



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17-3-2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **828**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604538

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 17-11-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ, κατοίκου οδός, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Ημερομηνία ηλεκτρον. κοιν/σης πράξης	Είδος προστίμου	Χρήση/Ετος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		30-9-2021	19-10-2021	Εισόδημα	2010	79.390,46€
2		30-9-2021	19-10-2021	Πρόστιμο άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015	2010	23.529,60€

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Κ.Φ.Δ., αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από 30-9-2021 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ελέγχου προστίμου του άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17-11-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. /2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (χρήσης 2010), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 36.805,96€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας δήλωσης, ποσού 42.584,50€.

Με την με αριθ. /2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015, χρήσης 2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο, ποσού 23.529,60€ (58.824,00€ x 40%), λόγω λήψης είκοσι οκτώ (28) εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 58.824,00€, από τον συναλλακτικώς ανύπαρκτο εκδότη του με ΑΦΜ, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 § 5 περ. ε' του ν.4174/2013.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αιτία του παρόντος ελέγχου ήταν η με αριθ. /2021 εντολή ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, η οποία εκδόθηκε κατόπιν του με αριθ. /2017 Δελτίου Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, το οποίο έλαβε από την Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ αριθ. πρωτ. εισερχομένου /2017, βάσει του οποίου η προσφεύγουσα, κατά το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010), έλαβε είκοσι οκτώ (28) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 58.824,00€ πλέον Φ.Π.Α. 13.530,02€, από τον συναλλακτικώς ανύπαρκτο εκδότη του με ΑΦΜ

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Πλημμελώς αιτιολογημένες και ουσία αβάσιμες οι αποδιδόμενες σε βάρος της προσφεύγουσας παραβάσεις, καθότι οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές, η εκδότρια επιχείρηση ήταν πρόσωπο φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτό και σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη.

2. Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η κρίση του ελέγχου, περί εφαρμογής της μεθόδου του εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η προσφεύγουσα προσκόμισε στην Υπηρεσία μας το από 14-3-2022 Υπόμνημα επί της με αριθ. πρωτ./17-11-2021 ενδικοφανούς προσφυγής, το οποίο έλαβε από την Υπηρεσία μας αριθ. πρωτ. εισερχομένου ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/ 14-3-2022, με το οποίο σε συνέχεια της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής επικαλείται το γεγονός ότι η πραγματοποίηση των συναλλαγών είναι αδιαμφισβήτητη και αιτείται την μετατροπή της εικονικότητας στο πρόσωπο του εκδότη. Επιπρόσθετα, προβάλλει τον ισχυρισμό ότι υφίσταται παραγραφή του σχετικού δικαιώματος του Δημοσίου, προς κοινοποίηση πράξεων φόρου και προστίμων για την χρήση 2010, της οποίας η πενταετής προθεσμία παραγραφής συμπληρώθηκε την 31/12/2016.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994 ορίζεται ότι:« 1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

...

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) ...

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 68 «Έκδοση φύλλων ελέγχου» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), με τις τροποποιήσεις του ν.3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276), ορίζεται ότι: «2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προισχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν

εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013, όπως ισχύει, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:«1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 9 «Επιβολή προστίμων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179) ορίζεται ότι: «5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 34 του Π.Δ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/26-05-1992) ορίζεται ότι: «... Οι περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στη φορολογία εισοδήματος διατάξεις, όπως ισχύουν κάθε φορά, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή του προστίμου του άρθρου αυτού. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση.».

Επειδή, σύμφωνα με την προσφάτως εκδοθείσα με αριθ. 616/2021 απόφαση της Ολ. του Σ.τ.Ε. «6. Επειδή, από την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, η οποία συνάγεται από τις διατάξεις των άρθρων 1 παρ. 1, 2 και 3, 66 παρ. 1, 93 παρ. 2 του Συντάγματος (ΣτΕ Ολομ. 3319/2010, πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 2386/1970, 2638/1973, ΣτΕ 7μ. 1361/2013, 2310/2014, ΣτΕ 1940/1983, 1599, 1732/2017 κ.ά.), απορρέει ο κανόνας ότι δυσμενής ατομική διοικητική πράξη που κατά νόμο δεν δημοσιεύεται, δεν επιφέρει τα έννομα αποτελέσματά της έναντι εκείνου τον οποίο αφορά, παρά μόνον από την κοινοποίησή της προς αυτόν, ή τουλάχιστον από τη γνώση του, δίχως η κοινοποίηση να καθίσταται συστατικό στοιχείο της πράξης (ΣτΕ Ολομ. 602/2003). Περαιτέρω, η αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος, ειδικότερη εκδήλωση της οποίας αποτελούν η αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και, ειδικώς στο φορολογικό δίκαιο, οι θεσπιζόμενες με το άρθρο 78 του Συντάγματος ρυθμίσεις (ΣτΕ Ολομ. 1738/2017, 691/2019 κ.ά.), πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους, όπως είναι οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή επιβαρύνσεων υπό τη μορφή φόρων, τελών, εισφορών και οποιασδήποτε φύσης κυρώσεων για παράβαση των σχετικών διατάξεων. Η ως άνω θεμελιώδης αρχή επιτάσσει η κατάσταση του διοικουμένου, όσον αφορά την εκ μέρους του τήρηση των κανόνων της σχετικής με τις ανωτέρω επιβαρύνσεις νομοθεσίας, να μην μπορεί να τίθεται επ' αόριστον εν αμφιβόλω, εξυπηρετεί δε σκοπούς δημοσίου συμφέροντος. Συγκεκριμένα, και σε συγκεκριισμό προς τον κατά το Σύνταγμα (άρθρα 4 παρ. 5 και 106 παρ. 1 και 2) σκοπό δημοσίου συμφέροντος της καταστολής της

φοροδιαφυγής (ιδίως της μεγάλης από απόψεως ποσού ή/και συνθηκών τέλεσης), εξυπηρετεί την αποφυγή έκθεσης των διοικουμένων σε μακρά περίοδο ανασφάλειας δικαίου που, μεταξύ άλλων, αποτελεί παράγοντα αποτρεπτικό για τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με ιδιαίτερα δυσμενείς επιπτώσεις για την ανάπτυξη και, γενικότερα, την εθνική οικονομία ιδιαιτέρως μάλιστα σε περιόδους οικονομικής κρίσης, καθώς και την αποφυγή έκθεσής τους στον κίνδυνο να μην είναι πλέον σε θέση, μετά την παρέλευση μακρού χρόνου από το γεγονός που γεννά τη σχετική οικονομική υποχρέωση και την κτήση του διαφυγόντος την υποχρέωση αυτή περιουσιακού οφέλους, να αμυνθούν προσηκόντως έναντι σχετικού ελέγχου και της καταλογιστικής πράξης που υιοθετεί τα πορίσματά του και στηρίζεται σε αυτόν και να αντιμετωπίσουν τις προκύπτουσες από τον έλεγχο και την πράξη οικονομικές υποχρεώσεις. Παράλληλα, εξυπηρετεί την αποφυγή έκθεσης του Δημοσίου στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων φόρων ή/και σχετικών κυρώσεων λόγω της τυχόν στο μεταξύ επιδείνωσης της οικονομικής κατάστασης των διοικουμένων και της εκ μέρους τους απώλειας του περιουσιακού οφέλους από τη μη εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους (πρβλ. ΣτΕ Ολομ. 1738/2017, 691/2019). Συνακόλουθα και προκειμένου οι ρυθμίσεις περί (της διάρκειας, της έναρξης και λήξης, των περιπτώσεων διακοπής και αναστολής) της παραγραφής, ήτοι το πλέγμα των κανόνων που συνθέτουν συνολικά το ρυθμιστικό πλαίσιο της παραγραφής (πρβλ. ΔΕΕ, απόφαση της 28ης Μαρτίου 2019, C-637/17, σκ. 45, 47, 48), να εκπληρώνουν τις απαιτήσεις των ως άνω αρχών της φανεράς δράσης της Διοίκησης και της ασφάλειας δικαίου, πρέπει να εξαρτούν τη διακοπή (και άρα την τήρηση) της προθεσμίας παραγραφής από γεγονός γνωστό στον διοικούμενο, τέτοιο, δε, δεν συνιστά μόνη η έκδοση της καταλογιστικής πράξης. Ως εκ τούτου, προκειμένου να μην παραγραφεί η αξίωση του Δημοσίου για βεβαίωση και επιβολή φόρου ή/και κύρωσης για παράβαση των σχετικών διατάξεων, πρέπει, εντός της θεσπιζόμενης προθεσμίας παραγραφής, όχι μόνον να εκδίδεται η καταλογιστική πράξη αλλά και να γίνεται κοινοποίηση αυτής στο πρόσωπο, σε βάρος του οποίου χωρεί ο καταλογισμός. Διότι, σε αντίθετη περίπτωση, η τήρηση της προθεσμίας της παραγραφής, μετά την πάροδο της οποίας δεν είναι νόμιμη η βεβαίωση και επιβολή φόρου ή/και κύρωσης για παράβαση των σχετικών διατάξεων, συναρτάται προς γεγονός άγνωστο στον διοικούμενο και επέρχεται πριν από την κοινοποίηση της πράξης σ' αυτόν ή έστω την εκ μέρους του γνώση αυτής κατά παράβαση των επιταγών της αρχής της φανεράς δράσης της Διοίκησης. Επιπρόσθετα, σε μια τέτοια περίπτωση, δεν θεραπεύονται οι προεκτεθέντες δημοσίου συμφέροντος σκοποί της αρχής της ασφάλειας δικαίου. Τούτο, διότι ναι μεν δεν ενθαρρύνεται η απραξία των αρμοδίων διοικητικών αρχών, οι οποίες εκδίδουν την καταλογιστική πράξη μέσα στην προθεσμία της παραγραφής, πλην οι διοικούμενοι καταλείπονται επ' αόριστον (εφόσον, μάλιστα, δεν προβλέπεται προθεσμία για την κοινοποίηση της πράξης) σε αβεβαιότητα ως προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις με συνέπεια να αποτρέπονται από τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη οικονομικών δραστηριοτήτων με ιδιαίτερα δυσμενείς επιπτώσεις για την ανάπτυξη και, γενικότερα, την εθνική οικονομία (πρβλ. ΣτΕ 389/1935, 222/1939, 3563/2013, 1738/2017 Ολομ.). Παράλληλα, σε μια τέτοια περίπτωση εμφοloxωρούν σοβαρά μειονεκτήματα και για το Δημόσιο αναφορικά, ειδικότερα, με την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών. Πράγματι, ρύθμιση περί διακοπής της παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου να βεβαιώσει και επιβάλει φόρους ή/και κυρώσεις για παράβαση των σχετικών διατάξεων, η οποία αρκείται στην έκδοση της καταλογιστικής πράξης εντός της προθεσμίας παραγραφής, παραγνωρίζει ότι τελικός σκοπός των ελέγχων δεν είναι ούτε η τιμωρία των διοικουμένων που

παρέβησαν τις υποχρεώσεις τους από φόρους, τέλη και εισφορές, ούτε απλώς η βεβαίωση των οικονομικών αυτών επιβαρύνσεων και των σχετικών προστίμων αλλά η είσπραξή τους, με την οποία και μόνο επιτυγχάνεται ο επιδιωκόμενος με την πρόβλεψή τους σκοπός, δηλαδή η κάλυψη των δαπανών για τη λειτουργία του κράτους και την εκπλήρωση των έναντι των πολιτών υποχρεώσεών του. Αποσυνδέοντας, όμως, τη συμπλήρωση ή μη της προθεσμίας παραγραφής της εν λόγω αξίωσης από την κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης, μετά την οποία μπορεί να αναζητηθεί η καταβολή των καταλογιζόμενων ποσών από τον διοικούμενο, καταλείπει τελικά το Δημόσιο έκθετο στον κίνδυνο αδυναμίας είσπραξης τυχόν βεβαιουμένων φόρων ή/και σχετικών κυρώσεων σε περίπτωση επιδείνωσης, στο μεταξύ, της οικονομικής κατάστασης των διοικουμένων και της εκ μέρους τους απώλειας του περιουσιακού οφέλους από τη μη εκπλήρωση των υποχρεώσεών τους (πρβλ. ΣΤΕ Ολομ. 1738/2017). ...

9.Η διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. γ' του Κ.Φ.Δ., η οποία προστέθηκε με το άρθρο πρώτο υποπαρ. Δ.2 περ. 18β' του ν. 4254/2014 και ορίζει ότι η προβλεπόμενη από κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρους και πρόστιμα διακόπτεται με την έκδοση των οικείων καταλογιστικών πράξεων, καταλαμβάνει κατ' αρχήν υποθέσεις, όπως η παρούσα, στις οποίες η αξίωση του Δημοσίου να βεβαιώσει και επιβάλει φόρο ή/και κυρώσεις για την παράβαση των σχετικών διατάξεων για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (και άρα μέχρι τις 31-12-2013) δεν είχε, σύμφωνα με τις προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. διατάξεις, παραγραφεί όταν άρχισε να ισχύει η **επίμαχη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. γ' του Κ.Φ.Δ.** και στις οποίες δεν είχε κατά τον αυτό χρόνο εκδοθεί η οικεία καταλογιστική πράξη. **Σύμφωνα, όμως, με όσα αναφέρονται στη σκέψη 6, η εν λόγω διάταξη είναι ανίσχυρη ως αντικείμενη στις αρχές της φανερής δράσης της Διοίκησης και της ασφάλειας του δικαίου** (πρβλ. και σχετική επισήμανση στην έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής αναφορικά με την ίδια διάταξη) και, ως εκ τούτου, μη εφαρμοστέα, με αποτέλεσμα να εφαρμόζονται οι προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. διατάξεις περί παραγραφής, εν προκειμένω δε η διάταξη του άρθρου 84 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε., κατά την έννοια της οποίας η δεκαετής παραγραφή διακόπτεται με την έγκυρη κοινοποίηση της καταλογιστικής πράξης (ΣΤΕ 692-693/2020).».

Επειδή, εν όψει των ανωτέρω συνάγεται ότι η διακοπή της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (και άρα μέχρι τις 31-12-2013), συντελείται όχι μόνο με την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης, αλλά προαπαιτεί και την κοινοποίηση αυτής στο πρόσωπο σε βάρος του οποίου χωρεί ο καταλογισμός.

Επειδή, η αρχική πενταετής προθεσμία παραγραφής του οικονομικού έτους 2011 (χρήσης 2010), συμπληρωνόταν την **31-12-2006**.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ διενεργήθηκε βάσει του του με αριθ./2017 Δελτίου Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, το οποίο έλαβε από την Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ αριθ. πρωτ. εισερχομένου/2017. Συγκεκριμένα βάσει του ανωτέρω Δελτίου Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, η προσφεύγουσα, κατά το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010), έλαβε είκοσι οκτώ (28) εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής

καθαρής αξίας 58.824,00€ πλέον Φ.Π.Α. 13.530,02€, από τον συναλλακτικώς ανύπαρκτο εκδότη του με ΑΦΜ

Επειδή, το ανωτέρω Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο της παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, που περιήλθε σε γνώση του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ μετά το πέρας της αρχικής ως άνω πενταετούς παραγραφής. Ως εκ τούτου, η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή και κοινοποίηση φόρων και προστίμων παραγράφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι εν προκειμένω την **31/12/2021**.

Επειδή, οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, που αφορούν το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010), εκδόθηκαν την **30-9-2021** και επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα την **19-10-2021**, ήτοι πριν την πάροδο της προθεσμίας της δεκαετούς παραγραφής.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς κοινοποίηση πράξεων φόρου και προστίμων, οικονομικού έτους 2011 (χρήσης 2010), απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΛΜΕΙΨΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

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).

Επειδή, στις από 30-9-2021 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ελέγχου προστίμου του άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, οι οποίες εκδόθηκαν συνεπεία του με αριθ./2017 Δελτίου Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, το οποίο έλαβε από την Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ αριθ. πρωτ. εισερχομένου/2017, αναφέρονται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται κατωτέρω και επί των οποίων εδράζονται οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί έλλειψης αιτιολογίας των οικείων εκθέσεων ελέγχου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΙΚΟΝΙΚΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΕΠΙΜΑΧΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ & ΤΟ ΓΕΓΟΝΟΣ ΟΤΙ ΕΙΝΑΙ ΝΟΜΙΚΑ ΚΑΙ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΑ ΑΒΑΣΙΜΗ Η ΚΡΙΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΕΡΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΤΟΥ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 «Ακαθάριστο εισόδημα» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151) ορίζεται ότι: «2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: ... 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 «Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος» του ν.2238/1994 ορίζεται ότι:

«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%). 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.

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, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τους πίνακες του Υπουργείου Οικονομικών, ο Μικτός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Σ.Κ) για την δραστηριότητα «Μελέτες μηχανολογικές – ηλεκτρολογικές - ηλεκτρονικές» ανέρχεται σε 26%.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 4 «Προσδιορισμός εισοδημάτων από επιχειρήσεις» του ν.4110/2013 (ΦΕΚ Α' 17) ορίζεται ότι: «1. Το άρθρο 32 του Κ.Φ.Ε. αντικαθίσταται ως εξής: Άρθρο 32 Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο

1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 «Έναρξη ισχύος» του ν.4110/2013 (ΦΕΚ Α' 17) ορίζεται ότι: «1. Η ισχύς των διατάξεων αυτού του νόμου αρχίζει:

α) Των άρθρων 1 (παράγραφοι 1 και 2), 2 (παράγραφοι 2 και 8), 3 (παράγραφοι 1,2,3,5,6,13,18,21,28,29,30,32,33,35,36,37,40 και 45), 4, 6 (παράγραφοι 3, 4, 5, 6, 8 και 15), 7 (παράγραφοι 1, 2,5 και 7) και 9 (παράγραφοι 1, 2,11,12,16, 24, 30 και 31) για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση, από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.».

Επειδή, οι διατάξεις του ν.4110/2013 ισχύουν για διαχειριστικές περιόδους με ημερομηνία έναρξης την 1-1-2013, καθώς από 1-1-2014 ισχύουν οι διατάξεις του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπου εξετάζεται η χρήση 2010 (οικονομικό έτος 2011), δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν.4110/2013. Συνεπώς εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1994, όπως ίσχυαν έως την 31-12-2012.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.6 της ΠΟΛ.1018/7-2-2007 «Κοινοποίηση διοικητικής κωδικοποίησης των πινάκων των μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους, που εφαρμόζονται κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών των εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων» αναφέρεται ότι: «6. Για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων της παρ. 1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών, (μετά την προσθήκη των λογιστικών διαφορών), με τον συντελεστή που προκύπτει με βάση όσα έχουν προαναφερθεί και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή που περιλαμβάνεται στον κοινοποιούμενο πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα με τον τρόπο αυτό 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.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος ορθώς εφήρμοσε την μέθοδο του εξωλογιστικού προσδιορισμού των κερδών, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2010 – 31/12/2010, όπως αυτή αναλυτικά παρατίθεται κατωτέρω και ο ως εκ τούτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Κ.Β.Σ. – Κ.Φ.Δ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 «Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων» του ΠΔ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992), όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει από τις διατάξεις του άρθρου 2 του ΠΔ.134/1996 (ΦΕΚ Α' 105), ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο <επιτηδευματίας>, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 «Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων.» του ΠΔ.186/1992, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58), ορίζεται ότι: «2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και

άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιόγραφων στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, επιτρέπεται ο συμψηφισμός αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ μητρικής εταιρείας και θυγατρικών εταιρειών.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 «Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων.» του ΠΔ.186/1992, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ΠΔ.134/1996, ορίζεται ότι: «9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων» του ΠΔ.186/1992 ορίζεται ότι: «...

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

...

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 «Δικαιώματα του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας» του ΠΔ.186/1992 ορίζεται ότι: «1. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου.

Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στην έδρα της Δ.Ο.Υ. ή της ελεγκτικής υπηρεσίας μετά από έγγραφη πρόσκληση του προϊσταμένου αυτής.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» του ν.2523/1997, όπως ίσχυε μέχρι και 16-10-2015: «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 65 «Βάρος απόδειξης» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Δωδέκατου Κεφαλαίου του ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 και το οποίο αντικατέστησε την ως άνω διάταξη του ν.2523/1997: «.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.».

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του ΣτΕ επί του υπό κρίση θέματος (ορ. ΣτΕ 721/2014, 116/2013, 1314/2013, 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 1498/2011, 3528,1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653,552,547,347/2006, 1219, 511/2005), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί να αποδείξει είτε :

α) ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο δηλ. πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει θεωρήσει βιβλία ούτε στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή έχει ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε

β) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (προβ. ΣτΕ 1313/2013, 1498/2011, 3528, 1184/2010) οπότε σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής (δηλ. ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), ενώ δεν ήταν δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστεως του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1313/2013, 1184/2013, 1126/2010, 533/2013, 394/2013, 494/2009, 466/2008, 6162/2006, 3151/2006, 3411/2004, 1553/2003) είτε

γ) ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό (και συναλλακτικώς όχι ανύπαρκτο) αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και το κύκλο εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε και πάλι ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής δηλ. ότι πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη του, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 505/2012, 506/2012, 4037-4039/2011 7μ. 14698/2011, 3528,1184/2010, 2079/09, 629/08, 1653,552,547,347/2006, 1219,511/2005) - είτε μεταξύ αυτού και του προσώπου που εμφανιζόταν ως άμεσος ή έμμεσος αντιπρόσωπος του εκδότη ή ως προστηθείς αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015, με την οποία κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης III. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

A. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

B. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣτΕ 533/2013, ΣτΕ 116/2013, ΣτΕ 505/2012, ΣτΕ 1498/2011 κλπ).».

Επειδή με την ΠΟΛ 1097/2016, με την οποία έγινε αποδεκτή η με αριθμ. 134/2016 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήμα), ορίζονται οι προϋποθέσεις με τις οποίες ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α., όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής, εφόσον:

«α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή, β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης 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 τιμολογίου. ...».

Επειδή, σκόπιμο είναι να αναφερθεί και η εξέλιξη της νομοθεσίας σε σχέση με την επιβολή προστίμων για τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, η οποία συνίσταται στην σταδιακή μείωση των εν λόγω υπέρογκων προστίμων και τελικά στην κατάργησή τους. Συγκεκριμένα: Με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 καταργήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997 (μεταξύ αυτών και η παρ. 10 περ. β' του άρθρου 5 που προέβλεπε τα πρόστιμα για εικονικά).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55, παρ. 2 (γ') του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), όπως ίσχυε μέχρι και την 16/10/2015, οριζόταν ότι σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου.

Επειδή, με τον ν.4337/2015 επήλθαν σημαντικές αλλαγές στον ν.4174/2013 και συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 4 (β') του ν.4337/2015, καταργήθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, που όριζε ως παράβαση φοροδιαφυγής την έκδοση πλαστών-εικονικών και τη λήψη εικονικών καθώς και τα επιβαλλόμενα πρόστιμα. Συνεπώς για παραβάσεις που διαπράττονται από 17/10/2015 (ημ/νία δημοσίευσης του ν.4337) και μετά δεν επιβάλλονται πρόστιμα για τη λήψη και καταχώρηση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 περ. β' του άρθρου 7 «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» 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. [...].».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/2015 «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)» αναφέρεται ότι: «Για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 (μέχρι 1.1.2014) και 55 (μέχρι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του ν. 4174/2013), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του ν.4337/2015, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α ...,

β) Για την έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και την καταχώρηση στα βιβλία ανύπαρκτων αγορών ή εξόδων, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. [...].».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση αιτία του παρόντος αποτέλεσε το με αριθ./2017 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, το οποίο έλαβε από την Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ αριθ. πρωτ. εισερχομένου/2017.

Επειδή, σύμφωνα με την από 30-9-2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, αναφέρεται ότι:

«Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ./2017 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, η ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ, διεύθυνση έδρας στον και αντικείμενο δραστηριότητας μηχανικών και συναφείς δραστηριότητες παροχής τεχνικών συμβουλών, εμφανίζεται να είναι λήπτρια είκοσι οκτώ (28) εικονικών φορολογικών στοιχείων στην χρήση 2010 συνολικής καθαρής αξίας 58.824,00 ευρώ. Αναλυτικά αναφέρουμε τα εξής:

Σύμφωνα με την από 27-06-17 Έκθεση Ελέγχου Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, κατά τον φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του με αντικείμενο εργασιών κατασκευαστικές εργασίες και εμπόριο φωτοβολταϊκών με έδρα - με Α.Φ.Μ. διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 -31/12/2010 εξέδωσε μεγάλης αξίας εικονικά φορολογικά στοιχεία και παρέδωσε σε διάφορες επιχειρήσεις. Τα φορολογικά αυτά στοιχεία κρίθηκαν από της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς εικονικά στο σύνολο τους για τους παρακάτω λόγους.

Η επιχείρηση δήλωσε έδρα στη - χωρίς ποτέ να λειτουργήσει εκεί και δεν αποθήκευσε εμπορεύματα, που φέρεται ότι διέθεσε με τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε για την ελεγχόμενη χρήση 2010.

Ποτέ δεν απασχολούσε προσωπικό, μεταφορικά μέσα και γενικότερα καμίας μορφής υλικοτεχνική υποδομή.

Για την ελεγχόμενη χρήση δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος,

εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ και γενικά απέφυγε να εκπληρώσει τις προ το Δημόσιο υποχρεώσεις της.

Η εξόφληση σχεδόν της υποχρέωσης που δημιούργησαν τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία έγινε τοις μετρητοίς, έρχεται σε αντίθεση με τα συνήθη εμπορικά και συναλλακτικά ήθη που συνήθως η εξόφληση γίνεται με μεταχρονολογημένες επιταγές.

Από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών –προμηθευτών της Γενικής Γραμματείας πληροφορικών συστημάτων του Υπ. Οικονομικών προέκυψε ότι μεταξύ των επιχειρήσεων που έχουν λάβει φορολογικά στοιχεία της επιχείρησης «.....» ανήκει και η επιχείρηση «.....» - δραστηριότητας μηχανικών και συναφείς δραστηριότητες παροχής τεχνικών συμβουλών - με ΑΦΜ

Επειδή, εν συνεχεία, ο έλεγχος σύμφωνα με την από 30-9-2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προέβη στις εξής ενέργειες: «Στις 08/08/2017 στάλθηκε με συστημένη αλληλογραφία στην έδρα της στην οδό, η υπ' αριθμ. πρωτ./2017 Ειδική Πρόσκληση οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών.

Στις 30/04/2018 στάλθηκε με συστημένη αλληλογραφία στην έδρα της στην οδό, η υπ' αριθμ. πρωτ./2018 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

Με το υπ' αριθμ./2019 έγγραφο μας ζητήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και από το Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής στοιχεία για την ελεγχόμενη επιχείρηση εάν υπάρχουν παραβάσεις Κ.Β.Σ., δελτία πληροφοριών, κατασχεθέντα επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία-στοιχεία. Μέχρι τη σύνταξη της παρούσης έκθεσης ελέγχου το Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής δεν μας απάντησε.

Με το υπ' αριθμ./2019 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. μας απάντησε ότι για την ελεγχόμενη εκόθηκε ΣΔΕ για σύνταξη Π.Δ. λήψη εικονικών καθαρής αξίας, χρήση 2013 τεσσάρων (4) φορολογικών στοιχείων 13.945,00€, χρήση 2014 οκτώ (8) φορολογικών στοιχείων 79.140,00€ και χρήση 2015 πέντε (5) φορολογικών στοιχείων 100.230,00€.

Στις 08/05/2019 στάλθηκε με συστημένη αλληλογραφία στην έδρα της στην οδό, η υπ' αριθμ. πρωτ./2019 πρόσκληση. Με την ανωτέρω πρόσκληση ζητούσαμε από την ελεγχόμενη να προσκομίσει μέσα σε προθεσμία 5 (πέντε) ημερών, για έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία που τηρήθηκαν καθώς και τα αντίγραφα της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, των δηλώσεων ΦΠΑ περιοδικών και εκκαθαριστικής, τα είκοσι οκτώ (28) φορολογικά στοιχεία που έλαβε από την επιχείρηση κατά τη χρήση 01/01/2010-31/12/2010 με σκοπό την διενέργεια μερικού ελέγχου.

Η επιχείρηση ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση μας, προσήλθε στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών και μας προσκόμισε τα βιβλία και τα στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2010-31/12/2010 αντίγραφα της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και των δηλώσεων ΦΠΑ περιοδικών και εκκαθαριστικής, υπέβαλε υπεύθυνη δήλωση για τη γνησιότητα των αντιγράφων που προσκόμισε, καθώς και αντίγραφο του από 25/10/2010 Ιδιωτικού συμφωνητικού μεταξύ της ελεγχόμενης και του η οποία είχε κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ. Ν.

Σμύρνης. Για την παραλαβή των παραπάνω συντάχθηκε με τον υπ' αριθμό/2019 απόδειξη παραλαβής αντιγράφων βιβλίων και στοιχείων.

Στη συνέχεια έγινε κατάσχεση των κάτωθι τιμολογίων εκδόσεως του με Α.Φ.Μ συντάχθηκε η με αριθ. πρωτ. /2020 έκθεση κατάσχεσης εις τριπλούν, υπογράφηκε και έλαβε ένα αντίγραφο.

α/α	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ/ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ 23%	ΣΥΝΟΛΟ
1		2.032,00	467,36	2.499,36
2		2.252,00	517,96	2.769,96
3		2.300,00	529,00	2.829,00
4		2.270,00	522,10	2.792,10
5		2.340,00	538,20	2.878,20
6		2.360,00	542,80	2.902,80
7		2.308,00	530,84	2.838,84
				
8		1.910,00	439,30	2.349,30
9		1.910,00	439,30	2.349,30
10		2.112,00	485,76	2.597,76
11		2.240,00	515,70	2.755,20
12		2.112,00	485,76	2.597,76
13		2.090,00	480,70	2.570,70
14		2.330,00	535,90	2.865,90
15		2.330,00	535,90	2.865,90
16		2.330,00	535,90	2.865,90
17		2.330,00	535,90	2.865,90
18		1.480,00	340,40	1.820,40
19		1.790,00	411,70	2.201,70
20		1.790,00	411,70	2.201,70
21		2.254,00	518,42	2.772,42
22		2.254,00	518,42	2.772,42
23		1.600,00	368,00	1.968,00
24		1.950,00	448,50	2.398,50
25		2.040,00	469,20	2.509,20
26		2.000,00	460,00	2.460,00
27		2.110,00	485,30	2.595,30
28		2.000,00	460,00	2.460,00
ΣΥΝΟΛΟ		58.824,00	13.530,02	72.354,02

».

Επειδή, σύμφωνα με την ενότητα 8. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ της από 30-9-2021 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, ο έλεγχος για το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010) προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας,

σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1994, ως εξής: «Υστερα από τα ανωτέρω εκτεθέντα και επειδή από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς (σύμφωνα με αρ. πρωτ./2017 Δ. Πληροφοριών) προέκυψε ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που έχει εκδώσει η επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. με δραστηριότητα κατασκευαστικές εργασίες, είναι εικονικά στο σύνολό τους, διαπιστώνουμε την λήψη από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. για την χρήση 2010 είκοσι οκτώ (28) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 72.354,02 ευρώ (58.824,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 13.530,02 ευρώ).

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω παραβάσεις, και δεδομένου ότι:

α) Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος λαμβάνει εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία στοιχεία, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 4 περ. γ του ΠΔ186/92,

β) η αξία των εικονικών τιμολογίων σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα είναι ποσοστό μεγαλύτερο του 3% επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων (συγκεκριμένα 14,99%), που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 7 περ. α του ΠΔ186/92,

ΑΞΙΑ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΚΑΘ.ΕΣΟΔΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΤΩΝ ΑΚΑΘ.
58.824,00	392.504,35	14,99%

και γ) η αξία των ληφθέντων εικονικών στοιχείων αξίας 58.824,00 ευρώ υπερβαίνει το όριο της περίπτωσης ε' του δεύτερου εδαφίου της παρ.7 του άρθρου 30 (χρήση πλαστού και εικονικού στοιχείου αξίας άνω των 880,00 ευρώ)

κρίνει για την ελεγχόμενη διαχειριστική χρήση 2010 τα βιβλία ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ και προσδιορίζει τα αποτελέσματα εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 & 32 του Ν.2238/94.

1. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ

Τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης για τη χρήση 2010 προσδιορίζονται εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν.2238/94, που ήταν σε ισχύ κατά την ελεγχόμενη χρήση, ως ακολούθως:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	
Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα Παροχής Υπηρεσιών	392.504,35
Προσαύξηση Ακαθαρίστων Εσόδων Παροχής Υπηρεσιών (8%)	31.400,35
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων (ελέγχου) Παροχής Υπηρεσιών	423.904,70

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

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

1. Λογιστικός προσδιορισμός

Καθαρά κέρδη	117.290,83
Πλέον αξία ληφθέντων εικονικών στοιχείων	58.824,00
Σύνολο Καθαρών Κερδών (ελέγχου)	176.114,83

Συντελεστής καθαρού κέρδους = $\frac{\text{Λογιστικά καθαρά κέρδη(ελέγχου)}}{\text{Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα Παροχής Υπηρεσιών}} \times 100 =$

(Ακαθάριστα έσοδα + Αξία εικονικών)

$$= \frac{176.114,83}{423.904,70} \times 100 = 41,50\%$$

2.Εξωλογιστικός προσδιορισμός

Προσδιορισμός του συντελεστή καθαρού κέρδους που θα εφαρμοστεί:

Ο Σ.Κ.Κ. όπως προκύπτει από τους πίνακες του Υπ. Οικονομικών για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα (για μελέτη - επίβλεψη ηλεκτρομηχανολογικών έργων) έχει οριστεί σε 26%.

Στον εξωλογιστικό προσδιορισμό ο συντελεστής καθαρού είκοσι έξι τοις εκατό (26%) για μελέτη - επίβλεψη ηλεκτρομηχανολογικών έργων κέρδους που εφαρμόζεται προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%) και επιπλέον, επειδή ο ελεγχόμενος υπέπεσε σε παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, στη συνέχεια το ποσοστό αυτό διπλασιάζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§ 2 Ν. 2238/1994.

Συντελεστής καθαρού κέρδους (προσαυξημένος) = 26 + (26×80%) = 46,80%

Ακαθάριστα έσοδα	423.904,70
Σ.Κ.Κ.	46,80%
Σύνολο Καθαρών Κερδών	198.387,40

ΤΕΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ

Για τις χρήσεις 2010 και επόμενες για τις επιχειρήσεις που τα Καθαρά τους Κέρδη προσδιορίζονται εξωλογιστικά, τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται ως ανωτέρω και επί πλέον λαμβάνονται ως τελικά Καθαρά Κέρδη τα μεγαλύτερα μεταξύ λογιστικώς και εξωλογιστικώς προσδιορισθέντων, έστω και αν τα λογιστικά αντιστοιχούν σε συντελεστή μεγαλύτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 32 Ν. 2238/1994 με τον Περιορισμό ο συντελεστής που τελικά εφαρμόζεται να μην είναι ανώτερος του 85% .

Επομένως ο έλεγχος στην παραπάνω ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο λαμβάνει ως τελικά καθαρά κέρδη αυτά που προκύπτουν με βάση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό ήτοι **198.387,40 €**.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ προέβη στην έκδοση:

- 1) του με α/α/2021 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.)
- 2) του με αριθ. /..... Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και
- 3) του με αριθ. /..... Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου του άρθρου 7§§ 3 & 5 του ν.4337/2015, τα οποία επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα με την από 2-7-2021 Έκθεση Επίδοσης.

Επειδή, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. /2021 Υπόμνημα.

Επειδή, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προέβη στην έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και των από 30-9-2021 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ελέγχου προστίμου του άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.

Επειδή, τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, η οποία έχει ως αντικείμενο δραστηριοτήτων «ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ», προέρχονται από την παροχή υπηρεσιών συντήρησης των ανελκυστήρων και του Ηλεκτρομαγνητικού Εξοπλισμού σε μεγάλα Δημόσια Νοσοκομεία και σε διάφορες Υπηρεσίες του Δημοσίου μέσω μειοδοτικών διαγωνισμών, τις οποίες εν συνεχεία ανέθετε σε υπεργολάβους. Για την ανωτέρω παροχή συντάσσονταν συμβάσεις ή/και ιδιωτικά συμφωνητικά συντήρησης ανελκυστήρων/ηλεκτρομαγνητικού εξοπλισμού από τα εν λόγω Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου.

Επειδή, στην περίπτωση, που συνάγεται ότι ο εκδότης είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο, το βάρος της απόδειξης φέρει ο λήπτης του εικονικού στοιχείου.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται ότι οι επίμαχες συναλλαγές ήταν πραγματικές, ο εκδότης «.....» με Α.Φ.Μ» ήταν πρόσωπο φορολογικώς και συναλλακτικώς υπαρκτό και σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκόμισε τόσο στον έλεγχο όσο και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας τα κάτωθι στοιχεία:

1) φωτοαντίγραφα των κάτωθι φορολογικών στοιχείων:

α/α	ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ/ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ 23%	ΣΥΝΟΛΟ
1		2.032,00	467,36	2.499,36
2		2.252,00	517,96	2.769,96
3		2.300,00	529,00	2.829,00
4		2.270,00	522,10	2.792,10
5		2.340,00	538,20	2.878,20
6		2.360,00	542,80	2.902,80
7		2.308,00	530,84	2.838,84
				
8		1.910,00	439,30	2.349,30
9		1.910,00	439,30	2.349,30
10		2.112,00	485,76	2.597,76
11		2.240,00	515,70	2.755,20
12		2.112,00	485,76	2.597,76
13		2.090,00	480,70	2.570,70
14		2.330,00	535,90	2.865,90
15		2.330,00	535,90	2.865,90
16		2.330,00	535,90	2.865,90
17		2.330,00	535,90	2.865,90
18		1.480,00	340,40	1.820,40
19		1.790,00	411,70	2.201,70

20		1.790,00	411,70	2.201,70
21		2.254,00	518,42	2.772,42
22		2.254,00	518,42	2.772,42
23		1.600,00	368,00	1.968,00
24		1.950,00	448,50	2.398,50
25		2.040,00	469,20	2.509,20
26		2.000,00	460,00	2.460,00
27		2.110,00	485,30	2.595,30
28		2.000,00	460,00	2.460,00
ΣΥΝΟΛΟ		58.824,00	13.530,02	72.354,02

επισυνάπτοντας τις αντίστοιχες αποδείξεις είσπραξης, οι οποίες φέρουν ημερομηνία έκδοσης αντίστοιχη της ημερομηνίας έκδοσης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων,

2) φωτοαντίγραφο του από 25/10/2010 Ιδιωτικού συμφωνητικού μεταξύ της ιδίας και του με Α.Φ.Μ. το οποίο είχε κατατεθεί στην Δ.Ο.Υ. Ν. Σμύρνης, φέροντας ως ημερομηνία θεώρησης την 25/10/2010, βάσει του οποίου η προσφεύγουσα, ως ανάδοχος του έργου «.....» ανέθεσε στον δεύτερο συμβαλλόμενο εργασίες, που αφορούν την πιστοποίηση και αναβάθμιση των ανελκυστήρων του, αντί ποσού 35.000,00€ πλέον Φ.Π.Α.. Το εν λόγω ιδιωτικό συμφωνητικό αφορά τα ως άνω Τ.Π.Υ, συνολικής καθαρής αξίας 42.962,00€. Αναφορικά με τα Δελτία Αποστολής/Τιμολόγια δεν καταρτίστηκαν συμφωνητικά,

3) φωτοαντίγραφο της Σύμβασης για την Ανάθεση Συντήρησης Ανελκυστήρων μεταξύ της ιδίας και του, χρονικής διάρκειας από 3/1/2011 έως 3/1/2012 με δικαίωμα παράτασης,

4) φωτοαντίγραφα των με αριθ. /2011, ποσού 13.869,92€, /2011, ποσού 20.304,00€, /2011, ποσού 20.000,00€ και /2011, ποσού 20.000,00€ τραπεζικών επιταγών, με τις οποίες εξοφλήθηκαν τα ως άνω επίμαχα φορολογικά στοιχεία,

5) Αποδεικτικό Φορολογικής Ενημερότητας για χρέη προς το Δημόσιο, που έλαβε από τον με Α.Φ.Μ.

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η προσφεύγουσα προσκόμισε στην Υπηρεσία μας το από 14-3-2022 Υπόμνημα επί της με αριθ. πρωτ. /2021 ενδικοφανούς προσφυγής, το οποίο έλαβε από την Υπηρεσία μας αριθ. πρωτ. εισερχομένου ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/ 14-3-2022, με το οποίο σε συνέχεια της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής επικαλείται το γεγονός ότι η πραγματοποίηση των συναλλαγών είναι αδιαμφισβήτητη και αιτείται την μετατροπή της εικονικότητας στο πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, αναφορικά με τα ανωτέρω Δελτία Αποστολής/Τιμολόγια διαπιστώνεται ότι η μεταφορά των περιγραφόμενων σε αυτά ειδών έγινε με το με αριθ. όχημα, το οποίο, όπως προκύπτει από το Πληροφοριακό Σύστημα Οχημάτων της ΓΓΠΣ, ανήκει κατά πλήρη κυριότητα στην εταιρεία «.....»

με ΑΦΜ, ήτοι σε νομικό πρόσωπο με το οποίο δεν υφίσταται σχέση ούτε με τον φερόμενο εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ούτε και με την προσφεύγουσα.

Επειδή, οι επισυναπτόμενες αποδείξεις είσπραξης εκδόθηκαν εντός του έτους 2010, ενώ οι ανωτέρω τραπεζικές επιταγές εκδόθηκαν εντός τους έτους 2011, ήτοι σε χρόνο μεταγενέστερο. Ως εκ τούτου, με βάση τα ανωτέρω στοιχεία δεν διαπιστώνεται η εξόφληση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Επειδή, ο εκδότης με Α.Φ.Μ, είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στην φορολογική αρχή, αλλά συναλλακτικώς δε ανύπαρκτο, καθώς δεν διαθέτει τις υποδομές, το προσωπικό και τον απαιτούμενο εξοπλισμό για να πραγματοποιήσει τις επίμαχες συναλλαγές και ως εκ τούτου, τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε και τα οποία δηλώνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών είναι εικονικά ως προς την συναλλαγή.

Επειδή, κατόπιν ανωτέρω δεν δύναται να τεθεί θέμα καλοπιστίας της προσφεύγουσας, κατά τη λήψη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της, περί του αντιθέτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις 30-9-2021 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ελέγχου προστίμου του άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, επί των οποίων εδράζονται οι με αριθ. /2021 και /2021, αντίστοιχα, προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 17-11-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Ημερομηνία ηλεκτρον. κοιν/σης πράξης	Είδος προστίμου	Χρήση/Ετος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		30-9-2021	19-10-2021	Εισόδημα	2010	79.390,46€
2		30-9-2021	19-10-2021	Πρόστιμο άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015	2010	23.529,60€

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/2021) Οικ. Έτους 2011 (Χρήσης 2010)

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	36.805,96€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης	42.584,50€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	79.390,46€

2. Κ.Φ.Δ. (Αριθ. Πράξης/2021) ΧΡΗΣΗΣ 2010

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

Πρόστιμο άρθρου 7 §§ 3 & 5 του ν.4337/2015:

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 23.529,60€ [καθ. αξία: 58.824,00€ x 40%].

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.