



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09/12/2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2450

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

e-mail : ded.thess@aade.gr

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 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- γ. Της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 11/07/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.», με ΑΦΜ:, και του, με ΑΦΜ:, νομίμου εκπροσώπου αυτής, κατά:

α) της υπ' αριθ./.....05.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για τη διαχειριστική περίοδο 29/03/2010 – 31/12/2010,

- β) της υπ' αριθ./....05.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για το οικ. έτος 2011, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ./....05.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 29/03/2010 – 31/12/2010 και την υπ' αριθ./....05.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος για το οικ. έτος 2011 (διαχειριστική περίοδο 29/03/2010 – 31/12/2010), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
7. Το υπ' αριθ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ2019 ΕΜΠ 31.07.2019 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.
8. Την υπ' αριθ./.....10.2019 πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
9. Το υπ' αριθ. πρωτ./27.11.2019 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ2019 ΕΜΠ 09.12.2019 με συνημμένη συμπληρωματική έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 11/07/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.» με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, καθώς και των πρόσθετων λόγων που προβάλλει η προσφεύγουσα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ2019 ΕΜΠ 31.07.2019 συμπληρωματικό υπόμνημα που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./....05.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 29/03/2010 – 31/12/2010, πρόστιμο ποσού 30.880,00€, λόγω λήψης οκτώ (-8-) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 77.200,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....» – Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 12 και 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την περ. β' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 77.200,00€ x 40%.

Με την υπ' αριθ./....05.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού 118.646,17€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ποσού 114.754,57€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 233.400,74€, λόγω λήψης οκτώ (-8-) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 77.200,00€, που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992 ανακρίβεια των

βιβλίων της προσφεύγουσας και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 06/05/2019 εκθέσεων ελέγχου ΚΒΣ (Π.Δ.186/1992) και εισοδήματος (ν.2238/1994) της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./02.07.2018 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων για το οικ. έτος 2011, ήτοι χρήση 2010.
2. Πλημμελής ο έλεγχος και η κρίση περί εικονικότητας των συναλλαγών. Άρνηση εικονικότητας. Ανεπίτρεπτη αντιστροφή του βάρους απόδειξης.
3. Μη σύννομος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2011. Εσφαλμένη, μη νόμιμη και ανατιολόγητη η κρίση του ελέγχου περί ανακρίβειας των βιβλίων.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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, στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: *«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 φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας»*.

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: *«Το δικαίωμα του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου...»*.

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: *«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... Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο*

φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία...».

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 5 ν. 2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1052/2007 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις αναφορικά με την εφαρμογή της τροποποιηθείσας με το άρθρο 13 του ν.3522/2006 διάταξης της περ. της παρ. 4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής. Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία. Η έναρξη ισχύος της ανωτέρω διάταξης ορίζεται, σύμφωνα με την περίπτωση ιγ' του άρθρου 39 του νόμου αυτού, από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (22/12/2006)».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία... 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου

αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016)...)».

Επειδή, σύμφωνα με την από 06/05/2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και το υποσύστημα Εισοδήματος του Taxis, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε εμπρόθεσμα για το οικονομικό έτος 2011, ήτοι χρήση 2010, την υπ' αριθ./28.04.2011 δήλωση φορολογίας εισοδήματος Ν.Π..

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η από 20/04/2018 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ και το υπ' αριθ. πρωτ./04.05.2018 δελτίο πληροφοριών της, για την εκδότρια εικονικών στοιχείων ατομική επιχείρηση «.....» – Α.Φ.Μ., προς πλήθος επιχειρήσεων μεταξύ αυτών και στην προσφεύγουσα ετερόρρυθμη εταιρεία, που περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ στις 17/05/2018 (αρ. εισ. πρωτ./17.05.2018), θεωρείται ότι αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο των άρθρων 68 παρ. 2 του ν.2238/1994 και 72 παρ. 6 του ν.4174/2013, καθόσον δεν είχε, ούτε και δυνατό δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η φορολογική αρχή, ούτε είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων κατά τον αρχικό χρόνο της πενταετούς παραγραφής.

Επειδή, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή προστίμου ΚΒΣ και φόρου εισοδήματος, λόγω περιέλευσης του προαναφερθέντος συμπληρωματικού στοιχείου σε γνώση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής πέραν του αρχικού πενταετούς χρόνου παραγραφής και εντός της δεκαετίας κατέστη δεκαετής, δη έως τις 31/12/2021, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 ν.2238/1994 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 5 ν.2523/1997.

Επειδή, για το οικ. έτος 2011 (διαχειριστική περίοδο 29/03/2010 – 31/12/2010), οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος και επιβολής προστίμου ΚΒΣ εκδόθηκαν στις 06/05/2019, δη εντός του δεκαετούς χρόνου παραγραφής.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, για το οικ. έτος 2011, ήτοι διαχειριστική περίοδο 29/03/2010 – 31/12/2010, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το άρθρο 23 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια

επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης...».

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

Επειδή, με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή, οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων, είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 1404/2015, 506/2012).

Επειδή, με το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του ν.2771/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, με το άρθρο 64 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, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην από 20/04/2018 έκθεση ελέγχου Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ για την εκδότρια ατομική επιχείρηση των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων «.....» – ΑΦΜ:....., οι διαπιστώσεις και το πόρισμα της οποίας αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα των από 06/05/2019 οικείων εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για την προσφεύγουσα εταιρεία, θεμελιώνεται, αποδεικνύεται και αιτιολογείται επαρκώς η εικονικότητα των οκτώ (-8-) ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 77.200,00€, διότι η εκδότρια επιχείρηση:

- αποχώρησε από τη δηλωθείσα διεύθυνση της έδρας της (....., ΑΛΙΜΟΣ ΤΚ17455) στις 30/01/2009, δίχως να γνωστοποιήσει τη μεταφορά της ή τη διακοπή δραστηριοτήτων, ενώ ουδεμία άλλη εγκατάσταση κατείχε (υποκατάστημα, αποθήκη) από την οποία θα δύνατο να ασκήσει δραστηριότητα,
- δε διέθετε την απαραίτητη υλικοτεχνική υποδομή ούτε απασχόλησε προσωπικό ειδικών προσόντων για την παροχή εξειδικευμένων υπηρεσιών, όπως ο σχεδιασμός και παραγωγή 4σέλιδου Α4, επιμέλεια και παραγωγή φέιν βολάν Α4 κ.λπ. (αιτιολογία που αναγράφεται σε πολλά εκδοθέντα ΤΠΥ),
- δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου να προσκομίσει όλα τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία και να παρέχει κάθε είδους πληροφορία ή στοιχεία, καθιστώντας αυτόν δυσχερή και παρεμποδίζοντας τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων,
- έχει εκδώσει τουλάχιστον 60 στοιχεία κατά τη χρήση 2009 και 54 κατά την χρήση 2010, ενώ είχε θεωρήσει κατά την έναρξη δραστηριοτήτων, στις 21/12/2006, 20 φύλλα Τιμολογίων – Δελτίων Αποστολής, 20 φύλλα Δελτίων Αποστολής και 20 φύλλα Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών,
- έχει εκδώσει τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με ασαφή και αόριστη αιτιολογία, δίχως να προκύπτει ο τόπος, ο χρόνος και το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας,

- δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών, ενώ από δηλώσεις τρίτων δεν προέκυψαν αγορές πρώτων υλών, αναλωσίμων και εν γένει δαπανών για την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας,
- δεν υπέβαλε συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών, μολονότι από δηλώσεις τρίτων προκύπτει ότι έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία ως προμηθευτής συνολικής καθαρής αξίας 588.810,50€,
- υπέβαλε δήλωση εισοδήματος στην οποία δεν συμπεριέλαβε εισοδήματα, ακαθάριστα ή καθαρά, από άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας και,
- δεν υπέβαλε δηλώσεις Φ.Π.Α. για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο.

Συνεπώς, κατά τον κρίσιμο χρόνο, η εκδότρια ατομική επιχείρηση των φορολογικών στοιχείων «.....» – ΑΦΜ:..... ήταν μεν φορολογικά υπαρκτή διότι είχε κάνει έναρξη και έχει θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διαδικασίες, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη, καθώς τουλάχιστον από 30/01/2009 δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει τις επίμαχες συναλλαγές. Η λήψη, χρήση και καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων προκύπτει από την υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση πελατών – προμηθευτών της ίδιας, στις οποίες συμπεριέλαβε στις καταγραφείσες συναλλαγές με την προαναφερθείσα εκδότρια εικονικών ατομική επιχείρηση οκτώ (-8-) φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 77.200,00€.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 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, η προσφεύγουσα, προς επίρρωση των ισχυρισμών της περί πραγματικών συναλλαγών, με το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/31.07.2019 συμπληρωματικό υπόμνημά της, επικαλέστηκε και προσκόμισε τα εξής:

1. το υπ' αριθ. 208/08.04.2010 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας 11.200,00€ πλέον ΦΠΑ 2.352,00€, εκδόσεως «.....» – ΑΦΜ:.....,
2. το υπ' αριθ. 244/27.05.2010 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας 7.300,00€ πλέον ΦΠΑ 1.533,00€, εκδόσεως «.....» – ΑΦΜ:.....,
3. το υπ' αριθ. 245/28.05.2010 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας 6.150,00€ πλέον ΦΠΑ 1.291,50€, εκδόσεως «.....» – ΑΦΜ:....., και
4. Μηνιαίες καταστάσεις βιβλίου εσόδων – εξόδων της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου με συνημμένες αναλυτικές καταστάσεις των μηνών Απριλίου και Μαΐου.

Σύμφωνα με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, τα ανωτέρω τρία (-3-) φορολογικά στοιχεία αποτελούν τις μοναδικές συναλλαγές που είχε με την εκδότρια επιχείρηση και τα οποία καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της, ενώ η καταχώρηση των επιπλέον πέντε (-5-) φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 52.550,00€, στην υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών έγινε από σφάλμα.

Κατόπιν επίκλησης και προσκόμισης νέων στοιχείων από την προσφεύγουσα διά του ανωτέρω συμπληρωματικού υπομνήματος αναπέμφαμε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για διενέργεια συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων με την υπ' αριθ. 16/...../.....10.2019 πράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας διά του υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΞ2019 ΕΜΠ 25.10.2019 διαβιβαστικού εγγράφου. Ανταποκρινόμενη η φορολογική αρχή μας απέστειλε το υπ' αριθ. πρωτ./27.11.2019 έγγραφό της με συνημμένη την από 27/11/2019 συμπληρωματική έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων, σύμφωνα με την οποία λόγω μη προσκόμισης του συνόλου των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας δεν μεταβάλλεται το αρχικό πόρισμα ελέγχου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο δεδομένου ότι, βάσει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να παράσχει υπηρεσίες διαφήμισης και προώθησης, η προσφεύγουσα, ως λήπτρια των φορολογικών στοιχείων δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος της απόδειξης ότι οι συναλλαγές μεταξύ αυτής και της επιχείρησης «.....» – ΑΦΜ:..... πραγματοποιήθηκαν. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε το σύνολο των αναλυτικών καταστάσεων βιβλίου εσόδων – εξόδων προκειμένου να διαπιστωθεί η εσφαλμένη υποβολή της συγκεντρωτικής κατάστασης προμηθευτών με την καταχώρηση των επιπλέον πέντε (-5-) φορολογικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 52.550,00€.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, όπως αυτές καταγράφονται στις από 06/05/2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού και επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατόπιν τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί πλημμελούς ελέγχου και κρίσης επί της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 3° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 30 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται ότι: «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 θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' 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.... 4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά

ανακριβώς ή εμφανίζει έσοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα, 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, ... 7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ. β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ. Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: α)... ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό. 8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού...».

Επειδή, στην παράγραφο 31.6.1 της ΠΟΛ. 1024/2007 ορίζεται 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: α) οι πράξεις ή οι παραλείψεις που ορίζονται από τις περιπτώσεις α' έως ε', ζ' και η' της παραγράφου αυτής (άρθρο 30 παρ. 4) 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, το εισόδημα που προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία προσδιορίζεται κατ' αρχήν, ιδιαιτέρως με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και προστίθεται στο εισόδημα που προσδιορίστηκε με την αρχική φορολογική εγγραφή. Όταν από τα συμπληρωματικά στοιχεία διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων του υπόχρεου και εικονικότητα των καταχωρηθέντων στοιχείων και απόκρυψη από αυτόν εσόδων, η οποία επιβάλλει τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος ορισμένης πηγής, δεν αποκλείεται να προσδιορισθεί πλέον με το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα από την πηγή αυτή εξωλογιστικά και ενιαία κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων (ΣΤΕ 4843/1988, 304/2003).

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 φορολογητέου εισοδήματος του, δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια τούτων, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη την ενέργεια 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 αρμοδίου 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 ελεγχόμενης επιχείρησης μόνο το γεγονός ότι είναι δυνατή η προσθήκη των σχετικών ποσών στα αποτελέσματα ως λογιστικών διαφορών, πράγμα το οποίο, άλλωστε, θα ήταν δυνατόν σε κάθε περίπτωση αποκάλυψης ορισμένων εσόδων ή εμφάνισης ορισμένων ανύπαρκτων δαπανών, δεδομένου ότι η δυνατότητα διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων συναρτάται και προς το είδος και την έκταση των διαπιστούμενων ανεπαρειών των βιβλίων (βλ. ΣτΕ 1056/2002, ΣτΕ 2456/2003, ΣτΕ 3082/2008, ΣτΕ 1974/2015, ΣτΕ 1975/2015 κ.ά.).

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. 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. 3. Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας...».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυε για το οικ. έτος 2011, οριζόταν 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 ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%)... 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, από την 1013621/15014/Γ0012/ΠΟΛ.1018/2007 «Κοινοποίηση διοικητικής κωδικοποίησης των πινάκων των μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους, που εφαρμόζονται κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών των εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων» προκύπτει ότι ο Συντελεστής Καθαρού Κέρδους (Σ.Κ.Κ.) με [Κωδ. Αρ. Μ.Σ.Κ.Κ. 8059] "Σύμβουλοι προώθησης πωλήσεων (μάρκετινγκ), εμπορική επιχείρηση" είναι 38%.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, για το οικ. έτος 2011 (διαχειριστική περίοδο 29/03/2010 – 31/12/2010), η αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων (77.200,00€) επί των συνολικών δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων (785.013,55€) ανέρχεται σε ποσοστό 9,83%. Ως εκ τούτου, το λογιστικό αποτέλεσμα επηρεάστηκε εκτεταμένα και ορθά η ελεγκτική αρχή απέρριψε τα βιβλία ως ανακριβή και προσέφυγε στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών της προσφεύγουσας επιβάλλοντας επιπροσθέτως, τις κυρώσεις των άρθρων 30 παρ. 2 και 32 παρ. 2 του ν.2238/1994, με προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων πλέον της αποκρυσθαισας ύλης κατά 8% και του εφαρμοζόμενου Μ.Σ.Κ.Κ. κατά 80%. Επομένως, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται στο ποσό των 847.914,63€ και εφαρμοζόμενου του προσαυξημένου κατά 80% οικείου Μ.Σ.Κ.Κ. [8059] – Σύμβουλοι προώθησης πωλήσεων ως εμπορική επιχείρηση 38%, ήτοι 68,40%, τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται στο ποσό των 579.905,20€ αφού δεν υπολείπονται των λογιστικώς προσδιοριζόμενων καθαρών κερδών.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης απόρριψης του κύρους των βιβλίων και μη σύννομου εξωλογιστικού προσδιορισμού, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία βάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./11.07.2019 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε.» με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./....05.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 ν.4337/2015

διαχειριστικής περιόδου 29/03/2010 – 31/12/2010

Πρόστιμο	30.880,00€
----------	------------

Η υπ' αριθ./....05.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος

οικ. έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 29/03/2010 – 31/12/2010)

Κύριος φόρος για καταβολή	118.646,17 €
Πρόσθετος φόρος	114.754,57 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	233.400,74 €

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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