



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28/04/2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1038

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) 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 (Β' 1440),
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμόν ΔΕΔ 1126366Ε2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κάτοικος, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	1/1 - 31/12/2011	328.604,24€
2	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	1/1 - 31/12/2012	204.676,71€
3	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2012	18.922,11€
4	Πρόστιμο άρθρου	1/1 - 31/12/2012	24.747,00€

		79 του ν.4472/2017		
5	.....	Πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ	2011	2.500,00€
6	.....	Πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ	2012	2.500,00€
7	.....	Πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ	2021	500,00€

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις απόοικείες εκθέσεις ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 143.475,93€, πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ανακρίβειας/ μη υποβολής ποσού 172.171,12€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 12.957,19€, ήτοι συνολικό ποσό 328.604,24€.

Με την με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 89.166,74€, πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ανακρίβειας/ μη υποβολής ποσού 107.000,79€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 8.509,18€, ήτοι συνολικό ποσό 204.676,71€.

Με την με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά χρεωστικού ποσού 8.600,96€ και πρόσθετοι φόροι ποσού 10.321,15€, ήτοι συνολικό ποσό 18.922,11€.

Με την με αριθ.πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (Άρθρο 79 ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 24.747,00€ (49.496,00€ X 50%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 79 του ν.4472/2017 καθώς διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την με αριθ.πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2011, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 2.500,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. ή και παρ.

2 περ. ε΄ του ΚΦΔ, καθώς έλαβε στην χρήση 2011 εικονικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 353.000,00€.

Με την με αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 2.500,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. η΄ και παρ. 2 περ. ε΄ του ΚΦΔ, καθώς έλαβε στην χρήση 2012 εικονικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 215.200,00€.

Με την με αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2021, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 500,00€, καθώς δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμό πρωτοκόλλου έγγραφο αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων για την προσκόμιση βιβλίων, στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του, όπως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 1 του ΚΦΔ. Για τις παραβάσεις αυτές επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 500,00€, ήτοι 2 περιπτώσεις Χ 250,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ και παρ.2 περ. γ του ΚΦΔ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στη Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ στάλθηκε το υπ΄ αριθμόνέγγραφο από την Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ), με το οποίο διαβιβάστηκε η απόΈκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012) και Κ.Φ.Δ. της ως άνω υπηρεσίας που αφορούσε στην ατομική επιχείρηση (δικής της αρμοδιότητας).

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, διαπιστώθηκε ότι η ανωτέρω επιχείρηση ήταν εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεδομένου ότι αποδείχτηκε πως κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα (διαχειριστικές περίοδοι 2011 και 2012), δεν ήταν δυνατόν να ήταν σε θέση να πωλεί τα αγαθά που φέρεται να πώλησε και να παρέχει τις υπηρεσίες που φέρεται να παρείχε, για τους λόγους που αναλυτικά αναφέρονται στην εν λόγω Έκθεση Ελέγχου. Μεταξύ των οντοτήτων που φέρονται να είχαν λάβει φορολογικά στοιχεία από την ανωτέρω επιχείρηση, ήταν και ο προσφεύγων.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ εξέδωσε την υπ΄ αριθμόν εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, στα πλαίσια της οποίας απεστάλησαν στον προσφεύγοντα τα υπ΄ αριθμόνΑιτήματα του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων. Ο προσφεύγων ουδέποτε ανταποκρίθηκε σχετικά.

Η Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, λαμβάνοντας υπόψη τα ευρήματα του προαναφερθέντος ελέγχου στον προμηθευτή, έκρινε ότι:

- τα έντεκα (11) επίμαχα τιμολόγια που έλαβε ο προσφεύγων από αυτόν στη χρήση 2011, συνολικής καθαρής αξίας 353.000,00€ και
- τα τρία (3) επίμαχα τιμολόγια που έλαβε ο προσφεύγων από αυτόν στη χρήση 2012, συνολικής καθαρής αξίας 215.200,00€,

τυγχάνουν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Κατά συνέπεια, κρίνοντας τα βιβλία της προσφεύγουσας ανακριβή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως αυτές ίσχυαν κατά τις κρινόμενες χρήσεις, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με το άρθρο 30, παρ. 2 (γ΄) του Ν. 2238/1994 και του καθαρού

εισοδήματος αυτής, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν. 2238/1994, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του με τον Ν. 4110/2013.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος συνέκρινε (άρθρο 32, παρ. 2 του Ν. 2238/1994) τα φορολογητέα κέρδη που προκύπτουν από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό με αυτά που προσδιορίζονται λογιστικά (δεδομένης της μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, ο λογιστικός προσδιορισμός αφορούσε την πρόσθεση της καθαρής αξίας των εικονικών τιμολογίων στα βάσει δήλωσης καθαρά αποτελέσματα των χρήσεων).

Από την εν λόγω σύγκριση, υψηλότερα ήταν αυτά που προκύπτουν από τον λογιστικό προσδιορισμό, με αποτέλεσμα, τα τελικώς προσδιορισθέντα από τον έλεγχο καταλογισθέντα ποσά φορολογητέων κερδών να είναι τα εξής:

2011: 347.505,94 €

2012: 229.934,63 €

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, άλλως και όλως επικουρικώς να μειωθεί το ποσό των προστίμων στα ελάχιστα νόμιμα όρια προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Έλλειψη αιτιολογίας και απόδειξης εικονικότητας του εκδότη
- 2) Συνδρομή καλής πίστης στο πρόσωπό του.
- 3) Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει τις ένδικες πράξεις στις 31/12/2017 για τη χρήση 2011 και στις 31/12/2018 για τη χρήση 2012.
- 4) Η κρίση του ελέγχου περί ανακρίβειας των βιβλίων του και η προσφυγή σε εξωλογιστικό προσδιορισμό για τις ένδικες χρήσεις είναι νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη.
- 5) Απουσία αυτοτελούς έκθεσης Φ.Π.Α. Στην οικεία έκθεση Φ.Π.Α. δεν έχει γίνει αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και αυτοτελής υπολογισμός των φορολογητέων εκροών και έχουν υιοθετηθεί συλλήβδην οι διαπιστώσεις του οικείου ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος.

Ως προς τον 1^ο και 2^ο Ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 «Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων.» του ΠΔ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 19 του ν.3842/2010:

«....

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.

....

9. 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 σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο:

«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια

οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό νομικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδόσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενού του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, **δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή** (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο)

δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή ο προσφεύγων για τις χρήσεις 2011 και 2012 έλαβε φορολογικά στοιχεία από τονΕιδικότερα, ο προσφεύγων έλαβε από την ανωτέρω προμηθεύτρια επιχείρηση στη χρήση 2011 έντεκα (11) στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 353.000,00€ και στη χρήση 2012 τρία (3) στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 215.200,00€.

Επειδή εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος της προμηθεύτριας επιχείρησης του προσφεύγοντος από τη Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ (σχετ. η απόΈκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992)), από τον οποίο προέκυψε ότι αυτή, αν και φορολογικώς υπαρκτή, ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση, δεδομένου ότι αποδείχτηκε πως κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα (διαχειριστικές περίοδοι 2011 και 2012), δεν ήταν δυνατόν να ήταν σε θέση να πωλεί τα αγαθά που φέρεται να πώλησε και να παρέχει τις υπηρεσίες που φέρεται να παρείχε, για τους λόγους που αναλυτικά αναφέρονται στην εν λόγω Έκθεση Ελέγχου(σελ. 7-8), καθώς και στην οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ (σελ. 9-10).

Συγκεκριμένα, οι βασικότεροι λόγοι ήταν οι εξής:

- κατά τη μετάβαση κλιμακίου ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ στη δηλωθείσα έδρα της στην οδό, διαπιστώθηκε η μη ύπαρξη αυτής, ενώ και οι ερωτηθέντες περίοικοι δήλωσαν ότι δε γνώριζαν κάτι σχετικό,
- στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις (ΜΥΦ) τρίτων, έχει δηλωθεί μόνο ως προμηθευτής και όχι ως πελάτης, που σημαίνει ότι δεν πραγματοποίησε αγορές από τρίτες επιχειρήσεις,
- δεν φαίνεται να έχει ουδέποτε απασχολήσει προσωπικό,
- δε διέθετε μεταφορικά μέσα κατά τα ελεγχόμενα έτη.

Επειδή με δεδομένη την συναλλακτική ανυπαρξία του εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν είναι δυνατόν να στοιχειοθετηθεί καλή πίστη για τον προσφεύγοντα(βλ. και ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ όσο και στη συνέχεια της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 3^ο Ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72, παρ. 11 του Κ.Φ.Δ.«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. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

...».

Καταλογιστικές πράξεις φόρου εισοδήματος και προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ λόγω λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων - Παραγραφή

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 84 του Ν. 2238/1994:

«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 ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

...

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.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 68, παρ. 2 του Ν. 2238/1994 «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 της Προϊσταμένης 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 της Προϊσταμένης 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 ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α' 258).

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. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9, παρ. 5 του Ν. 2523/1997, οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την 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 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 όπως έχει κριθεί με την ΣτΕ 1492/2019 «Εξάλλου, συμπληρωματικά, κατά τ' ανωτέρω, στοιχεία μπορεί, μεταξύ άλλων, να είναι έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της Τελωνιακής Διεύθυνσης Ελέγχου Οικονομικού Εγκλήματος (Τ.Ε.Δ.Ε.Ο.), αρμόδιας, μεταξύ άλλων, κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 3 του π.δ. 89/1991 (39 Α'), να διεξάγει

έρευνες για παράνομες πράξεις που αφορούν την εθνική οικονομία (πρβλ. ΣτΕ 876/2002), καθώς και οποιαδήποτε άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται η εικονικότητα τιμολογίων που είχε εκδώσει ο φορολογούμενος και στα οποία είχε στηριχθεί ο αρχικός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματός του».

Επειδή εν προκειμένω, σε γνώση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ περιήλθε το υπ' αριθμόνέγγραφο από την Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ), με το οποίο διαβιβάστηκε η απόΈκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012) και Κ.Φ.Δ. της ως άνω υπηρεσίας που αφορούσε στην ατομική επιχείρηση(δικής της αρμοδιότητας).

Επειδή συνεπώς, το ανωτέρω έγγραφο που προέρχεται από άλλη Δ.Ο.Υ. και αφορά εικονικότητα τιμολογίων **συνιστά** συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια του άρθρου 68, παρ. 2 του Ν. 2238/1994.

Επειδή αυτό περιήλθε σε γνώση της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ μετά την αρχική πενταετή περίοδο παραγραφής και συνεπώς, το δικαίωμά της για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων για τις χρήσεις 2011 και 2012 παραγράφεται στις 31/12/2022 και 31/12/2023 αντίστοιχα (δεκαετής παραγραφή).

Επειδή εν προκειμένω, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων στις

Επειδή στην κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έλαβε γνώση των προσβαλλόμενων πράξεων στιςΕπιπλέον, στην από έκθεση απόψεων, επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ αναφορικά με την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων αναφέρονται τα κάτωθι:

« - Αρχικά, αποστείλαμε με συστημένη αλληλογραφία το φάκελο με τις Πράξεις και τις Εκθέσεις στην έδρα της ελεγχόμενης, με αρ.Πρωτ.....(RE..... GR), ο οποίος μετά την πάροδο ορισμένων ημερών, επεστράφη στην Υπηρεσία μας με την ένδειξη «Άγνωστος».

- Στη συνέχεια οι Πράξεις και οι Εκθέσεις επιδόθηκαν από την Υπηρεσία μας στο Δήμο Καλαμάτας την με τις υπ' αρ. πρωτ. Εκθέσεις Επίδοσης, από όπου μας απέστειλαν, ακολούθως, την τα Αποδεικτικά Δημοσίευσης των προσβαλλόμενων πράξεων.»

Ως εκ τούτου η έκδοση και οι κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων συντελέστηκε πριν την παρέλευση των ως άνω ημερομηνιών παραγραφής και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως **αβάσιμος**.

Καταλογιστικές πράξεις Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α. άρθ.79 Ν. 4472/2017 - Παραγραφή

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66, παρ. 5 του Κ.Φ.Δ., το οποίο, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1142/2016, ισχύει για παραβάσεις φοροδιαφυγής που διαπιστώνονται από 17/10/2015 και εφεξής, αλλά και σύμφωνα με το άρθρο 19, παρ. 4 του Ν. 2523/1997 που ίσχυε έως και 16/10/2015, στα εγκλήματα φοροδιαφυγής περιλαμβάνεται και η αποδοχή/λήψη εικονικού τιμολογίου ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66, παρ. 27 (α') του Ν. 4646/2019, «...Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού,

εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις **φοροδιαφυγής**, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή από την προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας εκδόθηκε πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 79 ν. 4472/2017), μόνο για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, καθώς όπως αναφέρεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011 το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλου ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή επιπλέον με βάση τα ανωτέρω, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για καταλογισμό παραγράφεται στις 31/12/2023.

Επειδή εν προκειμένω, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων στις

Επειδή στην κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έλαβε γνώση των προσβαλλόμενων πράξεων στιςΕπιπλέον, στην από έκθεση απόψεων, επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ αναφορικά με την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων αναφέρονται τα κάτωθι:

« - Αρχικά, αποστείλαμε με συστημένη αλληλογραφία το φάκελο με τις Πράξεις και τις Εκθέσεις στην έδρα της ελεγχόμενης, με αρ.Πρωτ..... (RE..... GR), ο οποίος μετά την πάροδο ορισμένων ημερών, επεστράφη στην Υπηρεσία μας με την ένδειξη «Άγνωστος».
- Στη συνέχεια οι Πράξεις και οι Εκθέσεις επιδόθηκαν από την Υπηρεσία μας στο Δήμο Καλαμάτας την με τις υπ' αρ. πρωτ. Εκθέσεις Επίδοσης, από όπου μας απέστειλαν, ακολούθως, την τα Αποδεικτικά Δημοσίευσης των προσβαλλόμενων πράξεων.»

Ως εκ τούτου η έκδοση και οι κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων συντελέστηκε πριν την παρέλευση των ως άνω ημερομηνιών παραγραφής και ο **ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Ως προς τον 4^ο Ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων» του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι:

«...

2.Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7.

....

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,

.....

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

.....

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ της παραγράφου αυτής.

...

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

.....

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

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 «Ακαθάριστο εισόδημα» του ν.2238/1994 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.

.....

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 το άρθρο 32 «Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος» του 2238/1994 όπως είχε κωδικοποιηθεί με το Ν. 3296/2004 και ίσχυε μέχρι και την διαχειριστική χρήση 2012 ορίζεται ότι:

« 1. Το καθαρό εισοδημάτων 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 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.

...

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

...

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 ο εξωλογιστικός προσδιορισμός αφενός των ακαθάριστων εσόδων και αφετέρου του καθαρού εισοδήματος με βάση συγκεκριμένους συντελεστές ήταν μία επιτρεπτή μέθοδος με βάση τον τότε ισχύοντα ΚΦΕ (Ν.2238/1994), όταν διαπιστώνονταν συγκεκριμένες παραβάσεις και για χρήσεις μέχρι και 31.12.2012.

Επειδή στην από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ αναφέρεται ότι έπειτα από έλεγχο που έγινε με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία ο έλεγχος έκρινε για τις διαχειριστικές περιόδους 2011 και 2012 τα βιβλία ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3,4,6 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά, όπως ορίζεται από τις διατάξεις άρθρα 32,34,41 και 50 του ν.2238/1994 κ.λπ). Επιπλέον, στην από οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναφέρεται ότι σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις γίνεται σαφές ότι τα βιβλία του προσφεύγοντος για τις χρήσεις 01/01/2011 - 31/12/2011 και 01/01/2012 - 31/12/2012 χαρακτηρίζονται ως ανακριβή, καθώς στην χρήση 2011 έλαβε εικονικά στοιχεία ύψους 353.000,00€ > 880,00€ και στη χρήση 2012 έλαβε εικονικά στοιχεία ύψους 215.200,00€ > 880,00€.

Επειδή εν συνεχεία ο έλεγχος λόγω του ότι έκρινε τα βιβλία ανακριβή προσδιόρισε τα αποτελέσματα λογιστικά και εξωλογιστικά. Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 - 31/12/2011 με τον λογιστικό προσδιορισμό, ήτοι προσθέτοντας στη ζημία δήλωσης την αξία των κρινόμενων ως εικονικών στοιχείων, προσδιόρισε α) τα κέρδη στο ποσό των 347.505,94€ και β) το συντελεστή καθαρού κέρδους στο 26,64%. Αντίστοιχα, για την ανωτέρω διαχειριστική περίοδο προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά α) τα κέρδη στο ποσό των 313.102,08€ και β) ο συντελεστής καθαρού κέρδους στο 24%. Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 - 31/12/2012 με τον λογιστικό προσδιορισμό, ήτοι προσθέτοντας στα κέρδη δήλωσης την αξία των κρινόμενων ως εικονικών στοιχείων, προσδιόρισε α) τα κέρδη στο ποσό των 229.934,63€ και β) το συντελεστή καθαρού κέρδους στο 47,40%. Αντίστοιχα, για την ανωτέρω διαχειριστική περίοδο προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά α) τα κέρδη στο ποσό των 116.409,60€ και β) ο συντελεστής καθαρού κέρδους στο 24%. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε τα τελικά καθαρά κέρδη με τον λογιστικό προσδιορισμό καθώς αυτά υπερβαίνουν τα προσδιορισθέντα με τον εξωλογιστικό προσδιορισμό και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 5° Ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, αφενός έχει συνταχθεί ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου για τη φορολογία Φ.Π.Α. και αφετέρου, ο καταλογισμός δε σχετίζεται με τις φορολογητέες εκροές (οι οποίες ισούνται με τις δηλωθείσες) αλλά με τις φορολογητέες εισροές, όπου δεν αναγνωρίζεται η έκπτωση των ποσών που αφορούν στα επίμαχα εικονικά τιμολόγια.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος αλυσιτελώς προβάλλεται.

Επειδή αναφορικά με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. λόγω μη προσκόμισης βιβλίων δεν προβάλλεται συγκεκριμένος ισχυρισμός από τον προσφεύγοντα.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος
1	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	1/1 - 31/12/2011

2	.....	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	1/1 - 31/12/2012
3	.....	Φ.Π.Α.	1/1 - 31/12/2012
4	.....	Πρόστιμο άρθρου 79 του ν.4472/2017	1/1 - 31/12/2012
5	.....	Πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ	2011
6	.....	Πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ	2012
7	.....	Πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ	2021

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

1) Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) Οικονομικού Έτους 2012

Διαφορά φόρου	143.475,93€
Πρόσθετος φόρος/ Πρόστιμο ανακρίβειας/ μη υποβολής	172.171,12€
Εισφορά αλληλεγγύης	12.957,19€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	328.604,24€

2) Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) Οικονομικού Έτους 2013

Διαφορά φόρου	89.166,74€
Πρόσθετος φόρος/ Πρόστιμο ανακρίβειας/ μη υποβολής	107.000,79€
Εισφορά αλληλεγγύης	8.509,18€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	204.676,71€

3) Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης) Φορ. Περιόδου 1/1 - 31/12/2012

Διαφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	14.398,65
Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	8.600,96€
Πρόσθετοι φόροι	10.321,15€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	18.922,11€

4) Πρόστιμο άρθρου 79 του ν.4472/2017 (Αρ. Πράξης) διαχειριστικής περιόδου 01/01/ - 31/12/2012: 24.747,00€ (49.496,00€ X 50%).

5) Πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ (Αρ. Πράξης) φορολογικού έτους 2011: 2.500,00€

6) Πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ (Αρ. Πράξης) φορολογικού έτους 2012: 2.500,00€

7) Πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ (Αρ. Πράξης) φορολογικού έτους 2012: 500,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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.