



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 30/07/2021

Αριθμός απόφασης: 1867

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 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 αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Την από 23/11/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ**, με έδρα στην....., κατά της υπ' αριθμ.Πράξεως Επιβολής

Προστίμου με την οποία καταλογίσθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού 9.320,00€, της από **14.10.2020** Εκθέσεως μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΚΒΣ άρθρου 7 παρ. 3,5 ν. 4337/2015 που συνοδεύει την ανωτέρω Πράξη Επιβολής Προστίμου, της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ με την οποία καταλογίσθηκε ποσό 10.919,13€, της από **14.10.2020** Έκθεσης μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΦΠΑ που συνοδεύει την ανωτέρω Πράξη, της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 2.213,52 €, της από **14.10.2020** Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 Ν. 4472/2017 που συνοδεύει την ανωτέρω Πράξη, της υπ' αριθμ. οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2010 με την οποία καταλογίσθηκε ποσό 13.985,81 € και της από **14.10.2020** Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος που συνοδεύει την ανωτέρω πράξη.

6. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται ακύρωση ή άλλως μεταρρύθμιση αυτών.

7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Καβάλας.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 23/11/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουμε **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου χρήσης 2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **9.320,00 €** (23.300,00 X 40%), διότι έλαβε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής αξίας 23.300,00€, πλέον Φ.Π.Α. 4.427,00 € από την επιχείρηση «.....», κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2,6,12 & 18 του Κ.Β.Σ.(ΠΔ 186/92), 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 , που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015.

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 5.203,05€ πλέον πρόσθετων φόρων ποσού 5.716,08€, **ήτοι συνολικού ποσού 10.919,13€.**

Με την με αριθμόπροσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **2.213,52€** (4.427,00Χ 50%), διότι έλαβε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής αξίας 23.300,00€, πλέον Φ.Π.Α. 4.427,00 € από την επιχείρηση «.....», κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 34 του ν. 2859/2000. Το πρόστιμο προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν.4472/17.

Με την υπ' αριθμ.προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2010 με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 6.664,35€, πλέον πρόσθετο φόρο ποσού 7.321,46 €, **ήτοι** συνολικού ποσού **13.985,81 €.**, λόγω λήψης των δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας 23.300,00€, πλέον Φ.Π.Α. 4.427,00 €.

Συγκεκριμένα ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία του δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής αξίας 23.300,00€, πλέον Φ.Π.Α. 4.427,00 €, από την επιχείρηση «.....»

Δυνάμει της με αρ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, με κύρια δραστηριότητα «Άλλες Υποστηρικτικές Υπηρεσίες Των Τεχνών Του Θεάματος», ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και τη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ για τη χρήση 2009. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ.Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Δράμας, σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση «.....» εξέδωσε μεγάλο αριθμό εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους. Μία εκ των συναλλασσόμενων με την παραπάνω επιχείρηση ήταν η επιχείρηση του προσφεύγοντος στο φορολογικό έτος 2009.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και κατόπιν επεξεργασίας των κατασχεθέντων φορολογικών στοιχείων που έλαβε ο προσφεύγων από την ανωτέρω εκδότρια επιχείρηση προέκυψε ότι ο προσφεύγων έλαβε από την επιχείρηση «.....» στο φορολογικό έτος 2009 δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία (Τ.-Δ.Α., Τ.Π.) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής αξίας 23.300,00€ πλέον Φ.Π.Α. 4.427,00€.

Ο έλεγχος, έστειλε με συστημένη επιστολή την υπ' αριθμόΠρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων.

Ο ελεγχόμενος εντός της ταχθείσας προθεσμίας και μέχρι τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας προσκόμισε την εκτύπωση της μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου εσόδων εξόδων και τα δύο φορολογικά στοιχεία , τα οποία έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο του στην στήλη των εξόδων, τα έχει συμπεριλάβει στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α του Δ τριμήνου 2009.

Ο έλεγχος έκρινε για την διαχειριστική αυτή περίοδο (2009) τα βιβλία ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ). Στη συνέχεια προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη εξωλογιστικά ως ακολούθως:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	
Ακαθάριστα έσοδα Π.Υ	51.055,70
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	51.055,70
Προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων 8%	4.084,46
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου	55.140,16

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

Για τον προσδιορισμό του Σ.Κ.Κ της ελεγχόμενης λαμβάνοντας υπόψη:

α) Κ.Α 9104 Υπηρεσίες θεαμάτων **10% X80%=18%**

β) το γεγονός της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου

γ) τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ.2 του ν2238/94 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.3 & 4 του άρθρου 10 του ν.3296/04, για προσαύξηση του Σ.Κ.Κ κατά 40% με διπλασιασμό αυτού($2 \times 40\% = 80\%$) εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε.....α) Στην έκδοση πλαστών η εικονικών ή **στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα η την αξία η στην νόθευση αυτών.**

δ) Τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ.2 εδάφιο πέμπτο (λογιστικός προσδιορισμός Σ.Κ.Κ, όπως αναφέρεται στο κεφάλαιο «Ισχύουσες διατάξεις» της παρούσης).

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

Διαχειριστική περίοδος 01/01/09-31/12/09

Επειδή για την διαχειριστική περίοδο ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανακριβή, προσδιορίζει τα αποτελέσματα λογιστικά και εξωλογιστικά ως ακολούθως:

ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ

Εξωλογιστικά ακαθάριστα έσοδα

Έσοδα από Π.Υ 55.140,16

Σύνολο εξωλογιστικών ακαθ.εσόδων 55.140,16

Εξωλογιστικά Κ.Κ.

55.140,16X18%=9.925,23€

Σύνολο προσυζημένων εξωλογιστικών καθαρών κερδών **9.925,23€**

Λογιστικός Προσδιορισμός

Από τον λογιστικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων που τηρήθηκαν στην κρινόμενη διαχειριστική περίοδο προκύπτουν σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν2238/94 καθαρά κέρδη ως κατωτέρω:

Καθαρά Κέρδη Χρήσεως 16.337,82€

Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου 23.300,00€

Σύνολο καθαρών κερδών λογιστικού ελέγχου 39.637,82€

Συντελεστής καθαρού κέρδους με βάση το λογιστικό προσδιορισμό

Λογιστικά καθαρά κέρδη/(ακαθάριστα έσοδα βιβλίων Χ 100)=

39637,82/51055,70Χ100=77,64%

Τελικά καθαρά κέρδη κατόπιν σύγκρισης λογιστικών και εξωλογιστικών κερδών, με την επιλογή των μεγαλύτερων : 39.637,82€

Βάσει αυτού υπολογίστηκε ο υπολειπόμενος φόρος εισοδήματος.

Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος χαρακτήρισε και τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ ανακριβείς και υπολόγισε τις διαφορές φορολογητέων εκροών, εισροών και το προκύπτον τελικό χρεωστικό υπόλοιπο φόρου ΦΠΑ, καθώς και το πρόστιμο ΦΠΑ.

Τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου τέθηκαν υπόψη του προσφεύγοντος, με το υπ' αριθμόΣημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, το οποίο στάλθηκε ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή με αρ. πρωτ. στον προσφεύγοντα. Ο προσφεύγων υπέβαλε το με αρ. πρωτ. Υπόμνημα με τις απόψεις του, οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο.

Συνεπώς, ο έλεγχος χαρακτήρισε τα παραπάνω δυο (2) φορολογικά στοιχεία εικονικά για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 6, 12 και 18 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν.2523/97 που επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.

Κατόπιν τούτου, για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις και συντάχθηκαν οι από 14/10/2020 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, προστίμου ΦΠΑ και προστίμου αρθ. 7 § 3 & 5 ν. 4337/2015 .

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν ή άλλως μεταρρυθμιστούν , οι προσβαλλόμενες πράξεις για τους παρακάτω λόγους :

- Ελλιπής Αιτιολογία
- Μη ορθότητα προσφυγής σε εξωλογιστικό προσδιορισμό

Ως προς τον ισχυρισμό περί Ελλιπούς Αιτιολογίας

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν. 4174/2013, ορίζεται : «*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.*»

Επειδή, στο άρθρο 34 του ν. 4174/2013, ορίζεται : «*....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 64 του ν.4174/2013 «Επαρκής αιτιολογία» ορίζεται : «*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, στο άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999), ορίζεται : «*..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.

3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή.»

Επειδή, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου

(ΣΤΕ 949, 950/2012) η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία, καθόσον στις από 14/10/2020 εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., Εισοδήματος, προστίμου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α., αναγράφονται όλα τα στοιχεία για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου, οι πράξεις επιβολής προστίμου περιέχουν στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία των παραβάσεων, οι δε σχετικές εκθέσεις ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία (ΣΤΕ 1645/1991). Επιπλέον, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλόμενου γι' αυτή προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της πράξης, ως τυπικό στοιχείο του κύρους της, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα την πράξη έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν (ΣΤΕ 5339/1995, ΣΤΕ 1655/1999).

Επειδή, όσον αφορά τον γενικότερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί ελλιπούς αιτιολογίας, αυτός κρίνεται αβάσιμος καθώς οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, που διενεργήθηκαν και περιγράφονται αναλυτικά στις από 14/10/2020 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας είναι βάσιμες, αποδεκτές πλήρως αιτιολογημένες και ικανές να στοιχειοθετήσουν τον καταλογισμό των προσβαλλόμενων πράξεων για την χρήση 2009, οι οποίες εκδόθηκαν κατόπιν σύνταξης των ως άνω εκθέσεων ελέγχου.

Ειδικότερα:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/97 «*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 φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.*

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 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...».

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 τούτου αρκεί, κατ'αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή(οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά τον χρόνο πραγματοποίησής 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, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από 31/05/2017 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Π.Δ 186/92(ΚΒΣ), ν.4093/2012(ΚΦΑΣ), του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ Δράμας για τον εκδότη με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, ο έλεγχος έκρινε ότι ο ελεγχόμενος με Α.Φ.Μ., από την έναρξη του, το έτος 2009 και μετά λειτούργησε με σκοπό την διακίνηση εικονικών φορολογικών στοιχείων που αποδεικνύεται από τα παρακάτω:

- α. Δεν λειτούργησε στη δηλωμένη έδρα του, επί της οδού.....
- β. Είναι αγνώστου διαμονής στην Ελλάδα και δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων.
- γ. Ο λογιστής του όπως προκύπτει από τα σημειώματα θεώρησης Κ.Β.Σ., δήλωσε ότι εκτός από τις θεωρήσεις και τη μηδενική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. που υπέβαλε σταμάτησε τη συνεργασία με τον ελεγχόμενο από εκεί και πέρα.
- δ. Σύμφωνα με την σχετική εφαρμογή της Γ.Γ.Π.Σ. (Δ.ΗΛΕ.Δ.) ο ελεγχόμενος δεν υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση πελατών – προμηθευτών για τις χρήσεις 2009 – 2013, ενώ δηλώθηκε από τρίτους ως πελάτης και προμηθευτής για τις χρήσεις από 2009 έως και 2013.
- ε. Από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων αντισυμβαλλομένων οι οποίοι δήλωσαν τον ελεγχόμενο σαν πελάτη δεν προκύπτουν επαρκείς αγορές ή δαπάνες που να δικαιολογούν τις πωλήσεις που πραγματοποίησε.
- στ. Δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από το οικονομικό έτος 2010, εισοδήματα 1/1/2009 – 31/12/2009 και τα επόμενα.
- ζ. Δεν έχουν υποβληθεί εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις χρήσεις των ετών 2009 – 2013. Επίσης, όσον αφορά τις περιοδικές δηλώσεις, κατέθεσε μηδενική μόνο για το Β' τρίμηνο 2009 ενώ για τις υπόλοιπες φορολογικές περιόδους (τρίμηνα) του έτους 2009 (Γ' & Δ') και των επόμενων ετών δεν υπέβαλε. Τέλος δεν υποβλήθηκαν ανακεφαλαιωτικοί πίνακες (listing) ενδοκοινοτικών συναλλαγών.
- η. Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό από την έναρξη του, όπως προκύπτει τόσο από τα αρχεία της Υπηρεσίας τους (προσωρινές και οριστικές δηλώσεις Φ.Μ.Υ.), όσο και από τα αρχεία του Τοπικού Υποκαταστήματος Μισθωτών Δράμας του Ε.Φ.Κ.Α., που με έγγραφό του τους ενημέρωσε ότι ο φορολογούμενοςμε ΑΦΜ....., δεν έχει απογραφεί ως εργοδότης, συνεπώς δεν ασφάλισε προσωπικό για τη χρονική περίοδο από 01/01/2009 ως 31/12/2013.
- θ. Το γεγονός ότι για την εκτέλεση των σχετικών εργασιών απαιτούνταν η ύπαρξη εξειδικευμένου προσωπικού.
- ι. Η έλλειψη μηχανολογικού εξοπλισμού για την εκτέλεση των έργων.
- ια. Δεν διέθετε τους κατάλληλους χώρους για παραγωγή και αποθήκευση των προϊόντων και πρώτων υλών, αντίστοιχα, που φέρεται ότι πραγματοποίησε τις κρινόμενες χρήσεις. Άλλωστε, ένα γραφείο δέκα (10) τετραγωνικών μέτρων δεν θα μπορούσε να παρέχει τη δυνατότητα στον ελεγχόμενο να πραγματοποιεί συναλλαγές ύψους δεκάδων ή πολύ περισσότερο εκατοντάδων χιλιάδων ευρώ στις κρινόμενες χρήσεις.
- ιβ. Από τα αρχεία της Υπηρεσίας τους, προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος, δεν έχει, ούτε είχε ποτέ, στην ιδιοκτησία του κάποιο μεταφορικό μέσο για τη λειτουργία της ατομικής του επιχείρησης.
- ιγ. Στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία για τη διακίνηση, με φερόμενο εκδότη τον ελεγχόμενο, είτε συνενωμένο με στοιχεία αξίας (Δελτίο Αποστολής – Τιμολόγιο) είτε όχι (Δ.Α.) που

προσκομίστηκαν στην Υπηρεσία τους, στο συντριπτικό ποσοστό δεν αναγράφεται ο αριθμός του οχήματος με τον οποίο έγινε η μεταφορά των πωληθέντων αγαθών, και στα ελάχιστα που αναγράφεται είναι του πελάτη – λήπτη των στοιχείων.

ιδ. Η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων αξίας (Δ.Α. – Τιμολόγια & Τιμολόγια για την πώληση αγαθών) που παρουσιάστηκαν στον έλεγχο μετά από τις σχετικές προσκλήσεις εξακριβώθηκε ότι έγινε τοις μετρητοίς σε όλες τις συναλλαγές, κατά παράβαση των διατάξεων σχετικού εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) για συναλλαγές συνολικής αξίας άνω των 15.000,00 ευρώ έως 31/05/2010, και άνω των 3.000,00 ευρώ από 1/6/2010.

ιε. Εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία για πώληση αγαθών σε πελάτες εγκατεστημένους στο νησί της Θάσου και συγκεκριμένα τα Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια Νο 1/02-09-2009, 4/28-09-2009, 5/29-09-2009 & 20/29-12-2009 και με τόπο προορισμού το εν λόγω νησί, που σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) προβλέπεται μείωση στον συντελεστή του εφαρμοζόμενου Φ.Π.Α. κατά 30% (13%), αναγράφουν τον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 19% τα τρία πρώτα, ενώ στο τελευταίο εφαρμόστηκε σωστά ο μειωμένος συντελεστής (13%).

ιστ. Έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία με ανακριβή ημερομηνία που δεν συνάδει με την αρίθμηση των στοιχείων. Ειδικότερα, το Δ.Α.- Τιμολόγιο Νο 11 έχει ημερομηνία 02-12-2009, ενώ τα με αρίθμηση 20 και 22 φέρουν ημερομηνία 29/12/2009, τα όμοια φορολογικά στοιχεία με Νο 23 & 24 «εκδόθηκαν» την 2/12/2009, ήτοι με χρονική ανακολουθία, ενώ στα επόμενα με αρίθμηση 25 – 27 έχει αναγραφεί η ημερομηνία 01/12/2009. Επίσης, τα Δ.Α.-Τιμολόγια Νο 40 - 42 εκδόθηκαν την 2/8/2012, ενώ τα επόμενα φορολογικά στοιχεία με αρίθμηση 43 και 44 έχουν ημερομηνία έκδοσης 9/7/2012 και 23/7/2012 αντίστοιχα, δηλαδή όπως προηγουμένως με αντίφαση στην χρονική συνέχεια. Ομοίως, εξακριβώθηκε για το Τιμολόγιο Νο 28/27-09-2010 χρονική ασυμφωνία, διότι το προηγούμενο (Νο 27) και το επόμενο (Νο 29) φέρουν ημερομηνία 15 και 18 Σεπτεμβρίου 2010, αντίστοιχα».

Επειδή, η αποδεδειγμένη ανυπαρξία των συναλλαγών ως προς τον εκδότη συνεπάγεται την αυτονόητη και αυταπόδεικτη ανυπαρξία των συναλλαγών, όπως αυτές περιγράφονται στα συγκεκριμένα τιμολόγια και για τον λήπτη. Το γεγονός αυτό δεν αποτελεί αντιστροφή του βάρους απόδειξης, καθώς αποτελεί πλήρη απόδειξη της ανυπαρξίας της συναλλαγής όπως αυτή περιγράφεται στα εικονικά τιμολόγια.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί ελλείψεως επαρκούς αιτιολογίας πρέπει να απορριφθούν ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη ορθότητας προσφυγής σε εξωλογιστικό προσδιορισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) παρ. 2,4,7, και 8 ορίζεται ότι : «2.Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7.»

3,

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α),β....,

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

δ),ε),

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.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

ζ) ...,η) ...,θ)

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..»

5,

6,

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 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) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) ..., β) ..., γ), δ),

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : « Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

α)

....

β)

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται

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

Επειδή, στο άρθρο 31 ν. 2238/94 ορίζεται : «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων δαπανών: α...,β...,...γ....»

Επειδή, στο άρθρο 32 ν. 2238/94 ορίζεται: «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία ..., ή τηρούν ανακριβή ή ..., 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. 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 Υπ. Εμπορίου.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 & 4 του άρθρου 10 του Ν. 3296/2004 που ισχύει κατά την περ. ι' του άρθρ. 33 του ιδίου νόμου από 14.12.2004: «...Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ..., ο κατά τα ανωτέρω συντελεστής προσαυξάνεται κατά 40%. Επίσης....Εξαιρετικά το παραπάνω ποσοστό 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...,δ) Στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης που υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας και σε ποσό τις 2.950 ευρώ.»

Επειδή, όταν τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων προσδιορίζονται εξωλογιστικά, 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 διπλασίου 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%). (όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με την παρ. 6 του άρθρου 10 του ν. 3296/2004 και ισχύει από 14.12.2004) ενώ για πριν την ημερομηνία αυτή δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το ογδόντα πέντε τοις εκατό (85%).

Επειδή, από τον διενεργηθέντα ως προς τη φορολογία εισοδήματος, έλεγχο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 68 και 84 του ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 72 του ν.4174/2013, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας τη κρινόμενη χρήση 01/01/2009-31/12/2009, κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), λόγω της λήψης δύο εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 23.300,00€. Κατόπιν αυτού, τα αποτελέσματα της χρήσης αυτής ορθώς προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, αφού τα ληφθέντα εικονικά στοιχεία είναι μεγάλου ύψους, επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά δεδομένα της κρινόμενης χρήσης και ως ποσοστό ανέρχονται σε 45,6 % των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων.

Επειδή, περαιτέρω και σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 32 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), συγκρίνονται τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό με εκείνα του λογιστικού προσδιορισμού και λαμβάνονται τελικώς τα μεγαλύτερα από αυτά, έτσι και στην συγκεκριμένη περίπτωση, λήφθηκαν τα κέρδη που προσδιορίστηκαν από τον λογιστικό προσδιορισμό ως μεγαλύτερα και ως εκ τούτου παρελκυστικά προβάλλεται ως λόγος η προσφυγή στον εξωλογιστικό-προσδιορισμό, αφού τα κέρδη τελικώς προσδιορίστηκαν λογιστικά.

Συνεπώς νόμιμα ενήργησε η φορολογική αρχή εφαρμόζοντας τις προαναφερόμενες διατάξεις και ο περί αντιθέτου ισχυρισμός απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 23/11/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής τουμε **ΑΦΜ**.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

1. Η με αριθμό/15.10.2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 7 παρ. 3 & 5 του Ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, για το φορολογικό έτος 2009 .

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	9.320,00 €	9.320,00 €

2. Η με αριθμό/15.10.2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, για το φορολογικό έτος 2009 .

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	10.919,13 €	10.919,13 €

3. Η με αριθμό/15.10.2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 79 ν.4472/2017) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, για το φορολογικό έτος 2009 .

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	2.213,52 €	2.213,52 €

4. Η με αριθμό/15.10.2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, για το φορολογικό έτος 2009 .

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	13.985,81 €	13.985,81 €

Δίνεται εντολή στο αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.