



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 07 / 04 / 2015

Αριθμός Απόφασης 1371

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
Fax : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της υπ' αριθμ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθμ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-13 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την από **08/01/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία, με αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση παιδικών κατασκηνώσεων, που εδρεύει στο και με **ΑΦΜ**, κατά της υπ' αριθμ./2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φορολογίας Εισοδήματος της προϊσταμένης της ΔΟΥ Καβάλας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004 – 31/12/2004 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αριθμ./2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φορολογίας Εισοδήματος της προϊσταμένης της ΔΟΥ Καβάλας, διαχειριστικής περιόδου 01/01–31/12/2004, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 13/11/2014 οικεία έκθεση επανελέγχου φορολογίας Εισοδήματος με βάση συμπληρωματικά στοιχεία.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 06/04/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από **08/01/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης με την επωνυμία, με **ΑΦΜ**, με αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση παιδικών κατασκηνώσεων, που εδρεύει στο, **η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ.**/2014** Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστικής περιόδου **01.01.2004 - 31.12.2004**) της προϊστάμενης της ΔΟΥ Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φόρος Εισοδήματος ποσού **2.785,89 €**, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας **3.343,07 €**, ήτοι συνολικά ποσού **6.128,96 €**, το οποίο βεβαιώθηκε στις **03/02/2015** [Α.Τ.Β.:, Α.Χ.Κ**/2014**].

Η διαφορά φόρου προέκυψε ύστερα από τη διενέργεια επανελέγχου στη φορολογία εισοδήματος, από τον υπάλληλο της ΔΟΥ Καβάλας, ο οποίος συνέταξε την από **13/11/2014** έκθεση επανελέγχου φορολογίας Εισοδήματος με βάση συμπληρωματικά στοιχεία.

Από το πόρισμα της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου, προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα **ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε** στα βιβλία της, από την επιχείρηση με **ΑΦΜ**:, με αντικείμενο εργασιών την εμπορία ειδών καθαρισμού και έδρα, **έξι (6)** φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας **52.625,00 €**, πλέον ΦΠΑ **9.472,50 €**, τα οποία είναι **εικονικά**, καθόσον αφορούν **ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 § 2 του Π.Δ 186/1992 και του άρθρου 19 § 4 του Ν. 2523/1997, τα οποία είναι τα ακόλουθα:

α/α	Φορολογικό Στοιχείο		Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α	Συνολική Αξία
	Είδος	α/α - ημερομηνία			
1	Τ.Π	 - /2004	8.940,00	1.609,20	10.549,20
2	Τ.Π	 - /2004	7.345,00	1.322,10	8.667,10
3	Τ.Π	 - /2004	8.000,00	1.440,00	9.440,00
4	ΤΠΥ	 - /2004	8.400,00	1.512,00	9.912,00
5	Τ.Π	 - /2004	10.140,00	1.825,20	11.965,20
6	ΤΠΥ	 - /2004	9.800,00	1.764,00	11.564,00
Σύνολο			52.625,00	9.472,50	62.097,50

Τα φορολογικά αυτά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά, διότι μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε στον εκδότη αυτών, διαπιστώθηκε ότι:

- Δεν διέθετε αγορές εμπορευμάτων και αγορές αναλωσίμων υλικών, προκειμένου αυτά είτε να πωληθούν στην συνέχεια είτε να χρησιμοποιηθούν για την παροχή υπηρεσίας (καθαρισμοί κλπ),
- Δεν είχε τη δυνατότητα να αποθηκεύει και να διακινεί από τις εγκαταστάσεις του, τις ποσότητες που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία,
- Στα Τ.Π.Υ η περιγραφή των υπηρεσιών είναι συνοπτική, αόριστη και ασαφής, καθόσον δεν αναφέρονται οι συγκεκριμένες εργασίες για τις οποίες καταβάλλεται η αμοιβή, το ποσό της αμοιβής για κάθε εργασία και δεν γίνεται παραπομπή σε ιδιωτικό συμφωνητικό, από το οποίο να προβλέπεται η καταβολή και ο τρόπος υπολογισμού της συγκεκριμένης αμοιβής,
- Δεν προκύπτει ότι είχε στην κατοχή του ή μίσθωνε από τρίτους, τα απαραίτητα εργαλεία και εξαρτήματα για την παροχή των υπηρεσιών που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία,
- Δεν ήταν δυνατόν οι εργασίες που περιγράφονται στα φορολογικά στοιχεία να έγιναν μόνο από τον ίδιο, καθόσον δεν απασχολούσε προσωπικό,
- Όλα τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν κατά τους τελευταίους μήνες της χρήσης και εξοφλήθηκαν με μετρητά,

Επιπλέον, μετά από έλεγχο που έγινε στην προσφεύγουσα, ως λήπτρια των εν λόγω φορολογικών στοιχείων, διαπιστώθηκε η καταχώρηση αυτών στα βιβλία της.

Πέραν των ανωτέρω στην προσφεύγουσα είχε διενεργηθεί τακτικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος σύμφωνα με την ΑΥΟ ΠΟΛ. 1037/2005 από το ΠΕΚ Θεσσαλονίκης, ως η από **16/06/2009** έκθεση τακτικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Από το πόρισμα της εν λόγω έκθεσης προκύπτει ότι τα βιβλία και τα στοιχεία της χρήσης **είχαν κριθεί ανακριβή**, δεδομένου ότι υφίστατο η υπ' αριθμ.**/2009** Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της δύο τιμολόγια πώλησης συνολικής καθαρής αξίας **26.041,98 €** (ήτοι τα τιμολόγια πώλησης με αριθμ.**/2004** καθαρής αξίας 12.333,90 € και με α-

ριθμ...../2004 καθαρής αξίας 13.708,08 €) από την επιχείρηση του, τα οποία ήταν **εικονικά** τουλάχιστον ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού ήταν να προσδιοριστούν ακαθάριστα έσοδα ποσού **1.178.836,24 €** και καθαρά κέρδη ποσού **533.139,87 €**.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψιν του:

- Το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης που είναι η εκμετάλλευση παιδικών κατασκηνώσεων,
- Τον Σ.Κ.Κ που προβλέπεται από τους πίνακες του Υπουργείου Οικονομικών:

κωδικός	Επάγγελμα	Σ.Κ.Κ
8051	Εκμεταλλευτής παιδικών κατασκηνώσεων	25%

- Τις διαπιστωθείσες παραβάσεις της λήψης των εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας **52.625,00 €**, από την επιχείρηση με ΑΦΜ:, καθώς της λήψης εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας **26.041,98 €**, από την επιχείρηση
- Τις διατάξεις του άρθρου 30 §§ 4, 6, 7 και 8 του Π.Δ 186/1992, Έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία της χρήσης ως **ανακριβή** και **προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994, προσαυξάνοντας τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα κατά **8%**, ήτοι κατά **89.069,88 €** [$1.113.373,51 \times 8\%$] και επομένως τα ακαθάριστα έσοδα του ελέγχου ανήλθαν στο ποσό των **1.202.443,39 €** [$1.113.373,51 + 89.069,88$].

Στη συνέχεια τα καθαρά κέρδη του εξωλογιστικού προσδιορισμού, προέκυψαν από το γινόμενο των προσδιορισθέντων από τον έλεγχο ακαθαρίστων εσόδων ποσού **1.202.443,39 €**, με τον Σ.Κ.Κ βάσει πινάκων, προσαυξημένο κατά **80%** (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την κρινόμενη χρήση) ήτοι με τον Σ.Κ.Κ **45%** [$25\% + (25\% \times 80\%)$] και προέκυψαν τα εξωλογιστικά καθαρά κέρδη του ελέγχου ποσού **541.099,53 €** [$1.202.443,39 \times 45\%$], τα οποία ήταν και τα τελικά καθαρά κέρδη ελέγχου, δεδομένου ότι ο Σ.Κ.Κ με βάση τον λογιστικό προσδιορισμό ανήλθε σε **11,07%** [Λογιστικά καθαρά κέρδη/(ακαθάριστα έσοδα βιβλίων + αποκρυβέντα έσοδα)] x 100

Τέλος στη διαφορά εισοδήματος που προέκυψε μεταξύ επανελέγχου και προηγούμενου ελέγχου ποσού 7.959,66 € [ήτοι: $541.099,53 € - 533.139,87 €$], εφαρμόστηκε ο συντελεστής φόρου **35%** και μετά την αφαίρεση των παρακρατούμενων φόρων, προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο φόρου εισοδήματος **2.785,89 €**, στο οποίο επιβλήθηκαν οι ανάλογες προσαυξήσεις του άρθρου 1 § 1 του Ν.2523/97 περί ανακρίβειας όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση, ήτοι προσαύξηση **2%** ανά μήνα καθυστέρησης και μέχρι **120%**.

Με το από **17/03/2015** και αριθμό πρωτ. **ΔΕΔΕΙ2015ΕΜΠ** έγγραφό της η προσφεύγουσα προσκόμισε στην Υπηρεσία μας αντίγραφα εμπρόσθιας και οπίσθιας όψης επιταγών που της χορηγήθηκαν μετά από αίτησή της από την Τράπεζα Πειραιώς, με τις οποίες φέρονται να πληρώθηκαν τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε ο Συγκεκριμένα προσκόμισε:

✓ Αναλυτικά καθολικά χρήσεων 2003, 2004, 2005 και 2006 του προμηθευτή

✓ Το από 16/03/2015 έγγραφο της τράπεζας Πειραιώς, το οποίο περιλαμβάνει αντίγραφα είκοσι επτά επιταγών (27) επιταγών, εκ των οποίων επτά (7) μόνο την εμπρόσθια όψη τους.

Επειδή τα εν λόγω στοιχεία χαρακτηρίστηκαν από την Υπηρεσία μας **ως νέα στοιχεία**, καθόσον δεν είχαν ληφθεί υπόψιν του ελέγχου, προκειμένου αυτός να εκδώσει το πόρισμά του, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, με την υπ' αριθμ. /**2015 Απόφαση** ο προϊστάμενος της Υπηρεσίας μας, **ανέπεμψε την υπόθεση στην ΔΟΥ Καβάλας**, με το με αριθ. πρωτ. /**15** διαβιβαστικό, προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, ως προς τα προαναφερθέντα νέα στοιχεία, να μας αποστείλει το σχετικό πόρισμά της.

Η ΔΟΥ Καβάλας, μας απέστειλε το **σχετικό πόρισμά της** με το αριθ. πρωτ. /**2015** διαβιβαστικό έγγραφό της (αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ /2015), σύμφωνα με το οποίο **διαφοροποιούνται τα αρχικά πορίσματα του ελέγχου** και συγκεκριμένα:

α) Τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν **εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 § 5 περ. β' του Ν. 2523/1997

β) Τα βιβλία και τα στοιχεία της χρήσης, υπό το βάρος των νέων στοιχείων κρίθηκαν **ανεπαρκή και ανακριβή**, δεδομένου ότι τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως του κρίθηκαν **εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη**, πλην όμως παρέμεινε η εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή για τα τιμολόγια του

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της υπ' αριθμ. /2014 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φορολογίας εισοδήματος, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- i. Ότι τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, είχαν όλα τα εξωτερικά γνωρίσματα κανονικών τιμολογίων, ο εκδότης αυτών είναι πραγματικό και υφιστάμενο πρόσωπο, έχει κάνει έναρξη στη ΔΟΥ, και επομένως κατά το χρόνο διενέργειας των συναλλαγών, τελούσε σε **καλή πίστη**, γεγονός που αποδεικνύεται από την εξόφληση του τιμήματος των φορολογικών στοιχείων μέσω του τραπεζικού συστήματος
- ii. Ότι ο έλεγχος **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των φορολογικών στοιχείων, καθόσον στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι όλες οι συναλλαγές της με τον εξοφλήθηκαν με μετρητά, ότι το μεγαλύτερο μέρος των στοιχείων εκδόθηκε κατά τους τελευταίους μήνες της χρήσης και ότι στα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών η αιτιολογία είναι συνοπτική και αόριστη, ενώ στην πραγματικότητα είχαν εκδοθεί μεταχρονολογημένες επιταγές, τα φορολογικά στοιχεία είχαν εκδοθεί τους καλοκαιρινούς μήνες και η περιγραφή σε αυτά είναι αναλυτική και απολύτως συγκεκριμένη. Επιπλέον, ότι στην έκθεση ελέγχου δεν αναφέρεται αν τα είδη που αφορούν τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία ήταν απαραίτητα για τη λειτουργία της επιχείρησης και αν αγοράστηκαν από οποιοδήποτε άλλο προμηθευτή.
- iii. Ότι η διαπίστωση της φορολογικής Αρχής ότι **ο πωλητής δεν είχε αγορές** που να δικαιολογούν τις πωλήσεις του, **δεν αρκεί για να στοιχειοθετήσει παράβαση εικονικότητας** και στον λήπτη των φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **19 § 4 του Ν. 2523/1997** [ΦΕΚ 179 Α'/11-09-97] 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 τις διατάξεις του άρθρου **30 § 3** περ. **γ'** του **Π.Δ 186/92** [ΦΕΚ Α' 84/26-05-1992], ορίζεται ότι: «*τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ... 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, εφαρμοζόμενων 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*»,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **32 §§ 1 και 2 του Ν. 2238/1994** [ΦΕΚ Α' 151/16-09-94], ορίζεται μεταξύ άλλων 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, ... 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, με τις διατάξεις του άρθρου 1 § 1 του Ν. 2523/1997 [ΦΕΚ Α' 179/11-09-1997] ορίζεται ότι: «Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης, β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης, γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης», και με τις διατάξεις του άρθρου 2 § 4 του ίδιου νόμου ότι: «Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται»,

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, ν' 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 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 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, ν' 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 πραγματοποιήσεώς 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 συναλ-

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

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, η προσφεύγουσα **προκειμένου να αποδείξει την καλή της πίστη** επικαλείται το γεγονός ότι η εξόφληση του τιμήματος των φορολογικών στοιχείων έγινε μέσω του τραπεζικού συστήματος, πλην όμως ο λόγος αυτός **απορρίπτεται** ως αβάσιμος, καθόσον η φορολογική Αρχή απέδειξε ότι ο εκδότης των φορολογικών στοιχείων είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά **συναλλακτικώς ανύπαρκτο**, γεγονός που αποδεικνύει την εικονικότητα των εν λόγω φορολογικών στοιχείων ΣτΕ 506/2012, ΣτΕ 116/2013, ΣτΕ 1184/2010, ΣτΕ 1126/2010.

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, με την υπ' αριθμ. /20-03-2015 **Απόφαση** ο προϊστάμενος της Υπηρεσίας μας, **ανέπεμψε την υπόθεση στην ΔΟΥ Καβάλας**, με το με αριθ. πρωτ. **ΕΞ2015 ΕΜΠ/20-03-2015** διαβιβαστικό, προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, ως προς τα προαναφερθέντα νέα στοιχεία, να μας αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Σύμφωνα με το από **27/03/2015** σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων που μας απέστειλε η ΔΟΥ Καβάλας με το αριθ. πρωτ. /2015 διαβιβαστικό έγγραφό της **διαφοροποιούνται τα αρχικά πορίσματα του ελέγχου** και συγκεκριμένα:

α) Τα εκδοθέντα από τον φορολογικά στοιχεία είναι **εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 § 5 περ. β' του Ν. 2523/1997 και

β) Τα βιβλία και τα στοιχεία της χρήσης, είναι **ανεπαρκή και ανακριβή**, δεδομένης της εικονικότητας των εν λόγω φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη καθώς και των τιμολογίων του και προσδιορίστηκαν νέα ακαθάριστα έσοδα ποσού **1.202.443,39 €** και καθαρά κέρδη ποσού **541.099,53 €**,

Επειδή με βάση το με αριθ. πρωτ. /2015 έγγραφο της ΔΟΥ Καβάλας και το συνημμένο σε αυτό σημείωμα διαπιστώσεων με ημερομηνία 27/03/2015, προκύπτει ότι τα φορολογικά στοιχεία είναι **εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη**, και για το λόγο αυτό τα βιβλία **ανεπαρκή**, πλην όμως **πέραν αυτών είχε ήδη διαπιστωθεί** από τον αρχικό τακτικό έλεγχο **άλλη παράβαση λήψης και καταχώρησης εικονικών φορολογικών στοιχείων, η οποία καθιστούσε τα βιβλία ανακριβή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 4 του Π.Δ. 186/1992, η Υπηρεσία μας **αποδέχεται το πόρισμα του ελέγχου** που προέκυψε μετά την αναπομπή της υπόθεσης και περιλαμβάνεται στο από 27/03/15 σημείωμα διαπιστώσεων της ΔΟΥ Καβάλας (ήτοι τα βιβλία είναι ανεπαρκή και ανακριβή), αλλά **λαμβάνει ως ακαθάριστα έσοδα αυτά που προσδιορίστηκαν από τον αρχικό (τακτικό) έλεγχο**, δεδομένου ότι αυτός είχε ήδη κρίνει τα βιβλία και τα στοιχεία ως **ανακριβή** υπό το βάρος της εικονικότητας των τιμολογίων του και πέραν αυτών δεν διαπιστώθηκαν άλλες παραβάσεις που να καθιστούν τα βιβλία ως ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 4 του Π.Δ. 186/1992.

Επειδή, ο Σ.Κ.Κ βάσει πινάκων (κωδ: 8051) ανέρχεται σε 25%, τα κέρδη του εξωλογιστικού προσδιορισμού ανέρχονται στο ποσό των **533.139,87 €** [ήτοι $1.113.373,51 \times 25\%$], τα καθαρά κέρδη με βάση το λογιστικό προσδιορισμό ανήλθαν στο ποσό των **123.280,58 €** [ήτοι κέρδη χρήσης: 12.051,42€ + λογιστικές διαφορές τακτικού ελέγχου: 58.604,16€ + λογιστικές διαφορές επανελέγχου: 52.625€], τα οποία είναι μικρότερα από τα προσδιορισθέντα ο Σ.Κ.Κ με βάση τον λογιστικό προσδιορισμό ανέρχεται σε **11,07%** [ήτοι $(123.280,58 / 1.077.600,67) \times 100$], για την ανεπάρκεια των βιβλίων λαμβάνεται ο εξωλογιστικώς προσδιορισθείς, καθόσον είναι μεγαλύτερος του Σ.Κ.Κ με βάση το λογιστικό προσδιορισμό.

Επειδή τα κέρδη που προσδιορίστηκαν από τον (αρχικό) τακτικό έλεγχο, ο οποίος είχε κρίνει τα βιβλία και τα στοιχεία **ανακριβή**, ανέρχονται στο ποσό των **533.139,87 €** και είναι μεγαλύτερα από τα λογιστικώς προσδιορισθέντα ποσού **123.280,58 €**, ως κέρδη του επανελέγχου **λαμβάνονται τα προσδιορισθέντα από τον τακτικό (αρχικό) έλεγχο**, δεδομένου ότι μετά το από 27/03/2015 Σημείωμα Διαπιστώσεων Επανελέγχου της ΔΟΥ Καβάλας, τα φορολογικά στοιχεία του είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, παράβαση η οποία επισύρει ανεπάρκεια βιβλίων, ήτοι προσδιορίζονται στο ποσό των **533.139,87 €**.

Επειδή, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της παρούσας, δεδομένου ότι μετά την αναπομπή της υπόθεσης στην αρμόδια ΔΟΥ και την απάντηση αυτής, τα φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίστηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη,

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 08/01/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία, με ΑΦΜ, με αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση παιδικών κατασκηνώσεων, που εδρεύει στο και την τροποποίηση της υπ' αριθμ. /2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2004 – 31/12/2004, κατά το μέρος που αφορά το κύρος των βιβλίων, υπό το βάρος του από 27/03/2015 Σημειώματος Διαπιστώσεων της ΔΟΥ Καβάλας, το οποίο μας απέστειλε με το υπ' αριθμ. /30-03-2015 έγγραφό της, δεδομένου του χαρακτηρισμού των βιβλίων από τον τακτικό (αρχικό) έλεγχο.

Μετά τα παραπάνω, τα ακαθάριστα έσοδα, τα καθαρά κέρδη και ο φόρος εισοδήματος, με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως ακολούθως:

Διαχ/κή Περίοδος 1/1-31/12/2004	Τακτικού Ε-λέγχου (αρχικού)	Επανελέγχου	Σημ. Διαπιστώσεων Επανελέγχου μετά την αναπομπή	Παρούσας
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	1.113.373,51	1.202.443,39	1.202.443,39	1.113.373,51
Ποσό φορολογητέου εισοδήματος (κέρδη)	533.139,87	541.099,53	541.099,53	533.139,87
Φόρος που αναλογεί με συντ/τη 35%	186.598,95	189.384,83		186.598,95
Μείον: Φόρος που προκαταβλήθηκε	4.218,00	4.218,00		4.218,00
Χρεωστικό Υπόλοιπο	182.380,95	185.166,83		182.380,95
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%		3.343,06		0,00
Σύνολο για Καταβολή	182.380,95	188.509,89		182.380,95

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

Κύριος Φόρος	ποσού	Ø €
Πρόσθετος φόρος	ποσού	Ø €
Σ ύ ν ο λ ο	ποσού	Ø €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο προϊστάμενος
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
α/α**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).