



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 06-05-2019

Αριθμός Απόφασης: 1013

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@ aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των: με ΑΦΜ, με ΑΦΜ και με ΑΦΜ, ως κληρονόμων του με ΑΦΜ, του οποίου η ατομική επιχείρηση

είχε έδρα την επί του και αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων (SCRAP), κατά α) της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007, β) της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των:, ως κληρονόμων του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του διαφορά φόρου ύψους 204.600,43€, πρόσθετος φόρος 190.421,63€, ήτοι σύνολο **395.022,06€**.

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του διαφορά φόρου ύψους 294.924,740€, πρόσθετος φόρος 274.486,42€, ήτοι σύνολο **569.411,12€**.

Αναφορικά με το οικ. έτος 2007 (χρήση 2006), αιτία ελέγχου αποτέλεσε η από 04/12/2017 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) της Δ.Ο.Υ. και η από 25-05-2018 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου Π.Δ. 186/92, Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) και ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) της Δ.Ο.Υ. Με τις ως άνω εκθέσεις ελέγχου έγινε γνωστό ότι η ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, τυγχάνει λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων: α) από την ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, με έδρα στη από την οποία κατά τη διαχειριστική περίοδο έλαβε δεκατέσσερα (14) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας 118.432,70€, β) από την ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, με έδρα στο κατά τη διαχειριστική περίοδο έλαβε τριάντα ένα (31) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας 283.487,60€. Ωστόσο επειδή τα συμπληρωματικά στοιχεία της Πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου της

Δ.Ο.Υ. περιήλθαν σε γνώση της Δ.Ο.Υ. μετά το τελευταίο έτος παραγραφής, δεν ελήφθησαν υπόψη.

Μετά τα ανωτέρω, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. εντολή μερικού ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Αναφορικά με το οικ. έτος 2008 (χρήση 2007), αιτία ελέγχου αποτέλεσε η από πληροφοριακή έκθεση ελέγχου Π.Δ. 186/92 της Δ.Ο.Υ., η από8 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου Π.Δ. 186/92, Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) και Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) της Δ.Ο.Υ. και η από πληροφοριακή έκθεση και έκθεση μερικού ελέγχου Π.Δ. 186/92 και Ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Με τις ως άνω εκθέσεις ελέγχου έγινε γνωστό ότι η ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, τυγχάνει λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων : α) από την ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, με έδρα στην, από την οποία κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 έλαβε είκοσι (20) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας 182.070,00€, β) από την ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, με έδρα στο, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 έλαβε δεκαεννιά (19) εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «.....» για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους συνολικής καθαρής αξίας 175.222,10€, γ) από την ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, με έδρα στη, έλαβε είκοσι τρία (23) πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες συνολικής καθαρής αξίας 218.962,60€.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τη λήψη εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 118.432,70€ για το οικ. έτος 2007 και συνολικής καθαρής αξίας 576.254,70€ για το οικ. έτος 2008, καθώς και τις διατάξεις του αρ. 30 του Π.Δ. 186/92 και των άρθρων 30, 31, 32 του ν. 2238/94 έκρινε τα βιβλία ανακριβή για τα έτη αυτά και προσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη εξωλογιστικά

Με την με αριθμό πρωτοκόλλου 180/4-1-2019 ενδικοφανή προσφυγή, οι προσφεύγοντες, ζητούν την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση πράξης καταλογισμού του φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2007 (χρήση 2006)
- Ο έλεγχος δεν αποδεικνύει κατά τρόπο άμεσο και επαρκή την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων
- Εσφαλμένη η κρίση των βιβλίων ως ανακριβών, έλλειψη των απαιτούμενων προϋποθέσεων όπως αυτές αναφέρονται στο αρ. 30 του ΚΒΣ.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό:

Επειδή στο άρθρο **72§11 Ν. 4174/2013** (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.».

Επειδή, στις παρ. **1 και 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994** (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

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.

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) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

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.

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.».

Επειδή, στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«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...».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με την αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών με την ΠΟΛ. 1100/10-4-2001, "συμπληρωματικά" στοιχεία κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, 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, τόσο η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος, όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδημάτων (ΣτΕ.279/1992, 14/1994, 1425-26/2000, 2448/50/1987, 2677/1986). Και να μεν γενικώς αποκλείεται η έκδοση συμπληρωματικού φύλλου με βάση στοιχεία τα οποία ήταν στη διάθεση του αρμόδιου εφόρου κατά την έκδοση του αρχικού φύλλου, έστω και αν αυτά δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά την έκδοση του φύλλου εκείνου (ΣτΕ.2703/1997, 2473/1996), όμως ως συμπληρωματικά στοιχεία, επί τη βάσει των οποίων μπορεί να εκδοθεί συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, θεωρούνται εκείνα τα οποία και αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη του ο έφορος, κατά την αρχική φορολογική εγγραφή, ή τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (ΣτΕ.588/1980, 3083/1980, 3760/1982) και να αποκαλύπτουν πηγή εσόδων που δεν εκτιμήθηκε κατ' αυτή (ΣτΕ.2985-88/1981). Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ειδικού συνεργείου άρθρου 39 του Ν.1914/1990), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αίτησης του αρμόδιου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δήλωσης (ΣτΕ.2397/1990).

Επειδή, εν προκειμένω, οι προσφεύγοντες με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής για το οικ. έτος 2007.

Επειδή, η πληροφορία για τη λήψη από την ατομική επιχείρηση του των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 118.432,70€ στη χρήση 2006, περιήλθε σε γνώση της Δ.Ο.Υ. με την από συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ..... για την εκδότρια των στοιχείων, επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, η οποία αποτελεί **συμπληρωματικό**

στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 84 παρ.4 και άρθρο 68 παρ.2 περ. α' του Ν.2238/1994, ικανό να επεκτείνει το χρόνο παραγραφής εφόσον περιήλθε στη διάθεση της φορολογικής αρχής κατά το τελευταίο έτος παραγραφής και σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 4 του αρ. 84 του ν. 2238/94, ο χρόνος παραγραφής παρατείνεται για ένα ακόμη έτος, ήτοι μέχρι την 31-12-2018. Ως εκ τούτου, **δεν έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής κατά την ημερομηνία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων.**

Συνεπώς ο ανωτέρω ισχυρισμός των προσφευγόντων περί παραγραφής απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **19 παρ 4 του Ν.2523/97**, όπως ίσχυε για τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο:

4. «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής

της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **18§9 του ΠΔ 186/92**: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, με το άρθρο **171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, από τη θεωρία (βλ. Δ. Σταματόπουλος, Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων, Εκδόσεις Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα, 2005 σελ. 336), και τη νομολογία (ΣτΕ 658/2000, 453/1992, 2844/1992) έχει γίνει αποδεκτό ότι όταν τα συναλλασσόμενα πρόσωπα είναι υπαρκτά - καθώς η ανυπαρξία τους αρκεί για τη στοιχειοθέτηση της εικονικότητας - η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των στοιχείων.

Επειδή, με το άρθρο **28 παρ 2 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι : «..Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, με το άρθρο **64 του Ν. 4174/2013** «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» 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 του φόρου».

Επειδή, στο άρθρο **65 του Ν. 4174/2013**, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, 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, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος. Αντιθέτως, η από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ (ΠΔ186/92), σε βάρος του εκδότη που συντάξε η Δ.Ο.Υ., περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς των προσφευγόντων, αναφέρουμε ενδεικτικά τους παρακάτω λόγους, που στοιχειοθετείται η εικονικότητα των εκδοθέντων φορολογικών του στοιχείων για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2006:

- Ο εκδότης (.....) ήταν κρατούμενος σε καταστήματα φυλακών για το διάστημα από 06/06/2008 έως 14/01/2009 και για το διάστημα από 12/08/2009 έως την 30/01/2015, ημερομηνία την οποία και απεβίωσε.
- Δεν υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για κανένα από τα ελεγχόμενα έτη
- Δεν υπέβαλλε δηλώσεις ΦΠΑ για κανένα από τα ελεγχόμενα έτη (πλην περιοδικών δηλώσεων χρήσης 2006).
- Δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών για κανένα από τα ελεγχόμενα έτη.
- Όλα τα παραστατικά εμφανίζονται να πληρώνονται με μετρητά.
- Δεν αναγράφονται στις περισσότερες περιπτώσεις μεταφορικά μέσα και δεν προσκομίσθηκαν μεταφορικά έγγραφα (φορτωτικές)

Επιπλέον, η από πληροφοριακή έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. αναφέρει ότι: «...Όλα τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, στις χρήσεις 2006, 2007 και 2008, που φέρουν την επωνυμία με ΑΦΜ είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη και ως προς τη συναλλαγή και τα λοιπά εκδοθέντα, τα οποία δεν φέρουν ίχνος διάτρησης είναι και πλαστά καθώς :

- α) Ο με ΑΦΜ είναι ως φυσικό πρόσωπο ανύπαρκτος
- β) δε βρέθηκε επιχείρηση στη διεύθυνση που δηλώθηκε ως έδρα
- γ) δεν υποβλήθηκαν από ενάρξεως έως σήμερα δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών – Προμηθευτών άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92
- δ) δεν είχε αγορές καθόσον από την αξιοποίηση δεδομένων ελέγχου, ήτοι Συγκεντρωτικών Καταστάσεων Πελατών – Προμηθευτών αρ. 20 του Π.Δ. 186/92 δε δηλώθηκε ως πελάτης
- ε) εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία πέραν αυτών που θεωρήθηκαν

Επιπρόσθετα, σύμφωνα με την από πληροφοριακή έκθεση ελέγχου Π.Δ. 186/92 , Ν. 4093/2012, Ν. 4308/2014 της Δ.Ο.Υ. : «...στις 20/3/2018 η ελεγχόμενη «.....» με ΑΦΜ κατέθεσε στην υπηρεσία μας τη με αριθμό πρωτοκόλλου (Δ.Ο.Υ.) υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986 με την οποία δήλωνε τα εξής:

«Επαναλαμβάνω ότι ανέφερα και στους ελεγκτές του Σ.Δ.Ο.Ε. ότι ουδεμία σχέση έχω με τα εκδοθέντα στο όνομά μου φορολογικά στοιχεία των ετών 2006-2014....».

Τέλος σύμφωνα με την από 16-07-2018 έκθεση ελέγχου Π.Δ. 186/92 και Ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. : «...ο ελεγχόμενος δεν υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για την ελεγχόμενη χρήση....Η ελεγχόμενη επιχείρηση δηλώνει ως έδρα την επί της οδού, αλλά από τον επιτόπιο έλεγχο της υπηρεσίας μας δεν βρέθηκε η συγκεκριμένη αρίθμηση επί της οδού....Δεν είχε ποτέ αγορές εμπορευμάτων που να δικαιολογούν τις πωλήσεις που αναγράφονται στα ανωτέρω τιμολόγια- δελτία αποστολής, ουδέποτε είχε στην κατοχή της φορτηγά αυτοκίνητα, ουδέποτε απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό.

Συνεπώς ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πραγματικών συναλλαγών απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 4 του αρ. 30 του Π.Δ. 186/92 «4. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα, ...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 αυτές αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή, η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις

της παραγράφου 3 ζ)...θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του γενικού – αναλυτικών καθολικών ή το βιβλίο εσόδων – εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων – εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.

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 παρ. 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ και θ της παραγράφου αυτής.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 «7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παρ. 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ. β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000)»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.2 του Ν.2238/94, όπως ίσχυε: « Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως...γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. 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....». Ακολούθως η παρ. 3 του ίδιου άρθρου αναφέρει ότι : «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 με τις διατάξεις του αρ. 10 του ν. 3296/04 επήλθαν σημαντικές μεταβολές σε ότι αφορά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος κατά τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94, για τις οποίες δόθηκαν σχετικές διευκρινίσεις με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1016/05 της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του αρ. 10 του ν. 3296/04 θεσπίστηκαν αντικειμενικά ποσοστά προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων 4% ή 8%, κατά περίπτωση (κατά 8% εάν το ποσό υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης και σε ποσό τα 5.000 ευρώ), ειδικά στις περιπτώσεις διαπίστωσης των οριζόμενων στις διατάξεις αυτές ιδιαίτερα σοβαρών φορολογικών παραβάσεων (δηλαδή επί

απόκρυψης φορολογητέας ύλης, μη έκδοσης στοιχείων του ΚΒΣ, έκδοσης πλαστών – εικονικών στοιχείων), εφόσον αυτές συνεπάγονται τον χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών. Σύμφωνα με τις εν λόγω διατάξεις, το κατά περίπτωση ποσοστό προσαύξησης εφαρμόζεται στο άθροισμα των βάσει βιβλίων ακαθάριστων εσόδων και των ποσών που προκύπτουν από την απόκρυψη ή τη μη έκδοση πλαστών – εικονικών στοιχείων, τα οποία τα ποσά και διπλασιάζονται σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια χρήση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 του Ν. 2238/94, όπως ίσχυε: “ 1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης 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....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ 32 παρ. 2 του ν. 2238/94 όπως αυτό ίσχυε: « 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 από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του ΚΦΕ και του αρ. 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων συνάγεται ότι για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός του, δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια τούτων, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων του, σύμφωνα με τη σχετική προς το θέμα αυτό αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής, ή σε περίπτωση που αμφισβητηθεί η κρίση αυτή σύμφωνα με την αιτιολογημένη κρίση του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου. Ειδικότερα, το διοικητικό δικαστήριο οφείλει να αιτιολογεί τη σχετική κρίση του στη συγκεκριμένη περίπτωση, μνημονεύοντας τους λόγους ένεκα των οποίων κρίνει αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και δεν είναι επιτρεπτή η συναγωγή της κρίσης για το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού από μόνη τη συνδρομή πλημμελειών στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, χωρίς περαιτέρω κρίση και ειδική αξιολόγηση αυτών, καθόσον η συνδρομή τέτοιων πλημμελειών δεν άγει, κατά νόμο, αναγκαίως σε ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων

της ελεγχόμενης επιχείρησης, μόνο το γεγονός ότι είναι δυνατή η προσθήκη των σχετικών ποσών στα αποτελέσματα ως λογιστικών διαφορών, πράγμα το οποίο, άλλωστε, θα ήταν δυνατόν σε κάθε περίπτωση αποκάλυψης ορισμένων εσόδων ή εμφάνισης ορισμένων ανύπαρκτων δαπανών, δεδομένου ότι η δυνατότητα διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων συναρτάται και προς το είδος και την έκταση των διαπιστούμενων ανεπαρειών των βιβλίων. Προκειμένου δε το δικαστήριο να κρίνει αν διαπιστωθείσες πλημμέλειες καθιστούν εφικτό ή ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων, δεν αρκεί η εξέταση μεμονωμένα κάθε μιας από τις παραβάσεις που καταλογίζονται στον επιτηδευματία και η διαπίστωση ότι για διαφορετικούς λόγους η κάθε μία από αυτές είτε δεν αποδείχθηκε ότι έλαβε χώρα, είτε δεν καθιστούσε ανέφικτες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, αλλά πρέπει το διοικητικό δικαστήριο να σχηματίσει πλήρη δικανική πεποίθηση και ως προς τη διάπραξη και ως προς τη βαρύτητα των παραβάσεων και να προβεί αιτιολογημένα και όχι συμπερασματικά σε αξιολόγηση καθεμίας από τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, καθώς και σε συνολική αξιολόγηση της επίπτωσής τους στη δυνατότητα διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων (πρβλ. ΣτΕ 1224/2017, βλ ΣτΕ 1102/2017, 1684-5/2014, 3170/2013, 3277/2010). Τέλος, κατά την έννοια των προαναφερομένων διατάξεων, δεν απαιτείται, όταν διαπιστώνονται οι πλημμέλειες των βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεως, να προσδιορίζεται και το συγκεκριμένο ποσό εξόδων, που δεν εμφανίστηκε στα βιβλία της, αλλά αρκεί, κατά την αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής και των διοικητικών δικαστηρίων, οι πλημμέλειες αυτές να επηρεάζουν τα οικονομικά αποτελέσματα των βιβλίων της επιχειρήσεως και την ελεγκτική τους επαλήθευση (πρβλ. ΣτΕ 1259/1987). Ενόψει δε τούτου, δεν απαιτείται κατά νόμο ειδικότερη σύγκριση των ποσών τα οποία αφορούν οι σχετικές πλημμέλειες προς τον κύκλο εργασιών της ελεγχόμενης επιχείρησης (βλ. ΣτΕ 1411/2015, 3941/2004, 3279/3280/2000 επταμ.).

Επειδή με τα δεδομένα αυτά, ενόψει των προπαρατεθειμένων διατάξεων και λαμβάνοντας υπόψη ότι οι διαπιστωθείσες από τον έλεγχο παραβάσεις της λήψης κατά τη διαχειριστική περίοδο 2006 και 2007 εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το σύνολό τους, προδίδουν πρόθεση εμφανίσεως – ανακριβών αποτελεσμάτων, καθ' όσον όπως αναλυτικά αναφέρεται στην ελεγκτική επαλήθευση της από έκθεσης ελέγχου του εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., ο προσφεύγων για τη χρήση 2006 έλαβε από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, δεκατέσσερα (14) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 118.432,70€, που σύμφωνα με το αρ. 30§4 α' του Π.Δ. 186/92 έχει ως αποτέλεσμα να κριθούν ανακριβή τα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου. Επιπρόσθετα για τη χρήση 2007 ο προσφεύγων έλαβε εικονικά και σε μερικές περιπτώσεις πλαστά φορολογικά στοιχεία : α) από την ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, είκοσι (20) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 182.070,00€, β) από την ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, δεκαεννιά (19) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 175.222,10€, γ)

από την ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, είκοσι τρία (23) πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 218.962,60€.

Επιπλέον, από το σύστημα TAXIS – υποσύστημα ΚΒΣ της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. προέκυψαν οι ακόλουθες ΑΕΠ, που αφορούν στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 27437,00€ και 170311,30€ αντίστοιχα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006.

Η φύση των φορολογικών αυτών παραβάσεων, λόγω του μεγέθους και της έκτασής τους, συνιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και ορθώς τα βιβλία κρίθηκαν για τα οικ. έτη 2007 και 2008 ανακριβή και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο λογιστικώς και εξωλογιστικώς αφού λήφθηκαν υπόψη οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους (ΜΣΚΚ) που αντιστοιχούν στις δραστηριότητες του προσφεύγοντος και οι οποίοι περιλαμβάνονται στον Ειδικό Πίνακα Συντελεστών Καθαρού Κέρδους ΠΟΛ 1004/2006 και ειδικότερα ο ΚΑΔ 2316-8,00% έμπορος παλαιών σιδήρων και μετάλλων (SCRAP). Τα ακαθάριστα έσοδα και τα αποτελέσματα που προέκυψαν, βάσει των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 του ΚΦΕ (ν. 2238/94), κατά περίπτωση, συγκρίθηκαν και λήφθηκαν υπόψη τα μεγαλύτερα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος καθώς και για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων και συνεπώς ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προχώρησε σε φορολόγηση των εξωλογιστικώς προσδιορισθέντων κερδών τα οποία ήταν μεγαλύτερα από τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή των προαναφερόμενων διατάξεων.

Επειδή όπως προκύπτει με σαφήνεια από τις από εκθέσεις ελέγχου Φόρου Εισοδήματος για τα οικ. έτη 2007, 2008 της Δ.Ο.Υ., τα τηρηθέντα βιβλία του προσφεύγοντα για αυτά τα οικ. έτη κρίθηκαν ανακριβή, αφού υπάρχουν διαφορές μεγάλης έκτασης ανάμεσα στα δηλωθέντα ποσά και αυτά που καταλογίζει ο έλεγχος. Πιο συγκεκριμένα, οι ανωτέρω πράξεις της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ύψους 118.432,70€ και 576.254,70€ για τις χρήσεις 2006 και 2007 αντίστοιχα, που επισύρουν ανακρίβεια των βιβλίων, ξεπερνούν τα όρια που τίθενται με τις διατάξεις της παρ. 7 του αρ. 30 του Π.Δ. 186/92 ως ποσοστό επί των ακαθαρίστων εσόδων (καθαρή αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων / ακαθάριστα έσοδα βιβλίων X 100, ήτοι $316.181,00 (118.432,70+170311,30+27437,00)/3.511.796,27 \times 100 = 9\% > 3\%$ για τη χρήση 2006 και $576.254,70/4.998.784,64 \times 100 = 11,53\% > 3\%$ για τη χρήση 2007).

Συνεπώς και οι ανωτέρω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη νόμιμου εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής των: ως κληρονόμων του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων (ως κληρονόμων) - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

- Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2007: 395.022,06€

- Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2008: 569.411,12€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.