



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 27/05/ 2019

Αριθμός Απόφασης 1720

## 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 25/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ....., που έχει έδρα στην ....., επί της οδού ..... αρ. .... κατά:**

-Της υπ' αριθμ. ....../2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5 ν. 4337/2015) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012,

Της υπ' αριθμ. ....../2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5 ν. 4337/2015) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013

-Της υπ' αριθμ. ....../2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 45 ΚΦΔ), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, για το Φορολογικό έτος 2018,

-Της υπ' αριθμ. ....../2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 18/11/2011-31/12/2012

-Της υπ' αριθμ. ....../2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12-2013

- Της υπ' αριθμ. ....../2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 18/11/2011-31/12/2012

-Της υπ' αριθμ. ....../2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ 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 25/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης ..... 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

## **ΙΣΤΟΡΙΚΟ**

Α Με το με αρ. πρωτ. ....../2016 έγγραφο της, η Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ την από 21-04-2016 έκθεση ελέγχου –ΚΒΣ-ΚΦΑΣ από την οποία προκύπτει ότι η επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ..... (η προσφεύγουσα) είναι λήπτρια για την χρήση 2012 εβδομήντα τεσσάρων (74) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 176.962,37€ πλέον ΦΠΑ 40.701,35€ και για την χρήση 2013 πενήντα (50) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 116.516,21€

πλέον ΦΠΑ 26.798,73€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης “ ..... του .....” με ΑΦΜ .....

**Β.** Με το με αρ. πρωτ. ..../2017 έγγραφο του, το ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ-ΑΙΓΑΙΟΥ διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, α) το από 31-05-2017 πληροφοριακό δελτίο και β) την από 30-10-2015 έκθεση ελέγχου & επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) από τα οποία προκύπτουν ότι η επιχείρηση ....., με ΑΦΜ ..... (η προσφεύγουσα) είναι λήπτρια για την χρήση 2012 εβδομήντα τεσσάρων (74) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 176.962,37€ πλέον ΦΠΑ 40.701,35€ και για την χρήση 2013 πενήντα (50) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 116.516,21€ πλέον ΦΠΑ 26.798,73€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης ..... του .....” με ΑΦΜ .....

**Γ.** Κατόπιν αυτών, η Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, διενήργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για τις διαχειριστικές περιόδους 18/11/2011 - 31/12/2012 & 01/01-31/12-2013 αρχικά με την υπ’ αριθ. ..../2016 εντολή ελέγχου για ΚΒΣ και στην συνέχεια επεκτάθηκε με την υπ’ αριθ. ..../2018 εντολή ελέγχου για εισόδημα και ΦΠΑ του προϊστάμενου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ.

Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την ελέγκτρια ....., λαμβάνοντας υπόψη αφενός τις ανωτέρω Εκθέσεις & Δελτίο Πληροφοριών και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και επιδόθηκε με θυροκόλληση στις 04-12-2018 στην επαγγελματική έδρα της επιχείρησης και κατοικία της διαχειρίστριας της επιχείρησης ....., ΑΦΜ ....., το υπ’ αριθ. ..../2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013 μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα, δεν υπέβαλε εγγράφως απόψεις.

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

Εν συνεχεία ο έλεγχος εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 28-12-2018 εκθέσεις ελέγχου:

1) Φορολογίας ΚΒΣ, 2) Φορολογίας Εισοδήματος & 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

#### **Κ.Β.Σ.**

- Την υπ’ αριθμ. ..../2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5 ν. 4337/2015) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 70.784,95€(176.962,37€x 40%), διότι:

ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, εβδομήντα τέσσερα (74) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 176.962,37€ πλέον ΦΠΑ 40.701,35€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης “ ..... 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.

- Την υπ’ αριθμ. ..../**2018** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7§3&5 ν. 4337/2015) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 46.606,49€ (116.516,21€x 40%), διότι:

ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, πενήντα(50) εικονικά φορολογικά στοιχεία στο σύνολο τους, συνολικής καθαρής αξίας 116.516,21€ πλέον ΦΠΑ 26.798,73€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης “ ..... 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.

Την υπ’ αριθμ...../**2018** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 45 ΚΦΔ), για το Φορολογικό έτος 2018, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 1.000,00€(500,00€x2), διότι: δεν ανταποκρίθηκε στις με αριθμό πρωτοκόλλου ....., ...../2018 καθώς και στις υπ’ αριθ. ...., ...../2018 προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων για τις χρήσεις 2012 & 2013 εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίησή τους, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§2 του Ν. 4174/2013 (περί ΚΦΔ), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§1 περ.δ’ και §2 περ. δ’ του Ν. 4174/2013(ΚΦΔ).

## **ΕΙΣΟΔΗΜΑ**

-Την υπ’ αριθμ. ..../**2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 18/11/2011-31/12/2012 με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριου φόρος εισοδήματος ποσού 35.392,47€, πλέον πρόσθετου φόρου, λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) ποσού 33.198,15€, ήτοι συνολικού ποσού

68.590,62€.

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 λήψης των εβδομήντα τεσσάρων (74) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 176.962,37€ και β) της μη προσκόμισης στον φορολογικό έλεγχο των φορολογικών βιβλίων & στοιχείων με συνέπεια να καθίστανται ανέφικτες οι πάσης φύσεως ελεγκτικές επαληθεύσεις.

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.

-Την υπ' αριθμ. ....../2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12-2013 με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 30.294,22€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) ποσού 28.415,98€, ήτοι συνολικού ποσού 58.710,20€.

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 λήψης των πενήντα(50) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 116.516,21€ και β) της μη προσκόμισης στον φορολογικό έλεγχο των φορολογικών βιβλίων & στοιχείων με συνέπεια να καθίστανται ανέφικτες οι πάσης φύσεως ελεγκτικές επαληθεύσεις.

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.

#### **Φ.Π.Α.**

-Την υπ' αριθμ. ....../2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου **18/11/2011-31/12/2012** με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, Φ.Π.Α. ποσού 162.218,51€ πλέον πρόσθετου φόρου, λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1ν.4509/17) ποσού 152.220,05€, ήτοι συνολικού ποσού 314.501,56€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου [α) της λήψης των εβδομήντα τεσσάρων (74) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 176.962,37€ και β) της μη προσκόμισης στον φορολογικό έλεγχο των φορολογικών βιβλίων & στοιχείων], τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης 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.

Όσο αφορά τις εισροές και τον φόρο εισροών, δεν έγινε δεκτή η συνολική τους αξία και ο ΦΠΑ δεδομένου του ότι δεν προσκόμισε στοιχεία δαπανών και αγορών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

-Την υπ' αριθμ. ....../2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου **01/01-31/12/2013** με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, Φ.Π.Α. ποσού 160.104,44€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1ν.4509/17) ποσού 150.177,96€, ήτοι συνολικού ποσού 310.282,40€.

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

Όσο αφορά τις εισροές και το φόρο των εισροών, δεν έγινε δεκτή η συνολική τους αξία και ο ΦΠΑ δεδομένου του ότι δεν προσκόμισε στοιχεία δαπανών και αγορών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

Με την αρ. πρωτ. ....../2019 ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παράβαση του δικαιώματος ακρόασης, σύμφωνα με το άρθρο 28 ν.4174/2013.

- Ακυρότητα των επιδόσεων των υπ' αριθ. ......., ...../2018 και ...../2018 προσκλήσεων προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, στις 15.11.2018 και 21.11.2018 επειδή η σχετική εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, με αριθμό ....., φέρεται ότι εκδόθηκε στις 26.11.2018.

- Η Δ.Ο.Υ. στηρίχτηκε σε έγγραφα άλλης υπηρεσίας, χωρίς η ίδια να πραγματοποιήσει έλεγχο και χωρίς νόμιμη αιτιολογία καταλόγισε τις παραβάσεις.

-Ότι η ελεγκτική αρχή έχει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας της συναλλαγής και δεν απέδειξε ως όφειλε την εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών και ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν είναι πραγματικές και ότι τελούσε σε καλή πίστη.

-Η εφαρμογή των προστίμων πρέπει να γίνει με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. ε' και όχι με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ. β' του Ν. 4337/2015.

- Ότι είναι μη νόμιμη η εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού στο πεδίο της φορολογίας

εισοδήματος και του ΦΠΑ.

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013**, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 40 του ν.4410/2016:

*«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.*

*2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστάιμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»*

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κατ' εφαρμογή της ως άνω διάταξης, κοινοποίησε, δια θυροκολλήσεως, στις 04-12-2018 στην επαγγελματική έδρα της επιχείρησης και κατοικία της διαχειρίστριας της επιχείρησης ....., ΑΦΜ ....., το υπ' αριθ ...../2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013 με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις, με το οποίο της γνωστοποίησε τις διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και την καλούσε, όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να διατυπώσει τις απόψεις της.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα δεν απάντησε και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της ότι η φορολογική αρχή δεν την κάλεσε να δώσει εξηγήσεις και να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία (περί μη κλήσης σε ακρόαση) είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

**Επειδή**, οι υπ' αριθ. ....../2018 και ....., ....../2018 προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας θυροκολλήθηκαν στις 15-11-2018 και 21-11-2018 αντίστοιχα, κατόπιν της υπ' αριθ. ....../2016 Εντολής Ελέγχου Εκπλήρωσης Φορολογικών Υποχρεώσεων, ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

Ελευσίνας και εν συνεχεία ο έλεγχος επεκτάθηκε στις φορολογίες του Εισοδήματος και του ΦΠΑ με την έκδοση της υπ' αριθ. ....../2018 εντολής ελέγχου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 23§ 1&2 περ. α' του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται ότι :

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

α) Η Φορολογική Διοίκηση «δύνатаι να» διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της. »

**Επειδή**, κατόπιν των υπ' αριθ. ....../2016 και ....../2018 εντολών ελέγχου της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, κοινοποιήθηκαν στην ελεγχόμενη μέσω θυροκόλλησης οι υπ' αριθ. ....../2018 και ....../2018 Προσκλήσεις, με τις οποίες κλήθηκε η προσφεύγουσα επιχείρηση, να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία που τηρούσε καθώς και όλα τα δικαιολογητικά εγγραφών για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Παρότι παρήλθε η νόμιμη προθεσμία από την ανωτέρω πρόσκληση, η επιχείρηση δεν προσκόμισε κανένα από τα βιβλία και στοιχεία στον έλεγχο.

Εν συνεχεία, συντάχθηκε το υπ' αριθ. ....../2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων αρθ. 28 Ν. 4174/13 με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις της Προϊσταμένης της ανωτέρω Δ.Ο.Υ. και επιδόθηκε δια θυροκολλήσεως στις 04-12-2018 στην επαγγελματική έδρα της επιχείρησης και κατοικία της διαχειρίστριας της επιχείρησης ..... , ΑΦΜ .....

Επί του ως άνω Σημειώματος η επιχείρηση δεν υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις-αντιρρήσεις της και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της, ότι δεν πραγματοποιήθηκε έλεγχος και χωρίς νόμιμη αιτιολογία καταλογίστηκαν οι παραβάσεις είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.



**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, καθόσον στην έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται αιτιολογία των πραγματικών και νομικών λόγων, που οδήγησαν τη Διοίκηση στην απόφαση της, καθώς και παράθεση των κριτηρίων βάσει των οποίων άσκησε η Διοίκηση τη διακριτική της ευχέρεια, γεγονός το οποίο κατά την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, όταν τα πρόσωπα είναι υπαρκτά, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της για εικονικότητα έκδοσης και λήψης στοιχείων.

Στην προκείμενη περίπτωση, α) στην από 30-10-2015 έκθεση ελέγχου & επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ-ΑΙΓΑΙΟΥ, β) στην από 21-04-2016 έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ & ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ και γ) στην από 28-12-2018 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, περιέχονται επαρκή στοιχεία και η απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, τα οποία εκθέτονται σ' αυτές, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά.

**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 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,** 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 ανύπαρκτος, 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, 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 συναλλακτικώς 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 συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκειμένη περίπτωση, στην από 30-10-2015 έκθεση ελέγχου & επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ-ΑΙΓΑΙΟΥ, στην από 21-04-2016 έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ & ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ και στην από 28-12-2018 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, για την εκδότρια ατομική επιχείρηση "..... του ..... με ΑΦΜ ....., που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, αναφέρονται λεπτομερειακά με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας και ειδικότερα:

«.....είναι τόσο μεγάλο το εύρος εργασιών που δήλωσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ η επιχείρηση, που είναι αδύνατο να πραγματοποιηθούν τόσο διαφορετικές εργασίες όπως:

*Χονδρικό εμπόριο αυτοκινήτων και ελαφρών οχημάτων, Υπηρεσίες συντήρησης οχημάτων, Χονδρικό Εμπόριο ανταλλακτικών οχημάτων, Χονδρικό εμπόριο ξυλείας, Χονδρικό εμπόριο οικοδομικών υλικών, Υπηρεσίες που παρέχονται από αναψυκτήριο.*

Απλά δηλώθηκαν τόσα αντικείμενα εργασιών για να έχει μεγάλο εύρος διάθεσης των εικονικών τιμολογίων.

- Ο κ. .... υπέγραφε όλα τα σχετικά έγγραφα προς όλες τις δημόσιες αρχές, χρησιμοποιούσε λογιστή προκειμένου να κάνει τις πλαστές φορολογικές δηλώσεις μέσω διαδικτύου. Είναι αδύνατον από μόνος του να έκανε τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και χωρίς τη συνέργεια λογιστή αφού απαιτούνται εξειδικευμένες γνώσεις.

- Η επιχείρηση του ..... ουδέποτε ασχολήθηκε με κατασκευαστικές εργασίες όπως περιγράφουν τα τιμολόγια που κατασχέθηκαν από την επιχείρηση ..... Ούτε εκτέλεσε κατασκευαστικά έργα στην πλατεία ..... στο ..... ή στο σταθμό του ..... ή οπουδήποτε αλλού. Χαρακτηριστικά οι αιτιολογίες κάποιες τιμολογίων είναι:

Τ.Π.Υ. .../2012 Σειρά Β' «Διάστρωση & συμπλήρωση εδάφους πλατείας ..... (μετά υλικών)

Τ.Π.Υ. .../2012 Σειρά Β' «Διάστρωση & συμπλήρωση εδάφους της πλατείας του ..... (μετά υλικών 3Α Σκύρο)

Τ.Π.Υ. .../2012 Σειρά Β' «Κατασκευή των εργασιών σκυρόδεσης και ειδικότερα διάστρωση

εδάφους με σκυρόδεμα καθαριότητας στην .....»

-Από τις αιτιολογίες των τιμολογίων είναι σαφές ότι εάν και εφόσον πραγματοποιήθηκαν οι εργασίες αυτές, θα πρέπει να χρησιμοποιήθηκε εξειδικευμένο προσωπικό. Η επιχείρηση του κ. .... σύμφωνα με το υπ' ...../15 έγγραφο του ΙΚΑ, απασχόλησε προσωπικό από τον 7/2011 έως 5/2012 με ειδικότητες του βαφέα και του θυρωρού καθώς και του υπαλλήλου γραφείου.

Το ότι η επιχείρηση δεν απασχόλησε εξειδικευμένο προσωπικό αποδεικνύεται και από το γεγονός ότι ουδέποτε υπέβαλε προσωρινές και οριστικές δηλώσεις Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών (ΦΜΥ).

-Η επιχείρηση ουδέποτε αγόρασε οικοδομικά υλικά και ουδέποτε απασχόλησε κάποιον υπεργολάβο αφού δεν ευρέθει κανένα συμφωνητικό με κάποιον αντισυμβαλλόμενο, ενώ δηλώθηκε στο σύστημα "TAXIS" από κάποιες επιχειρήσεις ότι έλαβε ελάχιστα τιμολόγια μικρής αξίας, επιχειρήσεις οι οποίες είναι άσχετες με τον κατασκευαστικό κλάδο, όπως η εταιρεία κινητής τηλεφωνίας «.....».

-Η επιχείρηση του ..... σύμφωνα με τα τιμολόγια που δήλωσαν οι λήπτριες επιχειρήσεις τα έτη 2011 έως 2013 εξέδωσε 745 τιμολόγια αξίας 3.007.611,98 €. Είναι αδύνατον να πραγματοποιήσει πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών τέτοιου μεγέθους χωρίς στοιχειώδη οργάνωση, και χωρίς προσωπικό. Απλά η εν λόγω επιχείρηση ιδρύθηκε με μοναδικό σκοπό την έκδοση εικονικών τιμολογίων.

Η επιχείρηση του κ. .... υπέβαλε πλαστές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος για τα έτη 2011, 2012 και 2013 δηλώνοντας ανύπαρκτες εισροές – αγορές προκειμένου να «παραπλανήσει» τις φορολογικές αρχές και να μην καταβάλει τις αντίστοιχες φορολογικές επιβαρύνσεις, τόσο στη φορολογία ΦΠΑ όσο και στη φορολογία εισοδήματος.

Κατόπιν των ανωτέρω είναι σαφές ότι τα τιμολόγια που εξέδωσε η επιχείρηση για τις χρήσεις από 2011 έως και 2013 (χρήση 2011 τιμολόγια αξίας 560.644,28 €, χρήση 2012 265 τιμολόγια αξίας 690.087,17 €, χρήση 2013 323 τιμολόγια αξίας 1.756.880,53 €) είναι εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής εφόσον αναφέρονται σε ανύπαρκτες συναλλαγές.

Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει κατά αδιαμφισβήτητο τρόπο ότι οι συναλλαγές που αναφέρονται στα εκδοθέντα στοιχεία είναι ανύπαρκτες στο σύνολό τους, καθότι μόνο διακίνηση φορολογικών στοιχείων έγινε με σκοπό τη μείωση των φορολογικών υποχρεώσεων της λήπτριας των στοιχείων αυτών. Ο λήπτης και ο εκδότης είχαν μεταξύ τους αμοιβαία διευκόλυνση για την καταστρατήγηση φορολογικών διατάξεων, η οποία επιτεύχθηκε μέσω των ανύπαρκτων στο σύνολό τους συναλλαγών. ....»

Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καθώς η εκδότης ατομική εταιρεία εμφανίζεται φορολογικά συνεπής στις κρινόμενες χρήσεις 2012 & 2013, είναι αβάσιμος.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 7 §3περ.β' & § 5 του Ν. 4337/2015** (ισχύ από 17-10-2015) ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

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

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α'170) ».

Στην προκείμενη περίπτωση οι παραβάσεις που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο αφορούσαν λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων που είχαν αποτέλεσμα την μείωση του φόρου εισοδήματος και επομένως πρέπει να υπαχθεί στις ανωτέρω διατάξεις (άρθρο 7§3β' του Ν. 4337/2015), ήτοι σωστά επεβλήθησαν αυτά τα πρόστιμα.

**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, στην περίπτ. δ' του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α. ορίζεται ότι :**

*«1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:*

α).....

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, .....

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τη δήλωση αυτή, από την οποία αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

2. Σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, για τον οποίο προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων β', γ', και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35, το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να ασκηθεί, εφόσον αυτός κατέχει δικαιολογητικά σχετικά με την πραγματοποίηση της φορολογητέας

*πράξης από τον εγκαταστημένο στο εξωτερικό υποκείμενο στο φόρο και αποδεικτικό καταβολής του φόρου.....»*

**Επειδή, στις παραγρ. 1 & 3 του άρθρου 48 του Ν. 2859/00 περί Φ.Π.Α. ορίζεται ότι :**

*«1. Η Επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.*

*3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:*

*α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,*

*β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.».*

**Επειδή,** συνεπεία των ανωτέρω διατάξεων και των παραβάσεων και συγκεκριμένα, α) της μη προσκόμισης στον φορολογικό έλεγχο των φορολογικών βιβλίων & στοιχείων με συνέπεια να καθίστανται ανέφικτες οι πάσης φύσεως ελεγκτικές επαληθεύσεις και β) της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων σε μεγάλη έκταση, τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 & 32 του ν.2238/94 και των άρθρων 48§3 & 32 του Ν. 2859/2000, όπως αναλυτικώς αναφέρονται στις από 28-12-18 εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος (ν. 2238/1994) και ΦΠΑ (ν. 2859/2000).

**Επειδή,** η λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου, αποτελεί μέθοδο καταδολίευσης των συμφερόντων του Δημοσίου, αφού με τον τρόπο αυτό, δεν καταβάλλονται από τους συναλλασσόμενους (εκδότες και λήπτες) οι αναλογούντες και οφειλόμενοι φόροι (εισοδήματος, Φ.Π.Α. κ.λπ.).

Δηλαδή, στην προκειμένη περίπτωση, σαν λήπτρια του εικονικού στοιχείου, δόθηκε η δυνατότητα να εκπέσει από τον ΦΠΑ των εκροών του, το αναγραφόμενο στο ληφθέν εικονικό στοιχείο ΦΠΑ εισροών, με αποτέλεσμα να καταβάλλει λιγότερο ΦΠΑ, ενώ στη φορολογία εισοδήματος να εμφανίσει αυξημένο κόστος πωληθέντων, μικρότερο καθαρό κέρδος και κατά συνέπεια να καταβάλλει λιγότερο φόρο εισοδήματος.



**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 30-10-2015 έκθεση ελέγχου &επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992(ΚΒΣ) του ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ-ΑΙΓΑΙΟΥ, στην από 21-04-2016 έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ &ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ και στην από 28-12-2018 Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, επί της οποίες 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. ....../25-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε, η επιχείρηση ....., ΑΦΜ .....

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

#### **ΚΒΣ**

##### Διαχειριστική περίοδος 01/01 -31/12/2012

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015:  $176.962,37\text{€} \times 40\% = 70.784,95\text{€}$

##### Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2013

Πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 περ. β' του ν.4337/2015:  $116.516,21\text{€} \times 40\% = 46.606,49\text{€}$

##### Φορολογικό έτος 2018

Πρόστιμο άρθρου 54 του Ν4174/2013(ΚΦΔ)  $500,00\text{€} \times 2 = 1.000,00\text{€}$

#### **Β) Ως προς την φορολογία εισοδήματος**

|                                         |                       |
|-----------------------------------------|-----------------------|
| Διαχειριστική Περίοδος                  | 18/11/2011-31/12/2012 |
| Διαφορά φόρου εισοδήματος               | 35.392,47             |
| Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017) | 33.198,15             |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>              | <b>68.590,62</b>      |

|                                         |                  |
|-----------------------------------------|------------------|
| Διαχειριστική Περίοδος                  | 01/01-31/12-2013 |
| Διαφορά φόρου εισοδήματος               | 30.294,22        |
| Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017) | 28.415,98        |
| ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ                     | 58.710,20        |

### Γ) Φ.Π.Α.

|                                         |                       |
|-----------------------------------------|-----------------------|
| Διαχειριστική Περίοδος                  | 18/11/2011-31/12/2012 |
| Διαφορά φόρου                           | 162.281,51            |
| Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017) | 152.220,05            |
| ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ                     | 314.501,56            |

|                                         |                  |
|-----------------------------------------|------------------|
| Διαχειριστική Περίοδος                  | 01/01-31/12-2013 |
| Διαφορά φόρου                           | 160.104,44       |
| Πρόσθετος φόρος (άρθρο 49 ν. 4509/2017) | 150.177,96       |
| ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ                     | 310.282,40       |

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 .