, δεν επρόκειτο για κατάστημα, αλλά για πολυκατοικία με διαμερίσματα, οι δε ένοικοι που ερωτήθηκαν, απήντησαν ότι ουδέποτε υπήρξε κατάστημα στην πολυκατοικία αυτή, ούτε γνώριζαν τον ελεγχόμενο και

β) Την με αριθ.πρωτ...../2009 Υπεύθυνη δήλωση του ιδιοκτήτη του ακινήτου της οδού αριθ..... δήμου, με ΑΦΜ:....., σύμφωνα με την οποία αφού κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. Α' Περιστερίου το με αριθ. καταχώρησης/2002 μισθωτήριο συμβόλαιο για εκμίσθωση ημιυπόγειου δωματίου 45 τ.μ. στην οδό αριθ..... στο στον με Α.Φ.Μ.:....., αυτός εξαφανίστηκε και ουδέποτε λειτούργησε ή τοποθέτησε εμπορεύματα στο χώρο του ημιυπόγειου δωματίου, η επιχείρηση δεν λειτούργησε καθόλου στην φερόμενη ως έδρα, πλην όμως από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία βάσει των πινάκων της Γ.Γ.Π.Σ., προκύπτουν συναλλαγές μέχρι και το έτος 2007.

Η επιχείρηση δεν δήλωσε στη Δ.Ο.Υ. Α' Περιστερίου μέχρι και την ημερομηνία σύνταξης του Δελτίου Πληροφοριών, μεταβολή ή διακοπή, ούτε προκύπτει κάτι τέτοιο από τα στοιχεία του πληροφοριακού ηλεκτρονικού συστήματος (ΤΑΧΙΣ) και δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία των ελεγχόμενων χρήσεων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1 και 21 παρ.1 του Π.Δ.186/92 (ΚΒΣ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 9 του ν.2523/97 και του ν.3052/2002, με αποτέλεσμα να καθίσταται αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Η επιχείρηση δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 2002-2003-2004-2005-2006-2007 και μέχρι σήμερα, ημέρα του ελέγχου.

Δεν υπέβαλε δηλώσεις Φ.Μ.Υ. και δεν προκύπτει ότι η επιχείρηση απασχόλησε προσωπικό.

Επίσης, δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών-πελατών για τις χρήσεις 2002-2003-2004-2005 και 2007.

Σύμφωνα με το υπ' αριθ.εισερχ.πρωτ.:...../2009 έγγραφο της Γενικής Αστυνομικής Δ/σης Αττικής - Δ/ση Ασφάλειας - Υποδ/ση Εσωτερικών Λειτουργιών - 3ο Τμήμα Ευρετηρίων και Αρχείων, με ημερομηνία 18/06/2009 και αριθ.πρωτ.:...../....., το οποίο εστάλη στη Δ/ΝΣΗ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ ΑΤΤΙΚΗΣ - ΥΔΟΕΕΑΗ/ΤΜΗΜΑ 1Ο (τμήμα πιστοποίησης πλαστών ταυτοτήτων, με κοινοποίηση στην Δ.Ο.Υ. Α' Περιστερίου, το υπ' αριθ..... Δελτίο Αστυνομικής Ταυτότητας το οποίο προσκόμισε ο του κατά την έναρξη, έχει αποσυρθεί ασυμπλήρωτο (λευκό), σύμφωνα με το υπ' αριθ...../...../..... από 05/11/2001 Πρακτικό καταστροφής Εντύπων Δελτίων Ταυτότητας της Υποδ/σης Εσωτ. Λειτουργιών/Τμήμα Ταυτοτήτων.

Από το έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων, προέκυψε ότι ουδεμία επιχείρηση έχει δηλώσει ως πελάτη την επιχείρηση «..... του» - -

Από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι η επιχείρηση είχε προβεί σε αγορές εμπορευμάτων, πρώτων υλών κλπ.

Το κατάστημα της οδού αριθ..... στο που είχε δηλωθεί ως έδρα, δεν ξεπερνούσε τα 40-45 τ.μ. και δεδομένου ότι ουδέποτε δηλώθηκε από την επιχείρηση αποθηκευτικός χώρος, ήταν αδύνατον, ακόμη κι αν είχε προβεί στις αγορές των εμπορευμάτων που φαίνεται ότι επωλήθησαν, να τοποθετηθούν και να διευθετηθούν προς πώληση, σε χώρο 40-45 τ.μ., λαμβάνοντας υπόψη τον όγκο που καταλαμβάνουν, τουλάχιστον όσων αναφέρονται σε όσα Δ.Α.- Τ.Π περιήλθαν στη Δ.Ο.Υ. Α' Περιστερίου από διάφορες άλλες Δ.Ο.Υ.

Η εξόφληση των συναλλαγών φέρεται να γίνεται με καταβολή μετρητών ενώ τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, είναι μεγάλης αξίας και αφορούν πωλήσεις υφασμάτων σε τόπια και σε δέματα.

Από τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος, η επιχείρηση δεν διέθετε μεταφορικά μέσα.

Επίσης, στα φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια- Δελτία Αποστολής) που περιήλθαν στη διάθεση του ελέγχου με Δελτία Πληροφοριών, παρατηρήθηκε ότι στη σφραγίδα που αυτά φέρουν με τα στοιχεία της επιχείρησης, εκτός των άλλων, αναγράφεται ως διεύθυνση έδρας - αντί της ορθής -

Η επιχείρηση, όπως προαναφέρθηκε, δεν λειτούργησε ποτέ στην αναφερόμενη ως έδρα της διεύθυνσης, ούτε τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία.

Δεν λειτούργησε η επιχείρηση από ενάρξεώς της, ενώ από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος, προκύπτουν συναλλαγές μέχρι και το έτος 2007.

Συνεπώς, δεν πραγματοποιήθηκαν από την επιχείρηση αυτές οι συναλλαγές που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία ή αυτές που αναφέρονται στους πίνακες που απέστειλε η Γ.Γ.Π.Σ. και φέρεται να εξέδωσε προς διάφορες επιχειρήσεις, παρά μόνο εκδόθηκαν - διακινήθηκαν τα φορολογικά αυτά στοιχεία με άγνωστους στην Υπηρεσία σκοπούς.

Ακόμη και αν είχε λειτουργήσει η επιχείρηση, το χρονικό διάστημα που εξέδιδε φορολογικά στοιχεία, δεν είχε την υποδομή και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τις πωλήσεις που φαίνεται ότι πραγματοποίησε στα φορολογικά στοιχεία που φέρεται ότι εξέδιδε.»

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

Στην προκείμενη περίπτωση, στην 23-10-2009 Έκθεση Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 68 ν. 2238/94) της Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ και στην από 13-08-2018 Έκθεση Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 68 ν. 2238/94) σε επανάληψη διαδικασίας της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, 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 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. »

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

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης ή δεύτερης 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.

Στα κατά τα ανωτέρω ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

α) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις,

β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.

γ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί,

δ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, τέλη και εισφορές της επιχείρησης,

Τα ποσά των πιο πάνω υποπεριπτώσεων α΄ έως δ΄ προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους.

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και τα στοιχεία κρίνονται ανακριβή, καθώς και για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία που προβλέπονται για 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, ο κατά τα ανωτέρω προσαυξάνεται κατά 50%.

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους παρακάτω λόγους:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών.

β) Στη διάπραξη μέσα στην ίδια χρήση περισσότερων της μιας παραβάσεως μη έκδοσης.....

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

δ) Στην απόκρυψη φορολογητάς ύλης που υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό το ένα εκατομμύριο (1.000.000) δραχμές.

Ο Μοναδικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους διπλασιάζεται στις περιπτώσεις που διαπιστώθηκε η χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκηση επιτηδεύματος ή η άσκηση αυτού σε διεύθυνση που δεν δηλώθηκε ή η αλλοίωση των δεδομένων της φορολογικής ταμειακής μηχανής.

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 καυαρά κέρδη δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το 85%.

Επίσης, σύμφωνα με την εγκύκλιο 1020145/5731/ΔΕ-Β/ΠΟΛ.1100/10.4.2001 του Υπ. Οικ. Με την οποία έγινε δεκτή η υπ' αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του ΝΣΚ «...Όταν όμως από τα (νέα) συμπληρωματικά στοιχεία διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων του υπόχρεου (Σ.τ.Ε.4843/-5/1988) και εικονικότητα των καταχωρηθέντων στοιχείων και απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος ή εκπτώσεις κ.λπ. ως προς τον ΦΠΑ, η οποία επιβάλλει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος ορισμένης πηγής, δεν αποκλείεται να προσδιορισθεί πλέον με το

συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα από την πηγή αυτή εξωλογιστικά και ενιαία κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων (Σ.Τ.Ε.4843-5/1988, 1425, 1426/2000). Δεν αποκλείεται δε (ιδιαίτερα επί προσφυγής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος κ.λπ.) και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων.....».

Επειδή, συνεπεία των ανωτέρω διατάξεων και της παράβασης και συγκεκριμένα της λήψης τεσσάρων (4) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 32.705,65€, (τα δηλωθέντα συνολικά ακαθάριστα έσοδα (ΠΟΛ 1144/98) είναι 310.164,89€, η καθαρή αξία των τεσσάρων (4) πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία έλαβε η επιχείρηση είναι 32.705,65€ που αντιστοιχεί σε ποσοστό 10,54% των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων), 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 του Ν. 2238/94 και τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 13-08-2018 Έκθεση Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 68 ν. 2238/1994) της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, σε επανάληψη διαδικασίας, επί της οποίας 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./01-10-2018 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η του, ΑΦΜ

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

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2002
Διαφορά φόρου εισοδήματος	32.409,53€,
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	29.453,79€,
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	61.863,32€.

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.