



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604576

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 07-05-2019

Αριθμός Απόφασης:1335

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).

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

γ. 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.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/27-04-2017).

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/21-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της υπ' αρ./17-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ./17-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος , οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.ΟΥ. Α' Πατρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/21-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

Με την υπ' αρ./17-12-2018 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος**, οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012), του Προϊσταμένου της Δ.ΟΥ. Α' Πατρών, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 3.038,67 €, πλέον 2.850,29 € πρόσθετοι φόροι άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του ΚΦΔ λόγω ανακριβούς δήλωσης, πλέον 483,02 € εισφορά αλληλεγγύης, συνολικό ποσό 6.371,98 €.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε **έλεγχος** για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων της φορολογίας Εισοδήματος, για την χρήση 2012 δυνάμει της με αρ./2018 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών. **Αιτία** ελέγχου αποτέλεσε το από 02-03-2018 Δελτίο Πληροφοριών εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ) της Ειδικής Γραμματείας ΣΔΟΕ Αττικής, το οποίο διαβιβάστηκε στην ανωτέρω Δ.Ο.Υ. και αφορούσε μεταξύ άλλων τον προσφεύγοντα και την εμπλοκή του στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από βρετανικές οντότητες που εξέδιδαν εικονικά τιμολόγια προς μεγάλο αριθμό Ελληνικών επιχειρήσεων με σκοπό την εξαπάτηση των Εθνικών και Κοινοτικών Αρχών μέσω της είσπραξης των επιχορηγήσεων για λογαριασμό αυτών των ελληνικών επιχειρήσεων που συμμετείχαν σε επενδυτικά προγράμματα ψηφιακής σύγκλισης χρηματοδοτούμενων από το ΕΣΠΑ 2007-2013 (digi-lodge, digi-retail, digi-content & ict4growth).

Κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ΚΒΣ, και αφού ελήφθη υπόψη το πληροφοριακό Δελτίο του ΣΔΟΕ Αττικής, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο με π.θ/01.09.2010, στις αγορές παγίων χωρίς Φ.Π.Α, το υπ' αριθμ/21.09.2012 μερικώς εικονικό invoice/τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/97, χωρίς να δύναται να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία του, εκδόσεως της βρετανικής οντότητας και συνολικής καθαρής αξίας 99.305,00€ και καταλόγισε σε βάρος του πρόστιμο του άρθρου 7 ν. 4337/2015 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του Ν. 2523/1997. Το παραπάνω invoice/τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών αφορά δαπάνες προμήθειας εξοπλισμού και λογισμικού για την ολοκλήρωση του επενδυτικού σχεδίου που είχε ενταχθεί στα πλαίσια του προγράμματος «ενίσχυση επιχειρήσεων για την υλοποίηση επενδύσεων στο τομέα του ψηφιακού

ευρωζωνικού περιεχομένου συνδέσεων digi content.».

Ο υπό κρίση έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, αφού έλαβε υπόψη το πληροφοριακό Δελτίο του ΣΔΟΕ Αττικής και την ανωτέρω διαπιστωθείσα παράβαση του ΚΒΣ, **έκρινε τα βιβλία και στοιχεία ως ανακριβή** σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ.4 του Π.Δ186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ.7 περ.α του ίδιου νόμου, **προσδιόρισε εκ νέου τα ακαθάριστα έσοδα** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2γ του Ν.2238/1994 **και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά** με τη χρήση του ΜΣΚΚ που προβλέπεται από τους πίνακες του ΥΠ. ΟΙΚ. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.2238/1994 και προέβη στην έκδοση της υπ' αρ./17-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος προσβαλλόμενης πράξης, προκειμένου **να καταλογίσει την προκύπτουσα διαφορά φόρου εισοδήματος** και τον αναλογούντα πρόσθετο φόρο/πρόστιμο.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** της ανωτέρω πράξης προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

- Συνεπώς εμφιλοχώρησε παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, εφόσον δεν κοινοποιήθηκε το σημαντικότερο μέρος της σχετικής Έκθεσης Ελέγχου (ήτοι το από 2-3-2018 Δελτίου Πληροφοριών της Ειδικής Γραμματείας ΣΔΟΕ Αττικής) η οποία, επιπροσθέτως, παρίσταται ελλιπής και ανατιολόγητη, δεδομένου του ότι κρίσιμα γεγονότα και στοιχεία που φέρεται ότι έλαβε υπόψη της η φορολογική αρχή δεν προκύπτουν από το κοινοποιηθέν τμήμα της, αλλά προσδιορίζονται δια παραπομπής σε υποτίθεται αναπόσπαστο, πλην όμως μη κοινοποιηθέν μέρος αυτής.
- Η φορολογική αρχή προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό λόγω της, υποτιθέμενης εικονικότητας ενός συγκεκριμένου τιμολογίου, χωρίς να αιτιολογήσει καθ' οιονδήποτε τρόπο την εξ αυτού του λόγου αδυναμία λογιστικού προσδιορισμού. Εξ άλλου, η εν λόγω ενέργεια είναι και προδήλως παράνομη, καθόσον ακόμα και αν ήθελε υποτεθεί εικονικό το εν λόγω τιμολόγιο, θα αρκούσε η απλή πράξη της αφαίρεσής του από τις δαπάνες μου, προκειμένου να διενεργηθεί λογιστικός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματός μου
- Η διαπίστωση περί δήθεν εικονικότητας του επιμάχου τιμολογίου είναι εντελώς αόριστη και ανατιολόγητη.

Ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη κοινοποίησης της έκθεσης ελέγχου της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής και περί μη απόδειξης της εικονικότητας του επίμαχου τιμολογίου

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).».

Επειδή, με την απόφαση του **ΣτΕ 1404/2015** η επιβολή προστίμου για λήψη εικονικών τιμολογίων Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

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 αντισυμβαλλομένου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **19 παρ.4 του Ν2523/97** ορίζεται ότι: «*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 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, ο έλεγχος που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα ερείδεται στη διαπίστωση της παράβασης του ΚΒΣ που υπέπεσε ο προσφεύγων και συγκεκριμένα στη λήψη μερικώς εικονικού τιμολογίου εκδόσεως της βρετανικής οντότητας, που είχε ως αποτέλεσμα την περαιτέρω διαπίστωση εσφαλμένης εφαρμογής των διατάξεων φορολογίας εισοδήματος του Ν2238/1992.

Επειδή, η ως άνω εκδότρια εξέδιδε εικονικά στοιχεία καθώς σύμφωνα με το από 02-03-2018 Δελτίο Πληροφοριών εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ) της Ειδικής Γραμματείας ΣΔΟΕ Αττικής, του οποίου το κείμενο λεπτομερώς αναφέρεται στην από 17-12-2018 Έκθεση μερικού ελέγχου εισοδήματος, διαπιστώθηκαν τα εξής:

«*Στην Υπηρεσία του Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής περιήλθαν αρχικά οι με αριθ. Α.Β.Μ./11-6-2013 και Α.Β.Μ./29-7-2013 συσχετιζόμενες Παραγγελίες της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Αθηνών, με τις οποίες παραγγέλλετο η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης για διαπίστωση ή μη τέλεσης αδικημάτων/ (πλημμελημάτων/ κακουργημάτων), ύστερα από την με αριθ. πρωτ./30-5-2013 αναφορά της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα σε αυτές, πιθανολογείτο έντονα η διάπραξη απάτης από συγκεκριμένα πρόσωπα μέσω της υποβολής πανομοιότυπων*

μεταξύ τους επενδυτικών προγραμμάτων ψηφιακής σύγκλισης χρηματοδοτούμενων από το ΕΣΠΑ 2007-2013 (digi-lodge, digi-retail, digi-content & ict4growth) και συνακόλουθης έκδοσης εικονικών τιμολογίων προς ελληνικές επιχειρήσεις, προκειμένου να εξαπατηθεί ο ανωτέρω ενδιάμεσος φορέας δια της εκταμίευσής των σχετικών επιχορηγήσεων.

Στις ανωτέρω παραγγελίες γινόταν ευθεία αναφορά σε τρεις οντότητες με έδρα την ίδια διεύθυνση στο, οι οποίες είχαν υποβάλει προς την έναν δυσανάλογα μεγάλο αριθμό αιτημάτων αξιολόγησης-έγκρισης, ολοκλήρωσης και εκταμίευσης στο πλαίσιο των δράσεων digi-lodge, digi-retail και digi-content για λογαριασμό ελληνικών επιχειρήσεων - πελατών τους, οι παρασχεθείσες από αυτές υπηρεσίες όπως εμφανίζονταν στα αντίστοιχα τιμολόγια ήταν τυποποιημένες και πανομοιότυπες μεταξύ τους, είχαν τις ίδιες σχεδόν τεχνικές αδυναμίες/αστοχίες στην τεκμηρίωσή τους και όπου ως καταθέτες κατά την εξόφληση των σχετικών τιμολογίων από τις ελληνικές επιχειρήσεις εμφανίζονταν στην πλειονότητα των περιπτώσεων τα ίδια πάντα πρόσωπα, που δεν είχαν καμία σχέση με τις επιχειρήσεις αυτές, αλλά για τα οποία πιθανολογείτο ότι αποτελούσαν μέλη του ίδιου κυκλώματος εξαπάτησης των αρχών για την εκταμίευση τελικά των σχετικών κονδυλίων.

Το Γραφείο Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος με το με αριθ./11-4-2014 έγγραφό του ζήτησε από την Εισαγγελία Πρωτοδικών Αθηνών την υποβολή των δύο ως άνω αναφερόμενων δικογραφιών, λόγω δικής του αρμοδιότητας καθ' όσον τα διερευνούμενα πραγματικά παραστατικά και αδικήματα αποτελούν μέρος της δικής του δικογραφίας με Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε./2014, με την οποία διενεργείτο προκαταρκτική εξέταση από την Δ/ση Ειδικών Υποθέσεων - Τμήμα Α' Κοινοτικών και Εθνικών Επιδοτήσεων και Επιχορηγήσεων του Σ.Δ.Ο.Ε. Το Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής με το με αριθ. ΕΜΠ/8-5-2014 έγγραφό της, σε απάντηση του με αριθ./22-4-2014 εγγράφου της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Αθηνών, υπέβαλε σε αυτήν τις δύο δικογραφίες, οι οποίες στη συνέχεια με το με αριθ./9-5-2014 έγγραφό της ανωτέρω Εισαγγελίας υποβλήθηκαν στο Γραφείο Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος. Με το με αριθ. ΕΜΠ/12-6-2014 έγγραφο της Κ.Υ. του ΣΔΟΕ χορηγήθηκαν συνημμένα τα έγγραφα συσχέτισης των δύο ως άνω δικογραφιών στην ανωτέρω μνημονευόμενη Α.Β.Μ./2014 δικογραφία του Γραφείου Οικονομικού Εισαγγελέα για περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες.

Κατόπιν της υποβολής το 2016 από το Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής στον Οικονομικό Εισαγγελέα της αναφοράς σχετικά με την ως άνω παραγγελία του, ο τελευταίος βασιζόμενος στα ευρήματα που εμπεριέχονταν σε αυτή διαβίβασε στην Ε.Γ Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής τη με αριθ./02-11-2016 νέα παραγγελία, στην οποία ζητούσε να προχωρήσει η Ε.Γ Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής στον έλεγχο των φορολογικών θεμάτων που ανέκυψαν, καθώς και να ερευνήσει και το θέμα τυχόν τέλεσης του αδικήματος της απιστίας σε βάρος του Ελληνικού Δημοσίου και της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Στο πλαίσιο του ελέγχου που ακολούθησε στη συνέχεια από το Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής, διαπιστώθηκε η εμπλοκή στην υπόθεση της ελεγχόμενης οντότητας- Α.Φ.Μ. δια της συνακόλουθης

λήψης ενός εικονικού τιμολογίου από τη μία εκ των ανωτέρω βρετανικών οντοτήτων με την επωνυμία - Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α., στο πλαίσιο της επιχορηγούμενης από το ΕΣΠΑ 2007-2013 δράσης ψηφιακής σύγκλισης *digi-content*».

Πραγματικά περιστατικά - Διαπιστώσεις ελέγχου ΣΔΟΕ

Οι τρεις οντότητες, είχαν μεν ως καταστατική έδρα την ίδια διεύθυνση στο, αλλά χρησιμοποιούσαν ως εν τοις πραγμασι επαγγελματική εγκατάσταση συγκεκριμένους μισθωμένους χώρους στην Αττική από το 2011....., με τελικό στόχο την εξαπάτηση των εθνικών και κοινοτικών Αρχών μέσω της είσπραξης των επιχορηγήσεων στο πλαίσιο των τριών δράσεων ψηφιακής σύγκλισης *digi-lodge*, *digi-retail* και *digi-content*. Σημειώνεται ότι οι ανωτέρω οντότητες έχουν ήδη διαλυθεί νομικό από τις αρμόδιες βρετανικές Αρχές μέσω της διαγραφής τους από το βρετανικό Εμπορικό ΜηΤρcbo(Companies House) τα έτη 2016 και 2017, λόγω μη ανταπόκρισής τους σε τυπικές υποχρεώσεις που απορρέουν από την τοπική εμπορική νομοθεσία πιθανότατα λόγω μη ύπαρξης πλέον αντικειμένου δραστηριότητας εκ μέρους τους, κατόπιν των ελέγχων που διεξήχθησαν από τις Περιφερειακές Διευθύνσεις του Σ.Δ.Ο.Ε αλλά και από την OLAF (Ευρωπαϊκή Υπηρεσία για την Καταπολέμηση της Απάτης).

Συγκεκριμένα,

α) από τους ελέγχους που διενήργησε η Ε.Γ Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής σε πελάτες-λήπτες τιμολογίων παροχής υπηρεσιών

β) από τα ευρήματα της κατάσχεσης που έγινε το 2013 στην έδρα της οντότητας και η οποία ανήκει στα ίδια τρία

υποκρυπτόμενα πρόσωπα

γ) από τις πληροφορίες που χορηγήθηκαν από τον ενδιάμεσο φορέα πληρωμών των σχετικών επιχορηγήσεων

δ) από τις πληροφορίες που χορηγήθηκαν από τις αρμόδιες φορολογικές Αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου, της Κύπρου και των Η.Π.Α στο πλαίσιο διοικητικής συνδρομής

ε) από τα ευρήματα των ελέγχων της Ο.Λ.Α.Φ (Ευρωπαϊκή Υπηρεσία για την Καταπολέμηση της Απάτης)

στ) από τις πληροφορίες που χορηγήθηκαν από τις ελληνικές τράπεζες

η) από τις ένορκες καταθέσεις και τα υπομνήματα πρώην εν τοις πράγμασι συναδέλφων των υποκρυπτόμενων

θ) από τα υπομνήματα που κατέθεσαν στην Ε. Γ Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής οι τρεις υποκρυπτόμενοι στο πλαίσιο της με αριθ./02.11.2016 παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, **προκύπτει** ότι οι βρετανικές οντότητες μεταξύ αυτών και η - ΑΦΜ/ΦΠΑ, εξέδωσαν τα έτη 2011-2014 μερικώς ή πλήρως εικονικό τιμολόγια προς ελληνικές επιχειρήσεις

για έργα (κατασκευή και λειτουργία ισότοπων), τα οποία είτε εκτελέστηκαν μόνο υποτυπωδώς είτε δεν εκτελέστηκαν καθόλου, με αποκλειστικό στόχο την είσπραξη της προβλεπόμενης επιχορήγησης από την Για το λόγο αυτό κατασκευάστηκαν στην πραγματικότητα εξοφλήσεις των τιμολογίων αυτών μέσω εικονικών καταθέσεων στην, όπου ως καταθέτες στη μεγάλη πλειοψηφία των περιπτώσεων εμφανίζονταν είτε οι υποκρυπτόμενοι, είτε οι εν τοις πράγματι υπάλληλοι τους. Σε αρκετές περιπτώσεις γινόταν κατάτμηση της παραχθείσας υπηρεσίας σε δεκάδες τιμολόγια με ίδια ημερομηνία έκδοσης προκειμένου να παρακαμφθεί για λόγους εξυπηρέτησης της μεθόδευσης η υποχρέωση εμφάνισης της πληρωμής μέσω τραπεζικού συστήματος. Για την κατασκευή των καταθέσεων χρησιμοποιήθηκε σε μεγάλη έκταση και μια άλλη βρετανική οντότητα με την επωνυμία συμφερόντων ενός εκ των Ελλήνων υποκρυπτόμενων, η οποία διοχέτευε τεχνητά τα απαραίτητα κάθε φορά ποσά για τη δημιουργία καταθετηρίων. Η οντότητα αυτή διεγράφη την 30-12-2014 από τις βρετανικές αρχές λόγω μη εκπλήρωσης τυπικών υποχρεώσεων προς το βρετανικό Εμπορικό μητρώο.

Από τα ευρήματα των διενεργηθέντων ελέγχων από το Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής, όπως αναλύονται στο συνημμένο δελτίο πληροφοριών, το οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της παρούσας έκθεσης, **διαπιστώθηκε** ότι η ελεγχόμενη οντότητα - Α.Φ.Μ., έλαβε ένα τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, τουλάχιστον μερικώς εικονικό στο πλαίσιο δράσης digi content, έκδοσης της βρετανικής οντότητας- Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. με στοιχεία/21-09-2012 και συνολικής καθαρής αξίας 99.305,00 ευρώ, χωρίς να δύναται να προσδιορισθεί επακριβώς η μερικώς εικονική αξία».

Επειδή, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προχώρησε σε περαιτέρω έρευνα ως κάτωθι :

- ✓ «Με το υπ. αρ. πρωτ./17-10-2018 έγγραφο κοινοποίησε στον προσφεύγοντα την αρ./2018 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων και επιπλέον του γνωστοποίησε ότι έχει τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων για τις περιόδους/χρήσεις ή υποθέσεις που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013 (Α'170), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018 (Α'5) καθώς και τη δυνατότητα για περιορισμό του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παρ. 2, 59 ή 72 παρ. 17 του ν.4174/2013 ή του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν.2523/1997, κατά περίπτωση, στο εξήντα τοις εκατό (60%), σε περίπτωση που η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου.
- ✓ Με την υπ'αριθμ/17.10.2018 πρόσκληση της υπηρεσίας ζήτησε την προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων για την χρήση 2012 και των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων από την βρετανική επιχείρηση

Και όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου προέκυψαν τα εξής :

- «Από τον έλεγχο των βιβλίων διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη έλαβε και καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο με π.θ/01.09.2010 στις αγορές παγίων χωρίς Φ.Π.Α το υπ'αριθμ/21.09.2012 μερικώς εικονικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 19,παρ.4 του/97, χωρίς να δύναται να προσδιοριστεί η μερικώς εικονική αξία του, εκδόσεως της και συνολικής καθαρής αξίας 99.305,00€.
- Το παραπάνω τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών αφορά δαπάνες προμήθειας εξοπλισμού και λογισμικού για την ολοκλήρωση του επενδυτικού σχεδίου που είχε ενταχθεί στα πλαίσια του προγράμματος «ενίσχυση επιχειρήσεων για την υλοποίηση επενδύσεων στο τομέα του ψηφιακού ευρωζωνικού περιεχομένου συνδέσεων digi content.»
- Από το υπ'αριθμ./16.10.2012 ιδιωτικό συμφωνητικό της Α'Δ.Ο.Υ Πατρών μεταξύ της ελεγχόμενης και της, η οποία εκπροσωπείτο νόμιμα από τον, προκύπτει ότι η δεύτερη ανέλαβε για λογαριασμό της ελεγχόμενης την συγκρότηση και υποβολή του σχετικού φακέλου της επένδυσης «ενίσχυση επιχειρήσεων για την υλοποίηση επενδύσεων στο τομέα του ψηφιακού ευρωζωνικού περιεχομένου συνδέσεων digi content
- Στην κατάσταση/ μητρώο παγίων που προσκομίστηκε διαπιστώθηκε ότι έχει καταχωρηθεί το υπ'αριθμόν/2012 μερικώς εικονικό τιμολόγιο που αφορά το συγκεκριμένο πάγιο πληροφοριακού συστήματος.
- Από τον έλεγχο όμως στα τηρούμενα βιβλία, διαπιστώθηκε ότι στην ελεγχόμενη χρήση 2012, δεν έχουν διενεργηθεί αποσβέσεις και δεν έχει μεταφερθεί ποσό αποσβέσεων στην υπ'αριθμόν κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3) του αντίστοιχου έτους, για το συγκεκριμένο πάγιο, διότι το πάγιο δεν τέθηκε σε λειτουργία εντός του έτους 2012.
- Σημειώνεται ότι σε ψηφιακό δίσκο CD που διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας, συνημμένα με το Δελτίο Πληροφοριών της Ε.Γ Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής, εσωκλείεται αντίγραφο εξουσιοδότησης του ελεγχόμενου προς τον για να καταθέσει το ποσό των 99.305,006 ,για την εξόφληση του υπ'αριθμ/2012 τιμολογίου, καθώς και αντίγραφο του τραπεζικού παραστατικού (extrait) της Τράπεζας Πειραιώς στο οποίο φαίνεται ότι η εξόφληση του τιμολογίου έγινε με κατάθεση μετρητών στον τραπεζικό λογαριασμό της την 24/09/2012 με καταθέτη τον με ΑΔΤ και ΑΦΜ, ο οποίος την ελεγχόμενη περίοδο εμφανίζεται ως εξουσιοδοτημένος εκπρόσωπος της
- Σύμφωνα με το Δελτίο Πληροφοριών της Ε.Γ Σ.Δ.Ο.Ε κατασκευάστηκαν στην πραγματικότητα οι εξοφλήσεις των τιμολογίων που αφορούσαν τα επενδυτικά προγράμματα, μέσω εικονικών καταθέσεων στην όπου ως καταθέτες στη μεγάλη πλειοψηφία των περιπτώσεων εμφανίζονταν είτε οι υποκρυπτόμενοι ,είτε οι εν τοις πράγματι υπάλληλοι τους.
- Μετά από τηλεφωνική επικοινωνία με την (.....) μας πληροφόρησε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση απεντάχθει με σχετική απόφαση των αρμόδιων υπηρεσιακών συμβουλίων από το επενδυτικό σχέδιο λόγω παρατυπιών της βρετανικής προμηθεύτριας

οντότητας

Επειδή, για την διαπίστωση της παράβασης ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα στοιχεία της έρευνας του Σ.Δ.Ο.Ε., όπως αυτά αναλύονται στο από 02-03-2018 Δελτίο Πληροφοριών, καθώς και τα δεδομένα από τα βιβλία και στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων

Επειδή, από τα ευρήματα των ανωτέρω ελέγχων, προκύπτει πέραν πάσης αμφιβολίας, ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στην αποδιδόμενη σ' αυτόν παράβαση της λήψης μερικώς ως προς την αξία εικονικού φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, στην οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος, η οποία κοινοποιήθηκε στον ελεγχόμενο την 19/12/2018, εμπεριέχεται στο σώμα της το ιστορικό, τα πραγματικά περιστατικά οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαπιστώσεις του ελέγχου της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής από τις οποίες ο παρών έλεγχος απέκτησε τα στοιχεία τα οποία θεμελιώνουν, στοιχειοθετούν, προσδιορίζουν δε με τρόπο συγκεκριμένο και πλήρως αιτιολογημένο σε τι συνίσταται η εικονικότητα και αποδεικνύουν τη βασιμότητα του χαρακτηρισμού των στοιχείων και των συναλλαγών ως εικονικών.

Επειδή, ο προσφεύγων τόσο κατά τον έλεγχο όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να αναιρέσουν τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Επειδή, άλλωστε ο προσφεύγων αποδέχτηκε την εικονικότητα του υπό κρίση invoice/τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, καθώς επί της υπ' αρ./2018 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, για τη χρήση 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, η οποία του κοινοποιήθηκε την 19-12-2018 και εκδόθηκε προκειμένου να επιβληθεί το πρόστιμο για την παράβαση της λήψης του επίδικου μερικώς εικονικού invoice/τιμολόγιο παροχής δεν αμφισβήτησε αυτή με το ένδικο βοήθημα της ενδικοφανούς προσφυγής όπως είχε την δυνατότητα εντός 30 ημερών από τη κοινοποίηση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν.4174/2013.

Επειδή, εν προκειμένω οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη απόδειξης της εικονικότητας του επίμαχου τιμολογίου και περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη κοινοποίησης της έκθεσης ελέγχου της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής, είναι αβάσιμοι και απορριπτέοι.

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης εφαρμογής του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων από την φορολογική αρχή, χωρίς να αιτιολογήσει καθ' οιονδήποτε τρόπο την εξ αυτού του λόγου αδυναμία λογιστικού προσδιορισμού.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα: «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 εμπειριστικά 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, περαιτέρω, στις διατάξεις του **άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ.** με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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.».

Συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων του ν.[2238/1994](#), η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του(ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ. 2 περ. γ' & 3 του άρθρου 30 του ν.2238/1994:**« γ. Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό

κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των πιστώσεων και των δανείων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.

3. Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 31 του ν.2238/1994** «*Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν «βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο» εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων,.....»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 32 του ν.2238/1994:**« **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.....

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 συντελεσ-

τές 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 στην 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 τον 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, το μερικώς εικονικό ως προς την αξία στοιχείο αφορά σε πάγιο το οποίο σύμφωνα με την παραδοχή του ελέγχου δεν έχει χρησιμοποιηθεί στη χρήση, δεν έχει αποσβεστεί και δεν έχει διενεργηθεί έκπτωση της αξίας του από τα ακαθάριστα έσοδα. Επομένως δεν προκύπτει ότι το ύψος των συναλλαγών είναι μεγάλο ώστε να επηρεάζει σε μεγάλη έκταση τα αποτελέσματα και επίσης ούτε ότι καθιστά αντικειμενικά αδύνατο τον έλεγχο αφού η αδυναμία προσδιορισμού της έκτασης της εικονικότητας είναι εγγενής. Ως εκ τούτου ο κατ' έλεγχο εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων καθίσταται αναπαισιολόγητος και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται βάσιμος και αποδεκτός.

Επειδή, περαιτέρω αφού δεν έχουν διενεργηθεί αποσβέσεις και δεν έχει μεταφερθεί ποσό αποσβέσεων στην υπ' αριθμόν κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (Ε3) του αντίστοιχου έτους, δεν μεταβάλλονται τα αποτελέσματα της χρήσης με την προσθήκη σε αυτά, ως αποκρυσταλλώσεως ύλης, του ποσού της αξίας του παγίου. Σε κάθε περίπτωση η ελεγκτική επαλήθευση τυχόν διενέργειας και έκπτωσης αποσβέσεων από φορολογικό αποτέλεσμα επόμενων χρήσεων αποτελεί αντικείμενο άλλου ελέγχου .

Επομένως καθαρά κέρδη για την χρήση 2012 προσδιορίζονται ως εξής:

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ 2012

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ	ΑΠΟΦΑΣ ΗΣ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣ- ΔΙΟΡΙΣΜΟΥ
ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	8.026,21	24.150,77	8.026,21

Επειδή, ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς του προσφεύγοντος οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 17-12-2018 έκθεση μερικού ελέγχου εισοδήματος της ΔΟΥ Α΄ Πατρών , καθώς και στο από 02-03-2018 δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ Αττικής, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, βάσει της παρούσας απόφασης δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή, η προσβαλλόμενη πράξη ακυρώνεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αρ. πρωτοκόλλου/21-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013(ΧΡΗΣΗ 2012)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει παρούσας απόφασης
Διαφορά φόρου	3.038,67 €	0,00 €
Πρόστιμο φόρου (άρθρων 58 και 53 του Ν.4174/2013)	2.850,29 €	0,00 €
Εισφορά Αλληλεγγύης	483,02	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.371,98 €	0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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.