



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 11.03.2022

Αριθμός απόφασης: 771

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (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. (Φ.Ε.Κ. Β' 4738/26.10.2020) 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 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών

3. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 11.11.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ατομικής επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ, με κύρια δραστηριότητα τις εργασίες τοποθέτησης κινητών χωρισμάτων και ψευδοροφών που εδρεύει στου, οδός, αριθ., κατά των κάτωθι πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών: α) της με αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, β) της με αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, γ) της με αριθ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§ 3&5 του ν.4337/2015, για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2012 - 31.12.2012 και δ) της με αριθ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§ 3&5 του ν.4337/2015, για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2010 - 31.12.2010, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5. Τις ως άνω πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης 12.10.2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών
6. Την έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 11.11.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ατομικής επιχείρησης «.....», 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:

- i. Με την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, καταλογίστηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 62.900,51 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος / πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 73.766,60 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 6.557,54 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρων για καταβολή 143.224,65 ευρώ.
- ii. Με την υπ' αριθ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, καταλογίστηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 50.257,21 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος / πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 56.738,14 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρων για καταβολή 106.995,35 ευρώ.
- iii. Με την υπ' αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§ 3&5 του ν.4337/2015, για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2012 - 31.12.2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 7.000,00 ευρώ, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: έλαβε πέντε (5) εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 περ. ε' του Κ.Φ.Δ., φορολογικά στοιχεία, παραβαίνοντας τις διατάξεις της § 1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και του άρθρου 2 § 3 του Κ.Φ.Α.Σ. ή 5 των Ε.Λ.Π. Η συνολική αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ανέρχονταν σε 17.500,00 ευρώ ($17.500,00 \times 40,00\% = 7.000,00$).
- iv. Με την υπ' αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§ 3&5 του ν.4337/2015, για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2010 - 31.12.2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 6.020,00 ευρώ, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση: έλαβε πέντε (5) εικονικά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 περ. ε' του Κ.Φ.Δ., φορολογικά στοιχεία, παραβαίνοντας τις διατάξεις της § 1 του άρθρου 13 του ίδιου νόμου και του άρθρου 2 § 3 του Κ.Φ.Α.Σ. ή 5 των Ε.Λ.Π. Η συνολική αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ανέρχονταν σε 15.050,00 ευρώ ($15.050,00 \times 40,00\% = 6.020,00$).

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης 12.10.2021 εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών και ειδικότερα: α) Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2013, β) Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας

Εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2011, γ) Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου άρθρου 7§§ 3&5 του ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2012 – 31.12.2012 και δ) Έκθεσης Ελέγχου Προστίμου άρθρου 7§§ 3&5 του ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2010 – 31.12.2010.

Δυνάμει των αριθ./2019 &/2021 εντολών ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ Αθηνών, διενεργήθηκε έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με αντικείμενο δραστηριότητας τις εργασίες τοποθέτησης κινητών χωρισμάτων και ψευδοροφών, για τις χρήσεις 2010 & 2012, αντίστοιχα. Οι ως άνω εντολές ελέγχου εκδόθηκαν εξ αιτίας του με αριθ. πρωτ./2019 ΔΑΠ της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών και του με αριθ. πρωτ./2021 ΔΑΠ της ΥΕΔΔΕ Αττικής, περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ειδικότερα, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ./2021 ΔΑΠ της ΥΕΔΔΕ Αττικής, η προσφεύγουσα επιχείρηση κατά το φορολογικό έτος 2010 έλαβε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 15.050,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ, από την οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ. και δραστηριότητα τις γενικές κατασκευαστικές εργασίες, τα οποία είναι εικονικά για το σύνολο της συναλλαγής. Περαιτέρω και σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ./2019 ΔΑΠ της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, η προσφεύγουσα επιχείρηση κατά το φορολογικό έτος 2012 έλαβε πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 17.500,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ από την οντότητα «.....» με Α.Φ.Μ. και δραστηριότητα τις γενικές κατασκευαστικές εργασίες, τα οποία κρίθηκαν επίσης εικονικά.

Η προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Μη ύπαρξη οποιουδήποτε στοιχείου εικονικότητας, οι υπό κρίση εργασίες εκτελέστηκαν νόμιμα και το τίμημα κατεβλήθη.
- Εσφαλμένη εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος στις διαχειριστικές περιόδους 2010 και 2012, καθώς αφενός τηρούντα τα προβλεπόμενα βιβλία & στοιχεία και αφετέρου η παράβαση ανέρχεται σε ποσοστό λίγο πάνω από 4% επί των ακαθαρίστων εσόδων.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

«4. 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 τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. γ' του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων

54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας. γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου. ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους. στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 62 Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) ορίζονται τα εξής:

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου ,την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013):

«Επαρκής αιτιολογία

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.

Επειδή, οι εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα και να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα. Τα πορίσματα πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, όσον αφορά τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2010-31.12.2010, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην με ημερομηνία θεώρησης 12.10.2021 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα, ειδικότερα αναφέρονται τα κάτωθι:

«Σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. /2021 ΔΑΠ της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρεται για την επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου ότι «Κατά το φορολογικό έτος 2010 η ανωτέρω οντότητα έλαβε τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 15.050,00 πλέον Φ.Π.Α. από την οντότητα με ΑΦΜ, τα οποία είναι εικονικά για το σύνολο της συναλλαγής».

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το ανωτέρω ΔΑΠ «από τον έλεγχο - έρευνα που διενήργησε η Υπηρεσία μας στην οντότητα «.....» με δραστηριότητα: ΓΕΝΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ, με διεύθυνση έδρας:, και ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, διαπιστώθηκε ότι στη χρήση 2010 εξέδωσε τριάντα δύο (32) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 263.070,00 πλέον Φ.Π.Α. 60.506,10 ευρώ ήτοι σύνολο 323.576,10 ευρώ με λήπτριες τις οντότητες που τη δήλωσαν προμηθευτή τους για συναλλαγές ανύπαρκτες κατά παράβαση των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 2, 5 και 9 και 19 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τα άρθρα 19 παρ. 1, 2, 3 και 4, 5 παρ. 1, 2, 3, 4, 10, 11 και 12, 9 παρ. 1 και 21 παρ. 2 του Ν.2523/97 και του άρθρου 7 παρ. 3, 4 και 5 του Ν. 4337/2015 όπως ισχύουν σήμερα. ...» Σύμφωνα με την ΕΚΘΕΣΗ ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής που συντάχθηκε για την εκδότρια επιχείρηση με ΑΦΜ προκύπτουν τα εξής:

- Όπως προκύπτει από το σύστημα *elenxis* και *taxis* ο ελεγχόμενος με ΑΦΜ υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 11/04/2006. Η δραστηριότητά του είναι «ΓΕΝΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ». Από τις χρήσεις 2010 έως 2020 ΔΕΝ ΥΠΕΒΑΛΜΕ δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.
- Ο με ΑΦΜ αναζητήθηκε επίμονα τόσο στη δηλωθείσα έδρα του που δηλώνει και την οικία του αλλά και μέσω της Ελληνικής Αστυνομίας, δίχως όμως να εντοπιστεί.
- Όπως προκύπτει από το σύστημα *elenxis* στις χρήσεις 2006, 2007, 2008 και 2009 στον με ΑΦΜ καταλογίσθηκαν πλήθος φορολογικών παραβάσεων για την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας.
- Οι αγορές και οι πωλήσεις του με ΑΦΜ όπως αυτές προέκυψαν από τις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών-προμηθευτών και τις ΜΥΦ δηλώνουν ότι χωρίς να αγοράζει υλικά και υπηρεσίες από τρίτους αλλά και χωρίς να απασχολεί προσωπικό στα φορολογικά έτη 2010, 2011, 2013, 2014, 2015, 2016 και 2017 φέρεται να παρέχει υπηρεσίες ιδιαίτερα μεγάλης αξίας.
- Από τις τραπεζικές του κινήσεις προκύπτει ότι αυτές αφορούν μικροποσά που σε καμία περίπτωση δεν αιτιολογούν τις διενεργηθείσες συναλλαγές του.

- Ομε ΑΦΜ ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτει από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν ήταν σε θέση συναλλακτικώς να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές.
- Ομε ΑΦΜ απέφυγε να προσκομίσεις στον έλεγχο τα βιβλία και τα στοιχεία με αποτέλεσμα να καταλογισθεί η σχετική παράβαση περί μη προσκόμισης αυτών
- Από όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι η οντότηταμε ΑΦΜ δεν απέδωσε φόρο εισοδήματος, Φ.Π.Α. και άλλους παρακρατούμενους φόρους για τα φορολογικά στοιχεία εσόδων που συστηματικά εξέδιδε, ενώ αντίθετα οι λήπτριες οντότητες των φορολογικών της στοιχείων έτυχαν – για τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία της οντότηταςμε ΑΦΜ – της μείωσης του προς φορολόγηση εισοδήματός τους και του συμψηφισμού του προς απόδοση Φ.Π.Α. Η όλη παραπάνω δραστηριότητα της οντότηταςμε ΑΦΜ χαρακτηρίζει ξεκάθαρα εκδότρια επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Κατά συνέπεια, τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν στα φορολογικά έτη 2010, 2011, 2013, 2014, 2015, 2016 και 2017 από οντότηταμε ΑΦΜ προς τις λήπτριες οντότητες κρίνονται από τον έλεγχο εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής τους.»

Επειδή, όσον αφορά τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2012-31.12.2012, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην με ημερομηνία θεώρησης 12.10.2021 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ Αθηνών, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα, ειδικότερα αναφέρονται τα κάτωθι:

«..., σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. /2019 ΔΑΠ της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ αναφέρονται τα κάτωθι:

«Από την Υπηρεσία μας διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος ύστερα από την με αριθμό /2016 εντολή, στην επιχείρηση με δραστηριότητα Κατασκευαστικές εργασίες Τ.Κ. με ΑΦΜ

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη οντότητα ήταν εικονική εταιρεία και ιδρύθηκε με μοναδικό σκοπό την έκδοση φορολογικών στοιχείων κατά τις χρήσεις 2012, 2013 και 2014 για τους παρακάτω λόγους:

1. Δεν διέθετε κανένα μηχανήμα ή την ελάχιστη υλικοτεχνική υποδομή προκειμένου να παρέχει κατασκευαστικές ή άλλες υπηρεσίες και δεν αγόρασε πρώτες ύλες, αναλώσιμα υλικά και εμπορεύματα προκειμένου να τα πωλήσει σε διάφορους πελάτες.
2. Απασχόλησε ένα (1) και μοναδικό εργαζόμενο για 26 ημέρες εργασίας κατά τις χρήσεις 2012 και 2013.
3. Δεν απασχόλησε κανέναν υπεργολάβο αφού δεν βρέθηκε κανένα συμφωνητικό και δεν δηλώθηκε στο σύστημα taxis από κανέναν επιτηδευματία – εργολάβο ότι της παρείχε υπηρεσίες.
4. Όπως προκύπτει από τις Συγκεντρωτικές Τιμολογίων, πραγματοποίησε εργασίες (πωλήσεις) την χρήση 2012 αξίας 1.545.579,09 ευρώ με μηδενικές αγορές – δαπάνες, την χρήση 2013 πραγματοποίησε εργασίες (πωλήσεις) αξίας 2.433.464,82 ευρώ με αντίστοιχες αγορές – δαπάνες αξίας 26.324,00 ευρώ και την χρήση 2014 πραγματοποίησε εργασίες

(πωλήσεις) αξίας 532.804,50 ευρώ με αντίστοιχες αγορές – δαπάνες αξίας 22.683,24 ευρώ.

5. Δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές δηλώσεις πελατών προμηθευτών για τα έτη 2012, 2013 και 2014.
6. Υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τα έτη 2012, 2013 και 2014 με μοναδικό σκοπό να παραπλανήσει τις φορολογικές αρχές και να μην αποδώσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. των εικονικών τιμολογίων που εξέδωσε. Έχει υποβάλει επίσης ανακριβή εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. για την υπερδωδεκάμηνη χρήση 27/03/2012-31/12/2013 αφού συμπεριέλαβε σε αυτή ανύπαρκτες εισροές – εκροές.
7. Υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος για την υπερδωδεκάμηνη χρήση 27/03/2012-31/12/2013 αφού δήλωσε ανακριβή έσοδα και ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες για τις επίμαχες χρήσεις 2012 και 2013 με σκοπό να μην αποδώσει στο δημόσιο τον αναλογούν φόρο εισοδήματος.
8. Δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014.
9. Δεν επεδείχθησαν τηρούμενα βιβλία-στοιχεία της ελεγχόμενης παρά τις προσκλήσεις του ελέγχου.

Από τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Τιμολογίων (άρθρου 20 Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ.) για το έτος 2012, των Συγκεντρωτικών Καταστάσεων (άρθρου 10 Ν.4093/2012 ΚΦΑΣ) για το έτος 2013 και Μ.Υ.Φ. (άρθρο 14 Ν. 4174/2013) για το έτος 2014, διαπιστώσαμε ότι η πιο κάτω επιχείρηση αρμοδιότητάς σας είναι λήπτρια εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων που έχει εκδώσει η ελεγχόμενη από την με ΑΦΜ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.):

«Βάρος απόδειξης

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 έλεγχος έλαβε υπόψη του τις ανωτέρω διαπιστώσεις της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ και κατόπιν εξέτασης των προσκομισθέντων από την προσφεύγουσα επιχείρηση εγγράφων και απόψεών της, έκρινε τις αιτιάσεις της αβάσιμες καθώς δεν αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των αναφερόμενων στα επιμέρους τιμολόγια συναλλαγών (π.χ. ύπαρξη ιδιωτικού συμφωνητικού ή σύμβασης έργου, φορτωτικές, επιταγές πληρωμής κ.λπ.).

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή, ισχυρίζεται ότι έχει καταβάλει σημαντικό μέρος του τιμήματος προς την εταιρεία «.....» με δύο επιταγές της, την υπ' αριθ./2013, ποσού 7.080,00€ και/2013, ποσού 2.400,00€, σε διαταγή της ως άνω εταιρείας, χωρίς όμως να προσκομίζει την πίσω όψη αυτών, προκειμένου να διαπιστωθεί ποιος ήταν ο πραγματικός δικαιούχος αυτών. Επίσης ισχυρίζεται ότι θα υποβάλει σχετική αίτηση στην αρμόδια τράπεζα για την γνωστοποίηση των στοιχείων του λήπτη των ποσών αυτών. Ωστόσο μέχρι την εκπνοή της προθεσμίας εξέτασης της παρούσης δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο.

Επειδή, όσον αφορά τις συναλλαγές με τον εκδότη, δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο (π.χ. τραπεζικές επιταγές κ.λπ.) αλλά ούτε προβάλλει κάποιον ισχυρισμό σχετικά με αυτές. Συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος προβάλλονται αβάσιμα και στερούνται αποδεικτικής δύναμης και ως εκ τούτου απορρίπτονται.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση, ως λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, τα οποία εν προκειμένω κρίθηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή στο σύνολό τους, βαρύνεται να αποδείξει την πραγματοποίηση των συναλλαγών προσκομίζοντας αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να τεκμηριώνεται ότι αυτές όντως πραγματοποιήθηκαν μεταξύ αυτής και της εκδότριας εταιρείας, ωστόσο δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών, ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992, σχετικά με το κύριος των βιβλίων και στοιχείων, ορίζονται τα εξής:

«1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε τίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατ' τα ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

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)...., 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,

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.

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικό 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.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: ... 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 στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού. ...».

Επειδή, η ανωτέρω διάταξη (§7) είναι πολύ σημαντική αφού εξ ορισμού όσοι εμπίπτουν σε αυτήν δεν απορρίπτονται τα βιβλία τους, ενώ αντιθέτως όσοι δεν εμπίπτουν δεν συνεπάγεται εξ ορισμού ότι απορρίπτονται τα βιβλία τους, αλλά κρίνονται από τις γενικές διατάξεις με εξατομικευμένη κρίση για το είδος και τις συνθήκες των παραβάσεων, για την έκταση ως προς τα οικονομικά μεγέθη, εάν επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματα (Κ.Β.Σ. Δ. Σταματόπουλος, σελ. 896).

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1024/2007 παρασχέθηκαν οδηγίες αναφορικά με τις απλουστεύσεις στον Κ.Β.Σ., μετά την τροποποίησή του με τον ν.3522/2006 και με την παράγραφο 31.6.1 διευκρινίστηκε ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 30 για την κρίση των βιβλίων ως ανακριβών και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος πρέπει οι πράξεις ή οι παραλείψεις που ορίζονται από τις περιπτώσεις α' έως ε', ζ' και η' της παραγράφου αυτής (άρθρο 30 παρ. 4 του ΚΒΣ) να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα. Η κάλυψη ή μη της προϋπόθεσης αυτής είναι θέμα πραγματικό, που κρίνεται από το φορολογικό έλεγχο.

Επειδή, με την απόφαση του Τμήματος Β' του Συμβουλίου της Επικρατείας 1223/2017 κρίθηκε ότι από τις διατάξεις περί εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του 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 το 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 και σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης. Εξάλλου δεν αποτελεί λόγο αποκλεισμού του εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της 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 ανεπαρκειών των βιβλίων. Προκειμένου δε το δικαστήριο να κρίνει αν οι 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 καθεμιάς από τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, καθώς και σε συνολική αξιολόγηση της επίπτωσής τους στη δυνατότητα διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων (ΣτΕ 1056/2002, ΣτΕ 2456/2003, ΣτΕ 3081/2008, ΣτΕ 3082/2008, ΣτΕ 3277/2010, ΣτΕ 1974/2015, ΣτΕ 1975/2015, ΣτΕ 544/2018, ΣτΕ 1224/2017, ΣτΕ 1684/2014 κ.α.).

Επειδή, εξάλλου, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994), όπως ίσχυε, όριζε στο άρθρο 32 ότι:

«Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος

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 ειδικά 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%). 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. 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, σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, η καθαρή αξία των ληφθέντων από την προσφεύγουσα επιχείρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει σε ποσοστό το 3% των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της, για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2010 και 2012. Ειδικότερα, στη χρήση 2010 τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων ανέρχονταν σε ποσοστό 4,55% επί των ακαθαρίστων εσόδων της ενώ στη χρήση 2012 ανέρχονταν σε ποσοστό 4,18% επί των ακαθαρίστων εσόδων της, ως εκ τούτου τα βιβλία της κρίθηκαν ανακριβή και ο έλεγχος προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και των καθαρών κερδών σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν.2238/1994, όπως ίσχυαν τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Επειδή, στην με ημερομηνία θεώρησης 12.10.2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, με ελεγχόμενη περίοδο από 1.01.2010-31.12.2010, αναφέρεται ότι:

«Το Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ-ΑΙΓΑΙΟΥ ΠΔ με το υπ' αριθμ. πρωτοκ. Σ.Δ.Ο.Ε. Ε.Δ. ΑΤΤ ΕΞ2021 έγγραφό του (αριθ. πρωτοκ. εισερχομένου ΙΖ' Αθηνών ΕΙ 2021) μας ενημέρωσε ότι δεν εκκρεμούν στην υπηρεσία του υποθέσεις και πληροφοριακά δελτία.

Κατόπιν, στο αρχείο της υπηρεσίας μας δεν βρέθηκαν λοιπά δελτία πληροφοριών ή παραβάσεις που να άπτονται στο κύρος της ελεγχόμενης οντότητας, για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο. Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών δεν βρέθηκαν ύποπτες συναλλαγές με κόκκινα Α.Φ.Μ.

Στις 03.09.2021 ο ελεγχόμενος ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα παροχής πληροφοριών και προσκόμισε εμπρόθεσμα στην υπηρεσία μας τις αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., το χειρόγραφο θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων, τις ΑΠΔ καθώς και τα παρακάτω επίμαχα τιμολόγια:

ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
.....	07/12/2010	ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΓΥΨΙΝΩΝ ΨΕΥΔΟΟΡΟΦΩΝ ΓΙΑ	5.000,00	1.150,00	6.150,00
.....	09/12/2010	ΤΟΠΟΘΕΤΗΣΗ ΓΥΨΙΝΩΝ ΨΕΥΔΟΟΡΟΦΩΝ ΓΙΑ	5.100,00	1.173,00	6.273,00
.....	13/12/2010	ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΨΕΥΔΟΟΡΟΦΩΝ ΚΑΙ ΓΥΨΙΝΩΝ ΔΑΚΡΥΩΝ ΓΙΑ	4.950,00	1.138,50	6.088,50
ΣΥΝΟΛΟ			15.050,00	3.461,50	18.511,50

Επειδή, στην με ημερομηνία θεώρησης 12.10.2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, με ελεγχόμενη περίοδο από 1.01.2012-31.12.2012, αναφέρεται ότι:

«Το Σ.Δ.Ο.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ-ΑΙΓΑΙΟΥ ΠΔ με το υπ' αριθμ. πρωτοκ. Σ.Δ.Ο.Ε. Ε.Δ. ΑΤΤ ΕΞ2021 μας ενημέρωσε ότι δεν εκκρεμούν στην υπηρεσία του υποθέσεις και πληροφοριακά δελτία για τον ελεγχόμενο.

Κατόπιν, στο αρχείο της υπηρεσίας μας δεν βρέθηκαν λοιπά δελτία πληροφοριών ή παραβάσεις που να άπτονται στο κύρος της ελεγχόμενης οντότητας, για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο. Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών δεν βρέθηκαν ύποπτες συναλλαγές με κόκκινα Α.Φ.Μ.

Στις 03.09.2021 ανταποκρίθηκε ο ελεγχόμενος στο ανωτέρω αίτημα παροχής πληροφοριών και προσκόμισε εμπρόθεσμα στην υπηρεσία μας τα κάτωθι:

- Την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 μαζί με το έντυπο Ε3 και το εκκαθαριστικό σημείωμα.
- Τις τριμηνιαίες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και την εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. της χρήσης 2012.
- Το μηχανογραφημένο βιβλίο εσόδων – εξόδων.
- Την καρτέλα του πελάτη στην οποία απεικονίζονται οι επίμαχες συναλλαγές.
- Τις υποβληθείσες ΑΠΔ.
- Τα κάτωθι τιμολόγια εκδόσεως με ΑΦΜ

Α/Α ΤΠΥ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
.....	10/11/2012	ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΞΗΡΑΣ ΔΟΜΗΣΗΣ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΩΡΟΥ	2.000,00	460,00	2.460,00
.....	18/11/2012	ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΞΗΡΑΣ ΔΟΜΗΣΗΣ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΩΡΟΥ	5.900,00	1.357,00	7.257,00
.....	23/11/2012	ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΞΗΡΑΣ ΔΟΜΗΣΗΣ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΩΡΟΥ	4.500,00	1.035,00	5.535,00
.....	10/12/2012	ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΞΗΡΑΣ ΔΟΜΗΣΗΣ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΩΡΟΥ	3.100,00	713,00	3.813,00
.....	31/12/2012	ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΞΗΡΑΣ ΔΟΜΗΣΗΣ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΩΡΟΥ	2.000,00	460,00	2.460,00
ΣΥΝΟΛΟ			17.500,00	4.025,00	21.525,00

Επειδή, ο έλεγχος δεν αιτιολογεί την αδυναμία της διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων και γενικότερα λογιστικού ελέγχου των φορολογικών υποχρεώσεων του προσφεύγοντος, ώστε οι συγκεκριμένες παραβάσεις να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της βάσει των άρθρων 30 και 32 του ν.2238/1994, καθώς όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. και όπως έχει κριθεί με τις αποφάσεις του ΣτΕ, η συνδρομή ανωμαλιών ή πλημμελειών δεν άγει κατά νόμο, απαραίτητα, στο ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού.

Επειδή, εν προκειμένω ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. και όπως έχει κριθεί από τις αποφάσεις του ΣτΕ, η συνδρομή ανωμαλιών ή πλημμελειών δεν άγει κατά νόμο, απαραίτητα, στο ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού.

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, δεν διαπιστώθηκαν άλλες παραβάσεις ή παρατυπίες από τον έλεγχο για την προσφεύγουσα επιχείρηση, παρά μόνο οι υπό κρίση, για τις οποίες ο αριθμός των τιμολογίων και η αξία προσδιορίζεται επακριβώς.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός περί μη νόμιμου εξωλογιστικού προσδιορισμού της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης, είναι βάσιμος και ως εκ τούτου γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.2238/94 ορίζονται οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης και την έκπτωσή της από τα ακαθάριστα έσοδα. Επιπρόσθετα στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1029/17.02.2006 η οποία εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγρ. 20 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη είναι εικονική, αυτή δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα (ΣΤΕ 1823/1994, ΣΤΕ 141/1993).

Επειδή, για την χρήση 2010 η καθαρή αξία των υπό κρίση ληφθέντων εικονικών στοιχείων ύψους 15.050,00€ δεν δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος (σχετ. ΠΟΛ 1029/2006, ΣΤΕ 1823/1994, ΣΤΕ 141/1993) και ως εκ τούτου προστίθεται στα καθαρά κέρδη της χρήσης ως λογιστική διαφορά. Τα αποτελέσματά της προσδιορίζονται λογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.2238/1994, όπως αυτές ίσχυαν, με την προσθήκη ως λογιστικής διαφοράς στα δηλωθέντα κέρδη της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων:

Λογιστικός προσδιορισμός χρήσης 2010

Δηλωθέντα καθαρά κέρδη λογιστικά	39.718,57 €
Πλέον λογιστικές διαφορές βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	15.050,00 €
Σύνολο καθαρών κερδών λογιστικά	54.768,57 €

Ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος και η εκ νέου εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος που προκύπτουν από τον έλεγχο για το οικονομικό έτος 2011 αναλύεται ως εξής:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2011	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	36.080,28 €	151.264,16 €	51.130,28 €	15.050,00 €
ΦΟΡΟΣ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ	1.829,30 €	52.086,51 €	7.469,90 €	5,640,30 €
ΕΚΠΤΩΣΗ ΛΟΓΩ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΜΕΣΩ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟΥ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΩΝ	27,44 €	27,44 €	27,44 €	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ		56.738,14 €	8.827,89 €	8.827,89 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	1.801,86 €	108.797,21 €	16.270,05 €	14.468,19 €

Επειδή, για την χρήση 2012 η καθαρή αξία των υπό κρίση ληφθέντων εικονικών στοιχείων ύψους 17.500,00€ δεν δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος (σχετ. ΠΟΛ 1029/2006, ΣΤΕ 1823/1994, ΣΤΕ 141/1993) και ως εκ τούτου προστίθεται στα καθαρά κέρδη της χρήσης ως λογιστική διαφορά. Τα αποτελέσματά της προσδιορίζονται λογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.2238/1994, όπως αυτές ίσχυαν, με την προσθήκη ως λογιστικής διαφοράς στα δηλωθέντα κέρδη της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων:

Λογιστικός προσδιορισμός χρήσης 2012

Δηλωθέντα καθαρά κέρδη λογιστικά	50.284,19 €
Πλέον λογιστικές διαφορές βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	17.500,00 €
Σύνολο καθαρών κερδών λογιστικά	67.784,19 €

Ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος και η εκ νέου εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος που προκύπτουν από τον έλεγχο για το οικονομικό έτος 2013 αναλύεται ως εξής:

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2013	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	50.284,19 €	196.018,88	67.784,19 €	17.500,00 €
ΦΟΡΟΣ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ	-713,19 €	62.187,32 €	6.092,66 €	6.805,85 €
ΕΚΠΤΩΣΗ ΛΟΓΩ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΜΕΣΩ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟΥ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΩΝ	10,86 €	10,86 €	10,86 €	€
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ		73.766,60 €	7.227,11 €	7.227,11 €
ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	1.283,22 €	7.840,76 €	2.033,52 €	750,30 €
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	650,00 €	650,00 €	650,00 €	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	1.209,17 €	144.433,82 €	15.992,43 €	14.783,26 €

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνίας κατάθεσης 11.11.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ατομικής επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ, και ειδικότερα:

- i. την επικύρωση των κάτωθι πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών: α) της με αριθ./2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§ 3&5 του ν.4337/2015, για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2012 - 31.12.2012 και β) της με αριθ./2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§ 3&5 του ν.4337/2015, για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2010 - 31.12.2010, και
- ii. την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών: α) της με αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, β) της με αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011.

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

- i. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§ 3&5 ν.4337/2015 με αριθ./2021, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012 - 31.12.2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών:
Σύνολο προστίμου 7.000,00 €
- ii. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§ 3&5 ν.4337/2015 με αριθ./2021, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2010 - 31.12.2010 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών:
Σύνολο προστίμου 6.020,00 €
- iii. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 με αριθ./2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών:

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Διαφορά χρεωστικού ποσού	1.829,30 €	52.086,51 €	7.469,90 €	5.640,30 €
Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής		56.738,14 €	8.827,89 €	8.827,89 €
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμψηφισμών	27,44€	27,44€	27,44 €	
Σύνολο φόρων για καταβολή	1.801,86 €	108.797,21 €	16.270,05 €	14.468,19 €

iv. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 με αριθ./2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών:

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Διαφορά χρεωστικού ποσού	-713,19 €	62.187,32 €	6.092,66 €	6.805,85 €
Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής		73.766,60 €	7.227,11 €	7.227,11 €
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμψηφισμών	10,86€	10,86 €	10,86	
Εισφορά αλληλεγγύης	1.283,22 €	7.840,76 €	2.033,52 €	750,30 €
Τέλος επιτηδεύματος	650,00 €	650,00 €	650,00 €	
Σύνολο φόρων για καταβολή	1.209,17 €	144.433,82 €	15.992,43 €	14.783,26 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.