



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 21/05/ 2019

Αριθμός Απόφασης 1629

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 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 **21-01-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγής της με ΑΦΜ, κατοίκου οδός κατά:

-Της υπ' αριθ./...../2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3 & 5 ν.4337/2015), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006.

-Της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, οικονομικού έτους 2007

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ των οποίων 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 **21/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

A. Με το με αρ. πρωτ./2016 έγγραφο της, η Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ, διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ (αρ. πρωτ...../2017 της Δ.Ο.Υ.), την Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, που αφορούσε την επιχείρηση - ΑΦΜ, με έδρα στα, σύμφωνα με την οποία είχε εκδώσει, για την χρήση 2006 δέκα επτά (17) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 185.874,00€ πλέον ΦΠΑ 35.316,06€, προς την ατομική επιχείρηση, ΑΦΜ, αρμοδιότητας της.

B. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, διενήργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12-2006, με την υπ' αριθ./2018 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ(186/92), δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είχε ήδη περαιώσει με το υπ' αριθ./..... σημείωμα του Ν. 3697/2008, για την χρήση 2006.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την ελέγκτρια, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου του ειδικού συνεργείου και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στις 20-11-2018 στην προσφεύγουσα το με υπ'

αριθ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 και μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα, υπέβαλε εγγράφως τα με αριθ. πρωτ./2018 &/.....-2018 υπομνήματα σε απάντηση του.

Σημειώνεται ότι τα βιβλία και στοιχεία δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο, αν και ζητήθηκαν με τις υπ' αριθ./2015 &/2018 προσκλήσεις.

Εν συνεχεία ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τα υπομνήματα της προσφεύγουσας εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 27-12-2018 Έκθεση Ελέγχου:

1) Φορολογίας ΚΒΣ & 2) Φορολογίας εισοδήματος, με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α'ΠΑΤΡΩΝ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

Κ.Β.Σ.

- Την υπ' αριθ./...../2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3 & 5 ν.4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2006, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 74.349,60€ (185.874,00€x 40%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, δέκα επτά (17) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της, συνολικής καθαρής αξίας 185.874,00€ πλέον ΦΠΑ 35.316,06€, εκδόσεως της επιχείρησης - 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 2007, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 78.878,50€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) 73.961,03€, ήτοι συνολικού ποσού 152.839,53€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου και των υφιστάμενων παραβάσεων ΚΒΣ, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για την κρινόμενη χρήση κρίθηκαν ανακριβή, λόγω α) της μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων και β) της λήψης των δέκα επτά(17) εικονικών φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 185.874,00€.

Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν 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.

Με την αρ. πρωτ./21-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή, καθώς και με αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2019ΕΜΠ/2019 υπόμνημα με πρόσθετους λόγους της του, ΑΦΜ, ζητείται η ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων για την κρινόμενη χρήση.
- Ότι προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ ήταν αναρμόδιος για την έκδοση εντολής ελέγχου και για την διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.
- Ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών..
- Έλλειψη αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου.
- Ότι η Δ.Ο.Υ. εσφαλμένα κρίνει τα βιβλία ανακριβή.

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 ορίζεται:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής 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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι:

«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», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Με τις διατάξεις του **άρθρου 84 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του **άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006** (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: *«1) Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου*

69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας, 2) ..., 3) ... 4) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου, ...», σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 17 § 2 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων»

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Με τις διατάξεις του **άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Περαιτέρω με τις διατάξεις του **άρθρου 17 § 2 του ν. 3296/2004** (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων».

Επιπλέον, με την υπ' αριθμ. **102/2001 γνωμοδότηση** του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή από τον υπουργό Οικονομικών με την υπ' αριθμ. **1020145/ΠΟΛ1100 /10-04-2001**, εγκύκλιο, έγινε δεκτό ότι: «α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα

πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων. β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων».

Εξάλλου συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας, εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως ΣΤΕ 2397/1990 και εφόσον, από νέα στοιχεία, διαπιστώνεται εικονικότητα των εκδοθέντων στοιχείων και απόκρυψη εισοδήματος, δεν αποκλείεται ο εξ υπαρχής και εκ νέου εξωλογιστικός προσδιορισμός, με βάση τόσο τα παλαιά, όσο και τα νέα στοιχεία ΣΤΕ **1426/2000**.

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/1998 και σκέψεις **ΣΤΕ 1426/2000**).

Περαιτέρω, Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη. Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος **ΣΤΕ 2122/2012**.

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **1738/2017** απόφαση της Ολομέλειας του ΣΤΕ κρίθηκαν ως αντισυνταγματικές οι διατάξεις των νόμων που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής και συγκεκριμένα οι διατάξεις που περιλαμβάνονται στη σκέψη 8 της Απόφασης, δεδομένου ότι αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την

(απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου) αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.

Επειδή, με το αριθ. πρωτ. ΔΥ/2016 έγγραφο η Δ.Ο.Υ Ν. ΙΩΝΙΑΣ ζήτησε από το ειδικό συνεργείο την διενέργεια έρευνας της εκδότριας επιχείρησης με ΑΦΜ, δεδομένου ότι υπήρχαν ισχυρές ενδείξεις περί εικονικότητας των στοιχείων, όπως προκύπτει από δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΘΗΒΑΣ.

Το έγγραφο αυτό δεν αποτελεί απόδειξη της εικονικότητας των στοιχείων, ούτε και η με αριθ. Πρωτ. /2015 πρόσκληση της ίδιας Δ.Ο.Υ. προς την προσφεύγουσα, αλλά η εικονικότητα αποδείχτηκε με το αριθ. πρωτ. /2016 έγγραφο του ειδικού συνεργείου ελέγχου που διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ την Πληροφοριακή έκθεση ελέγχου από την οποία προέκυπτε ότι η επιχείρηση με ΑΦΜ, εξέδωσε για την χρήση 2006, δέκα επτά (17) εικονικά φορολογικά στοιχεία ως προς το σύνολο της συναλλαγής, συνολικής καθαρής αξίας 185.874,00€, προς την ατομική επιχείρηση, ΑΦΜ

Η πληροφορία αυτή περιήλθε σε γνώση της αρμόδιας για τον έλεγχο Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ στις 02-01-2017.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση με το αριθ. πρωτ. /2016 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ, εστάλη στην Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ (λόγω αρμοδιότητας), η Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και παρελήφθη από τον προϊστάμενο της τελευταίας την 02-01-2017 (αριθ. πρωτ. /2017). Τα στοιχεία αυτά αφορούν τη χρήση 2006 η οποία είχε περαιωθεί με το υπ' αριθ. /2009 σημείωμα του ν. 3697/2008 και αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία.

Επομένως σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ.2 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ και συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου εισοδήματος λόγω νέων στοιχείων, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας παρατείνεται δε για ένα επιπλέον έτος ήτοι μέχρι 31-12-2018, διότι τα νέα στοιχεία παρελήφθησαν από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. κατά το τελευταίο έτος της παραγραφής και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί παραγραφής για την κρινόμενες πράξεις, χρήσεως 2006, απορρίπτεται.

Επειδή, με το 1ο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 61 ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«Για τους εγγάμους, για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις του πρώτου εδαφίου της παρ.1 του άρθρου 5, υπόχρεος σε επίδοση δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του» και

με τις διατάξεις του 1ου εδαφίου της παραγρ. 1 του άρθρου 63 του ίδιου ως άνω νόμου, ορίζεται ότι :

«Αρμόδιος για την παραλαβή των δηλώσεων και τον έλεγχο τους, την εξακρίβωση αυτών που δεν έχουν επιδώσει δηλώσεις και γενικά για την επιβολή του φόρου είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της κατοικίας του φορολογούμενου.»

Περαιτέρω σύμφωνα με τη αρ. πρωτ: Δ6Α 1126601 ΕΞ 2013/8.8.2013 (ΦΕΚ Β' 2043/22-08-2013) Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων με θέμα «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης των Δημοσίων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.)», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις Δ6Α 1137252 ΕΞ 2013/9.9.2013, Δ6Α 1147236 ΕΞ 2013/26.9.2013. και Δ6Α 1155116 ΕΞ 2013/11.10.2013 Αποφάσεις της ΓΓΔΕ, η Δ.Ο.Υ. Χολαργού είναι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τους ελέγχους των υποθέσεων της Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου.

Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα υποβάλλει αρμοδίως τη με αριθμ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2007 μαζί με τον υπόχρεο σύζυγό της
....., ΑΦΜ:, στην Δ.Ο.Υ. Χαλανδρίου, αρμόδια για τον έλεγχο της ατομικής της επιχείρησης οικον. έτους 2007, είναι η Δ.Ο.Υ. Χολαργού, σύμφωνα με τις ως άνω κείμενες φορολογικές διατάξεις και την ως άνω Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. περί ανακαθορισμού της εσωτερικής διάρθρωσης των Δ.Ο.Υ..

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 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** ορίζεται ότι :

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου. ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170)** ορίζεται ότι :

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου. ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ ορίζεται ότι : « 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, όπως καταγράφεται στην Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και στην από 27-12-2018 έκθεση ελέγχου προστίμου (άρθρου 7§ 3&5 ν. 4337/2015) της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, ότι:

Α. «..... για την εκδότρια επιχείρηση - ΑΦΜ, διαπιστώθηκαν τα εξής:

-Ο ίδρυσε μαζί με τον την επιχείρηση την οποία στη συνέχεια την μετέτρεψε σε ΑΕ και παρά τις επανειλημμένες και επίμονες προσπάθειες που κατεβλήθησαν, τόσο από τον παρόντα έλεγχο όσο και από τους προηγούμενους ελέγχους της αρμόδιας Δ.Ο.Υ ΘΗΒΩΝ στην οποία στην χωρική της αρμοδιότητα ανήκει η επιχείρηση, προκειμένου να εμφανιστεί και να παράσχει εξηγήσεις και διευκρινίσεις σχετικά με την δραστηριότητα της επιχείρησης, μέχρι σήμερα απέφυγε συστηματικά να έχει οποιαδήποτε επικοινωνία με τον έλεγχο ούτε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης.

-Ως έδρα της επιχείρησης, και προκειμένου να γίνει έναρξη εργασιών, ορίστηκε οικία που βρίσκεται στο , προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για γραφεία της επιχείρησης. Από την αυτοψία που έγινε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ ΘΗΒΩΝ, αλλά κι από επίσκεψη στον χώρο του παρόντος ελέγχου στην έδρα της επιχείρησης διαπιστώθηκε ότι δεν λειτουργεί επιχείρηση σε αυτό το χώρο. Επιπλέον επισημαίνεται ότι η επιχείρηση συνέχισε να αναφέρει τον εν λόγω χώρο ως έδρα της στα εκδοθέντα εικονικά στοιχεία της, ακόμα και μετά την αυτοψία που έγινε.

-Η επιχείρηση προέβηκε στην ίδρυση υποκαταστήματος επί της οδού9/3/2006, σε διαμέρισμα το δεύτερο όροφο προκειμένου να τη χρησιμοποιήσει ως γραφείο της και απεχώρησε από το μίσθιο αυτό στις 28 /2/2007 σύμφωνα με την υπεύθυνη δήλωση του ιδιοκτήτη του μισθίου.

-Το αντικείμενο εργασιών της υπήρξε καθόλη την διάρκεια της όποιας λειτουργίας της η εκμίσθωση προσωπικού. Για το λόγο αυτό προσέλαβε από ενάρξεως μέχρι τα μέσα του 2006 σαράντα πέντε (45) – ανειδίκευτους εργάτες , για τους οποίους υπέβαλε αναλυτικές περιοδικές δηλώσεις απόδοσης εισφορών στο ΙΚΑ χωρίς να καταβάλει τα αναλογούντα χρηματικά ποσά.

-Το γεγονός ότι η εικόνα της και η εν γένει συμπεριφορά της έναντι των οικονομικών αρχών, χαρακτηρίζεται από πλήρη ασυνέπεια αφού υπέβαλε δηλώσεις για την επιχείρηση μέχρι το 2004 που

όμως φαίνεται από τα ερευνηθέντα στοιχεία να είναι ανακριβείς ενώ δεν έχει υποβληθεί καμία άλλη δήλωση εκτός του εισοδήματος και του ΦΠΑ. Τέλος δεν προέβη σε διακοπή των εργασιών της, ως όφειλε, σε περίπτωση παύσης των εργασιών της.

-Την έκδοση από την επιχείρηση φορολογικών στοιχείων πάσης φύσεως διαφορετικών δραστηριοτήτων καθ' άπασαν την επικράτεια, ανάλογα με τις ανάγκες και το αντικείμενο της κάθε λήπτριας επιχείρησης.

-Το γεγονός ότι πολλοί από τους λήπτες δήλωσαν αόριστα ότι παρουσιάστηκε κάποιος ονόματι τάδε για λογαριασμό της επιχείρησης που πούλησε τα είδη τα οποία αναγράφονται στα τιμολόγια.

-Ότι πολλές επιχειρήσεις οι οποίες έλαβαν τα εικονικά φορολογικά στοιχεία υπέβαλαν δηλώσεις συμπληρωματικές σύμφωνα με τον ν.3888/2010 , αποδεχόμενοι την λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, και έτσι αποκατέστησαν τη φορολογική τους τάξη.

-Η επιχείρηση αποτελεί κατά κύριο λόγο εικονική επιχείρηση ιδίως από το 2004 και μετά χωρίς να έχει καμία δυνατότητα να παρέχει εμπορική δραστηριότητα, δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών και ειδικά συνεργείου επισκευής αυτοκινήτων, Υπηρεσίες εργολάβου οικοδομών και ως εκ τούτου δεν υφίσταται καμία αμφιβολία ότι τα φορολογικά στοιχεία αυτά είναι εικονικά (ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΕΙΚΟΝΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ Από την χρήση 2004 άρχισε και η περίοδος της εικονικής δραστηριότητος της. Εμφανίζεται ως προμηθευτής πολλαπλών επιχειρήσεων σε όλη την επικράτεια είτε κάνοντας πωλήσεις ενίοτε ανταλλακτικών αυτοκινήτων, ενίοτε οικοδομικών υλικών ακόμη δε ως προμηθεύτρια εταιρεία σιτηρών και καλαμποκιού. Επίσης δεν παρέχοντας διάφορες υπηρεσίες κατά κύριο λόγο δε του συνεργείου επισκευής αυτοκινήτων , στερούμενη παντελώς της αγοράς ομοίων ή παρομοίων αγαθών και της δυνατότητας να διενεργήσει τις αναφερόμενες στα τιμολόγια πωλήσεις και της παροχής κάθε είδους υπηρεσίας).

-Από το περιεχόμενο των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση γίνεται αντιληπτό ότι αυτή παρουσιάζει μεγάλο πολυμερισμό καθότι καταλαμβάνει πάσης φύσεως είδη υπηρεσιών και εμπορευμάτων καθότι η επιχείρηση φαίνεται να κατασκευάζει τεχνικά έργα, να πουλάει μεγάλες ποσότητες διαφόρων ειδών, να παρέχει υπηρεσίες πάσης φύσεως ιδιαίτερα δε ελαιοχρωματισμούς, επισκευές μηχανημάτων, Συντήρησης κτηρίων, Τοποθέτησης ηλεκτρολογικού εξοπλισμού ακόμα δε και εγκατάστασης υψηλής τεχνολογίας ραδιοφωνικών σταθμών κτλ σύμφωνα πάντα με τις ανάγκες και το αντικείμενο εργασιών της εκάστοτε λήπτριας επιχείρησης σε εικονικά τιμολόγια

-Η επιχείρηση δεν ήταν σε θέση να παρέχει υπηρεσίες υψηλού τεχνικού επιπέδου σε διάφορες επιχειρήσεις ακόμα και κατά την περίοδο που απασχολούσε προσωπικό καθότι δεν προέβη στην λήψη υπηρεσιών βάσει των οποίων θα είχε την δυνατότητα να προσφέρει με αμοιβή διάφορες υπηρεσίες που τιμολογήθηκαν ούτε προσέλαβε εξειδικευμένο προσωπικό ικανό για την προσφορά εξειδικευμένων υπηρεσιών όπως συντήρηση και επισκευή διαφόρων τύπων μεταφορικών μέσων και μάλιστα βαρέως τύπου (φορτηγά κτλ). Η διαπίστωση αυτή στηρίζεται στην επεξεργασία των συγκεντρωτικών καταστάσεων που έχουν υποβληθεί από τους πελάτες και προμηθευτές της καθώς και από τις αναλυτικές περιοδικές δηλώσεις ΙΚΑ.

-Από την επεξεργασία που έγινε των συγκεντρωτικών καταστάσεων και ειδικά από τις καταστάσεις που

δηλώνετε ως προμηθευτής προκύπτουν πωλήσεις της επιχείρησης.

-Αντίθετα δεν δηλώνεται από τρίτους , ως πελάτης , να έχει προβεί σε αγορές ούτε σε εισαγωγές ούτε σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

-Τα περισσότερα τιμολόγια που έχουν εκδοθεί αναφέρονται σε προϊόντα και πρώτες ύλες ανάλογες του αντικειμένου των δήθεν πελατών της, εκδίδονταν κατά βούληση του πελάτη, η πληρωμή ήταν κατά συνήθη τρόπο «τοίς μετρητοίς» . Επίσης η μεταφορά των εμπορευμάτων και α΄ υλών φέρονταν να γίνεται είτε με υποτιθέμενα μεταφορικά μέσα του πελάτη είτε με φορτηγά δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης εν αγνοία των ιδιοκτητών.

-Ουσιαστικά τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν, με κύριο και αποκλειστικό σκοπό, να τα χρησιμοποιήσουν οι αντισυμβαλλόμενοι, προκειμένου να ιδιοποιηθούν τον αναλογούντα ΦΠΑ και παράλληλα να αυξήσουν τα έξοδά τους με τελικό σκοπό τη μείωση των φορολογητέων κερδών τους.

- Μεταξύ των επιχειρήσεων προς τις οποίες η επιχείρηση και μετέπειτα επιχείρηση εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που περιήλθαν υπόψη του ελέγχου του “ειδικού συνεργείου ελέγχου” και τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις είναι και η ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ η οποία ζήτησε και έλαβε εικονικά στοιχεία ως εξής:

Στη χρήση 2006 δέκα επτά (17) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας € 185.874,00. »

Β. Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ στην λήπτρια ατομική επιχείρηση, ΑΦΜ, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

«.....όπως προκύπτει από το Ε3 “Μηχανογραφικό δελτίο οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών” οικ. έτους 2007 (χρήση 01/01/2006-31/12/2006), στη κρινόμενη χρήση 2006 η αξία των φορολογικών στοιχείων που έλαβε από την επιχείρηση (εικονική ως άνω) και εμφανίζει ως δαπάνες, είναι δυσανάλογη με την συμμετοχή του συνόλου των υπολοίπων δαπανών στο σύνολο, στην ουσία σχεδόν τις διπλασιάζει (σύνολο υπολοίπων δαπανών 298.691,23€ επί συνόλου δαπανών 484.565,23€), με αποτέλεσμα να φθάνουν οι δαπάνες το ύψος σχεδόν των ακαθάριστων εσόδων της χρήσης ποσού 494.739,55€. Η παραπάνω δυσαναλογία δεν δικαιολογείται σε μία επιχείρηση παροχής υπηρεσιών, όπως είναι η επιχείρηση ή συναφείς επιχειρήσεις στάθμευσης αυτοκινήτων.

Τα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία δεν δηλώνονται ως αγορές πάγιου εξοπλισμού ή επισκευών και βελτιώσεων των μισθωμένων χώρων κεντρικού ή υποκαταστημάτων, προσκομίζοντας στοιχεία για αντίστοιχες μειώσεις των καταβληθέντων ενοικίων.

Δεν περιήλθαν στην Δ.Ο.Υ. τα κρινόμενα φορολογικά στοιχεία με εκδότη την επιχείρηση και το τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων, προκειμένου να ελεγχθούν οι εγγραφές τους σε αυτό, ούτε όπως αυτά ζητήθηκαν με το “ΑΙΤΗΜΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ & ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ” με αρ.πρωτ...../2018, ούτε με το αρ. πρωτ./2016 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ Ν.ΙΩΝΙΑΣ »

και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και στην από 27-12-2018 έκθεση ελέγχου προστίμου (άρθρου 7§ 3&5 ν. 4337/2015) της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, 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 εικονικά για την κρινόμενη χρήση.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση στις προσβαλλόμενες πράξεις **δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία**, καθόσον, στις από 27-12-2018 εκθέσεις μερικού ελέγχου ΚΒΣ & Εισόδημα, της ΔΟΥ ΧΟΛΑΡΓΟΥ, αναφέρονται αναλυτικά και εμπειριστατωμένα, για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, όλα τα στοιχεία με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις και τις καθιστούν νόμιμες.

Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα των καταλογιστικών πράξεων, δεν απαιτείται η διατύπωση της ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στις εκθέσεις ελέγχου (**ΣΤΕ 949,950/2012**). Οι αιτιολογίες των πράξεων μπορεί να περιέχονται ή να συμπληρώνονται από τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993), οι οποίες κοινοποιούνται ταυτόχρονα με τις καταλογιζόμενες πράξεις.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι οι πράξεις δεν είναι τεκμηριωμένες και ως εκ τούτου νομικά πλημμελείς, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

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,

.....

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 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 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, συνεπεία των ανωτέρω διατάξεων και των παραβάσεων και συγκεκριμένα, της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων σε μεγάλη έκταση που αφορούν δαπάνες (η επιχείρηση είναι παροχή υπηρεσιών), τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/92, με αποτέλεσμα την προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 Ν.2238/94.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και στις από 27-12-2018 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ ΧΟΛΑΡΓΟΥ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις 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./21-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η με ΑΦΜ

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

Α) Ως προς τα πρόστιμα Κ.Β.Σ.

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2006

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015: 185.874,00€ X 40% =74.349.60€

Β) Ως προς την φορολογία εισοδήματος

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2007
Διαφορά φόρου εισοδήματος	78.878,50
Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017)	73.961,03
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	152.839,53

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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 .