



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604562

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 29-12-2017

Αριθμός Απόφασης: 6636

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017) Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 31-07-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ., κατά:

1) Της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 1999 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/1998).

2) Της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2000 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/1999).

3) Της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2001 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2000), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ν. Ιωνίας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ν. Ιωνίας των οποίων ζητείται η ακύρωση, μετά των από οικείων εκθέσεων ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 Επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 31-07-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... του, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ν. Ιωνίας, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 1.153.203 δρχ πλέον 1.383.843,60 δρχ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 2.537.047 δρχ ή 7.445,48€ για το οικον. έτος 1999 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/1998),

2) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ν. Ιωνίας, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 5.665.505 δρχ πλέον 6.798.606 δρχ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 12.464.111 δρχ ή 36.578,46€ για το οικον. έτος 2000 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/1999),

3) Με την υπ' αριθ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ν. Ιωνίας, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος (κύριος) ποσού 14.481.217 δρχ πλέον 17.377.460 δρχ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 31.858.677 δρχ ή 93.495,75€ για το οικον. έτος 2001 (διαχ/κή περίοδος 1/1-31/12/2000).

1.ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑΤΟΝ Κ.Β.Σ.

Μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα, διαβιβάσθηκε στην Δ.Ο.Υ. Ν. Ηρακλείου η από 27/3/2003 έκθεση ελέγχου - επεξεργασίας του ΣΔΟΕ Αττικής, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκε ότι ο «..... ΤΟΥ» είχε λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης εικονικά στοιχεία με εκδότες «..... του με ΑΦΜ» και «....., με ΑΦΜ, στις διαχ/κές περιόδους 1996, 1997, 1998, 1999 & 2000. Από την επεξεργασία των παραπάνω στοιχείων διαπιστώθηκε ότι αυτά ήταν εικονικά, καθώς εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους.

Εν συνεχεία, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Ν. Ηρακλείου, εκδόθηκαν οι υπ' αρ.:

- α)/2003 απόφαση επιβολής προστίμου, ποσού 54.561,99 ευρώ για την χρήση 1996,
- β)/2003 απόφαση επιβολής προστίμου, ποσού 104.702,86 ευρώ για την χρήση 1997,
- γ)/2003 απόφαση επιβολής προστίμου, ποσού 151.178,28 ευρώ για την χρήση 1998,
- δ)/2003 απόφαση επιβολής προστίμου, ποσού 208.273,52 ευρώ για την χρήση 1999
- ε)/2003 απόφαση επιβολής προστίμου, ποσού 188.683,20 ευρώ για την χρήση 2000.

Με τις υπ' αρ. αριθμ./2008,/2008,/2008,/2008 και/2008 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (τμήμα 4° τριμ.) ακύρωθηκαν αντίστοιχα οι ανωτέρω αποφάσεις επιβολής προστίμου. Κατά των αποφάσεων αυτών, το Ελληνικό

Δημόσιο εκπροσωπούμενο από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ Ν Ηρακλείου Αττικής άσκησε έφεση ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Με τις υπ' αριθμ./2010,/2010,/2010,/2010 και/2010 αποφάσεις του 3^{ου} Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Αθηνών απερρίφθησαν οι ανωτέρω εφέσεις, με το σκεπτικό ότι οι αποφάσεις επιβολής προστίμου ήταν νομικά πλημμελείς λόγω μη κλήσης σε ακρόαση κατ' άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος.

Από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ Ν Ηρακλείου Αττικής εκδόθηκε η υπ' αριθμ/2011 εντολή ελέγχου για επανάληψη διαδικασίας όπως υπέδειξε και το Ειδικό Νομικό Γραφείο Φορολογίας του Υπ. Οικονομικών.

Εν συνεχεία φάκελος με τις ανωτέρω αποφάσεις εστάλη από την Δ.Ο.Υ. Ν. Ηρακλείου Αττικής στη Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, στις 12-3-2012, με το υπ' αριθ. πρωτ./2012 έγγραφο της σύμφωνα με την Δ6Α 1133106ΕΞ 2011 Α.Υ.Ο. λόγω κατάργησης του τμήματος ελέγχου της Δ.Ο.Υ Ν. Ηρακλείου και μεταφοράς αυτού στην Δ.Ο.Υ υποδοχής.

Με την υπ' αριθ./2012 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ν. Ιωνίας για την επανάληψη διαδικασίας συντάχθηκε η από 4/4/2012 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. και εκδόθηκαν οι κάτωθι Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου:

- η με αριθμ./2012 Α.Ε.Π. ΚΒΣ, ποσού 151.178,28 ευρώ για την χρήση 1998,
- η με αριθμ./2012 Α.Ε.Π. ΚΒΣ, ποσού 208.273,52 ευρώ για την χρήση 1999,
- η με αριθμ./2012 Α.Ε.Π. ΚΒΣ, ποσού 188.683,20 ευρώ για την χρήση 2000.

Επί των ανωτέρω αποφάσεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. προσέφυγε ο ελεγχόμενος στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών αλλά η υπόθεση του δεν έχει εκδικαστεί μέχρι σήμερα, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου.

2.ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Κατόπιν της υπ' αρ./2005 εντολής επανελέγχου για τις χρήσεις 1996, 1997 & 1998 και τακτικού ελέγχου για τις χρήσεις 1999, 2000 & 2001, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ηρακλείου, εκδόθηκαν τα υπ' αριθ./2005 (για τη χρήση 1998),/2005 (για τη χρήση 1999),/2005 (για τη χρήση 2000) και/2005 (για τη χρήση 2001) φύλλα ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος. (Οι χρήσεις μέχρι και το 1998 είχαν περαιωθεί βάσει της ΠΟΛ 1155/2002 και οι χρήσεις 1999 και μετέπειτα ήταν ανέλεγκτες).

Τα βιβλία και τα στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα είχαν κριθεί ανακριβή λόγω: α) λήψης εικονικών στοιχείων και β) μη προσκόμισης αυτών στον έλεγχο μετά από πρόσκληση.

Επί των προσφυγών που ασκήθηκαν από τον προσφεύγοντα εκδόθηκαν οι υπ' αριθ./2016,/2016,/2016 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 14^ο Τριμελές), με τις οποίες ακυρώθηκαν τα ανωτέρω φύλλα ελέγχου φόρου εισοδήματος Φ. Π., για τις χρήσεις 1998, 1999, 2000 (οικ. έτη 1999, 2000, 2001) αντίστοιχα, καθώς κρίθηκε ότι: α) δεν ήταν αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεως ούτε ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, β) μη νόμιμα ο έλεγχος είχε κρίνει τα βιβλία και τα στοιχεία της ελεγχόμενης ως ανακριβή και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων και γ) η έκθεση επίδοσης της πρόσκλησης προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων στον προσφεύγοντα δεν ανέγραφε την ώρα επίδοσης, γεγονός που την καθιστούσε άκυρη.

Κατόπιν των ανωτέρω δικαστικών αποφάσεων ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ Ν. Ιωνίας εξέδωσε και την με αριθμ./2016 εντολή μερικού ελέγχου (επανάληψης διαδικασίας βάσει δικαστικών αποφάσεων), για τις χρήσεις 1998, 1999 & 2000.

Κατόπιν επίσης της υπ' αρ./2016 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, με την οποία ακυρώθηκε το υπ' αρ./2005 (για τη χρήση 2001) φύλλο ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ Ν. Ιωνίας εξέδωσε και την με αριθμ./2017 εντολή μερικού ελέγχου (επανάληψης διαδικασίας βάσει δικαστικών αποφάσεων), για τη χρήση 2001.

Κατόπιν της υπ' αριθ./2016 εντολής μερικού ελέγχου (επανάληψης διαδικασίας βάσει δικαστικών αποφάσεων) του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ Ν. Ιωνίας (ως αρμόδια πλέον Δ.Ο.Υ υποδοχής), ο έλεγχος θυροκόλλησε, παρουσία μάρτυρα, λόγω απουσίας του , την με αριθ./2017 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, στη διεύθυνση κατοικίας του στην οδό στο , στις 16/2/2017 και ώρα 13:15 μ.μ.

Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος, προσκόμισε το βιβλίο εσόδων - εξόδων και τα στοιχεία της ατομικής επιχείρησής του, για τις διαχ/κές περιόδους 1/1-31/12/1996, 1/1-31/12/1997, 1/1-31/12/1998, 1/1-31/12/1999, 1/1-31/12/2000 και 1/1-**19/3/2001 (διακοπή εργασιών)** τα οποία παρελήφθησαν από τον έλεγχο με την αριθμ. απόδειξη παραλαβής βιβλίων και στοιχείων στις 21/2/2017 και ώρα 11:45 π.μ.

Επίσης, είχε ήδη επιδοθεί στον προσφεύγοντα, στις 11-3-2011, η υπ' αριθ./2011 κλήση σε ακρόαση του άρθρου 6 του Ν 2690/99, στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. Ν. Ηρακλείου με την οποία κλήθηκε όπως εντός 10 ημερών υποβάλει τις απόψεις του σχετικά με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις.

Συνεπώς οι τυπικές πλημμέλειες, που επικαλούνται οι αποφάσεις του Διοικ. Πρωτ. Αθηνών έχουν ήδη θεραπευθεί.

Ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα κάτωθι τιμολόγια:

Στην χρήση 1998

A/A	Αριθμ.& ημερομηνία	Εκδότης	ΑΦΜ	Καθαρό ποσό(δρχ)	ΦΠΑ (δρχ)	ΣΥΝΟΛΟ (δρχ)
1.				12.190.000	2.194.200	14.384.200
2.				3.354.000	603.720	3.957.720
3.				7.171.000	1.290.780	8.461.780
4.				3.042.000	547.560	3.589.560
	ΣΥΝΟΛΟ			25.757.000	4.636.260	30.393.260

Στην χρήση 1999

A/A	Αριθμ. & ημερομηνία	Εκδότης	ΑΦΜ	Καθαρό ποσό(δρχ)	ΦΠΑ (δρχ)	ΣΥΝΟΛΟ (δρχ)
1.				7.192.800	1.294.700	8.487.500
2.				3.999.800	719.964	4.719.764
3.				5.880.000	1.058.400	6.938.400
4.				5.390.000	970.200	6.360.200
5.				5.950.000	1.071.000	7.021.000
6.				3.570.000	642.600	4.212.600
7.				3.502.000	630.360	4.132.360
	ΣΥΝΟΛΟ			35.484.600	6.387.224	41.871.824

Στην χρήση 2000

A/A	Αριθμ.& ημερομηνία	Εκδότης	ΑΦΜ	Καθαρό ποσό (δρχ)	ΦΠΑ (δρχ)	ΣΥΝΟΛΟ (δρχ)
1.				7.977.900	1.436.022	9.413.922
2.				4.350.250	783.045	5.133.295
3.				10.842.000	1.951.560	12.793.560
4.				8.977.000	1.615.860	10.592.860

	ΣΥΝΟΛΟ			32.147.150	5.786.487	37.933.637
--	---------------	--	--	-------------------	------------------	-------------------

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, ισχυριζόμενος τα εξής:

1) Πραγματοποιήθηκαν πράγματι οι υπό κρίση συναλλαγές με την επιχείρηση «.....», η οποία ήταν φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή.

2) Το γεγονός ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν τήρησε τις φορολογικές της υποχρεώσεις δεν σημαίνει ότι ήταν εικονική.

3) Σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 1553/2003, το γεγονός ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν ανευρέθη στην δηλωθείσα έδρα της, δεν σημαίνει ότι έπαυσε τις δραστηριότητές της αλλά ότι μεταφέρθηκε σε άγνωστη διεύθυνση.

4) Η φορολογική αρχή η οποία κατ' αρχήν βαρύνεται με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας ουδέποτε εξέτασε τις υπό κρίση συναλλαγές αλλά αρκέστηκε στον έλεγχο που διεξήχθη από άλλη Υπηρεσία (Σ.Δ.Ο.Ε.).

5) Στις χρήσεις 1998 και 1999, βάσει των κείμενων διατάξεων (άρθ. 33 Κ.Φ.Ε.) φορολογήθηκε με αντικειμενικό τρόπο και κατά συνέπεια δεν υφίστατο λόγος ν' αυξήσει τις δαπάνες του.

6) Επειδή το 90% των συναλλαγών της επιχείρησής του πραγματοποιούνταν με την αντισυμβαλλόμενη και λαμβανομένου υπόψη του τζίρου της δικής του επιχείρησης, οι υπό κρίση συναλλαγές είχαν πραγματοποιηθεί κανονικά.

7) Ουδόλως συντρέχουν οι προϋποθέσεις τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησής του να κριθούν ανακριβή, διότι η Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας ευχερώς προέβη σε λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων για τις ερευνόμενες χρήσεις. Τουλάχιστον για τα οικ. έτη 1999 και 2000 (χρήσεις 1998 και 1999) παρανόμως αυξήθηκε ο ΜΣΚΚ κατά ποσοστό 50%.

8) Η φορολογική αρχή όφειλε να εφαρμόσει την αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης κατά τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων λόγω ανακρίβειας, δηλαδή τις διατάξεις του ήδη ισχύσαντος άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει.

Επειδή με το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/92 Κ.Β.Σ. -Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων, κατά τον χρόνο τέλεσης των παραβάσεων, οριζόταν 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 Δ.Ο.Υ. 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 τα 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.....

7. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας δεν καταχωρεί σ' αυτά ή καταχωρεί ανακριβώς έσοδα και έξοδα, εμφανίζει αθροιστικά λάθη, δεν τηρεί ή δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία, εφόσον οι πράξεις ή οι παραλείψεις αυτές επηρεάζουν σημαντικά τα

οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της χρήσης στην οποία αναφέρονται, ή οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Επειδή με το άρθρο 30 του Ν. 2238/1994 -Ακαθάριστο εισόδημα, οριζόταν 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)

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Επειδή με το άρθρο 32 του Ν. 2238/1994 -Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος, οριζόταν ότι:

1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

α)β)γ), δ)

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικά πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή, καθώς και για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία που προβλέπονται για 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, ο κατά τα ανωτέρω συντελεστής προσαυξάνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

Εξαιρητικά, 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 ογδόντα πέντε τοις εκατό (85%). **(ισχύς από 1/1/2000 με τις διατάξεις της παρ.20 του άρθρου 4 του ν.2873/2000)**

Μέχρι 31/12/1999 ίσχυε:

«Προκειμένου για τις επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 31 όταν τα καθαρά τους κέρδη προσδιορίζονται εξωλογιστικώς, συντελεστής καθαρού κέρδους λαμβάνεται αυτός που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος τους, εφόσον είναι μεγαλύτερος από τον οικείο συντελεστή του πίνακα. Ο συντελεστής που προσδιορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους δεν μπορεί να είναι ανώτερος του ογδόντα πέντε τοις εκατό (85%).

Για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και στοιχείων ή στις οποίες διαπιστώθηκε:

α) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων.....

Στις λοιπές περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής καθαρού κέρδους προσαυξάνεται κατά **πενήντα τοις εκατό (50%)**.

Επειδή με το άρθρο 33 (ισχύς μέχρι 31/12/1998) του Ν. 2238/1994 -Ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από εμπορική επιχείρηση, οριζόταν ότι:

«1.Ως ελάχιστο ποσό καθαρού εισοδήματος από την άσκηση ατομικής εμπορικής επιχείρησης η οποία δεν τηρεί βιβλία ή τηρεί βιβλία πρώτης κατηγορίας ή δεύτερης κατηγορίας ή προκειμένου για επιχείρηση παροχής υπηρεσιών..., θεωρείται εκείνο που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό της μισθωτικής αξίας της επαγγελματικής εγκατάστασης της επιχείρησης και της εμπορικής αμοιβής, με τους συντελεστές εμπορικότητας και απόδοσης.....

20. Ο προσδιορισμός του εισοδήματος κατά τις διατάξεις αυτού του άρθρου, δεν αποκλείει τον κατά τις ισχύουσες διατάξεις λογιστικό ή εξωλογιστικό προσδιορισμό εισοδήματος μεγαλύτερου από αυτό που πρέπει να δηλωθεί σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του άρθρου.

21. Σε περίπτωση που το εισόδημα το οποίο προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις αυτού του άρθρου είναι μεγαλύτερο από αυτό που δηλώνεται με την ετήσια αρχική δήλωση του φορολογούμενου, τούτο θεωρείται οριστικό εφόσον δεν διαπιστωθεί παράβαση Κ.Β.Σ. που να θίγει το κύρος των βιβλίων, κατά την ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 μέσα σε μία πενταετία»

Επειδή με το άρθρο 33 (ισχύς από 1/1/1999 - 31/12/2002) Ειδικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος, οριζόταν ότι:

«1.Για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, το καθαρό εισόδημα τους, που προσδιορίζεται εξωλογιστικώς σύμφωνα με το προηγούμενο άρθρο δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το καθαρό εισόδημα που εξευρίσκεται λογιστικώς με την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τους των εξόδων που ορίζονται στο άρθρο 31. (τέθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2753/1999)»

Επειδή με το άρθρο 28 παρ.1-3 ν.2879/2000 (ισχύς μόνο για τη χρήση 1999), οριζόταν ότι:

«1. Τα καθαρά εισοδήματα των επιχειρήσεων πώλησης ή παραγωγής που τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, που προκύπτουν με το λογιστικό τρόπο δεν μπορούν να υπερβούν τα κέρδη που προκύπτουν με τον εξωλογιστικό τρόπο προσαυξημένα κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%).».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πραγματοποιήθηκαν οι υπό κρίση συναλλαγές με την επιχείρηση «Σαμπατάκη Δήμητρα», η οποία ήταν φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή και το γεγονός ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν τήρησε τις φορολογικές της υποχρεώσεις δεν σημαίνει ότι ήταν εικονική.

Επειδή σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, η ατομική επιχείρηση της με ΑΦΜ είχε κάνει έναρξη εργασιών στις 19.6.1986 στην Δ.Ο.Υ. Βύρωνα. Στις 24.4.1990 μετέφερε την έδρα της στη διεύθυνση στο την οποία διατήρησε έως την άνοιξη του 1996, κατά δήλωση του ιδιοκτήτη του ακινήτου, οπότε και έφυγε χωρίς να δηλώσει μεταβολή έδρας ή διακοπή εργασιών, μέχρι σήμερα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Βάσει του από 17-12-1996 ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης (από το αρχείο της Δ.Ο.Υ. Γαλασίου) το ακίνητο στην ανωτέρω διεύθυνση είχε εκμιστωθεί από άλλον ενοικιαστή. Συνεπώς η εκδότρια επιχείρηση έχει εκδώσει τα προαναφερόμενα φορολογικά στοιχεία μετά την αποχώρησή της από την ανωτέρω διεύθυνση.

Η δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή ΦΠΑ στο Α.Φ.Μ., με το οποίο είχε κάνει έναρξη εργασιών. Υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με ΑΦΜ, μόνο για το οικονομικό έτος 2001 και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ με το ίδιο ΑΦΜ (.....) για τα έτη 1993 και 1994. (Χρήση δύο (2) διαφορετικών Α.Φ.Μ.- Η διασταύρωση αυτών κατέστη δυνατή μετά την εφαρμογή του συστήματος TAXIS, το 1998).

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της πλήρους ανυπαρξίας των συναλλαγών που περιγράφονται στα εκδοθέντα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, καθώς η εκδότρια «.....» δεν είχε αναπτύξει πραγματική επαγγελματική δραστηριότητα και δεν ήταν σε θέση να παρέχει στη λήπτρια επιχείρηση οποιουδήποτε είδους υπηρεσίες, δεδομένου, ότι δεν διέθετε επαγγελματική εγκατάσταση, και ως εκ τούτου ούτε κατάλληλη υλικοτεχνική υποδομή δηλαδή γαζωτικές μηχανές, κοπτοράπτες κ.α. ούτε προσωπικό, προκειμένου να παράγει το φασόν ή τα εμπορεύματα που πουλούσε. Η εκδότρια επιχείρηση της τιμολογούσε ανύπαρκτες συναλλαγές, όπως προκύπτει τόσο από την πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής όσο και από την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, ήταν συνεπώς συναλλακτικά ανύπαρκτη (ΣΤΕ 116/2013).

Τα ληφθέντα τιμολόγια χρησιμοποιήθηκαν προκειμένου να διαμορφωθούν τα οικονομικά δεδομένα της επιχείρησης του προσφεύγοντα, για την αποφυγή καταβολής φόρων, αυξάνοντας τις αγορές και τις δαπάνες της κατά τις κρινόμενες χρήσεις.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ουδόλως συντρέχουν οι προϋποθέσεις τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησής του να κριθούν ανακριβή, διότι η Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας ευχερώς προέβη σε λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων για τις ερευνόμενες χρήσεις. Τουλάχιστον για τα οικ. έτη 1999 και 2000 (χρήσεις 1998 και 1999) παρανόμως αυξήθηκε ο ΜΣΚΚ κατά ποσοστό 50%.

Κατόπιν της εντολής ελέγχου που εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας για την επανάληψη της διαδικασίας, συνεπεία των Αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου, ο έλεγχος προχώρησε στον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος αφού έκρινε τα βιβλία ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 & 7 του ΠΔ 186/1992 (όπως ίσχυαν στην ελεγχόμενη χρήση).

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίαςλαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία, εφόσον οι πράξεις ή οι παραλείψεις αυτές επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της χρήσης στην οποία αναφέρονται, ή οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Επειδή κατά τις κρινόμενες χρήσεις, το ύψος των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων ήταν ιδιαίτερα υψηλό, ήτοι:

-για το 1998, 25.757.000 δρχ πλέον Φ.Π.Α 4.636.260 δρχ, ήτοι σύνολο 30.393.260 δρχ, σε τζίρο 66.910.190 δρχ

-για το 1999, 35.484.600 δρχ πλέον Φ.Π.Α 6.387.224 δρχ, ήτοι σύνολο 41.871.824 δρχ, σε τζίρο 106.360.246 δρχ και

-για το 2000, 32.147.150 δρχ πλέον Φ.Π.Α 5.786.487 δρχ, ήτοι σύνολο 37.933.637 δρχ, σε τζίρο 173.256.890 δρχ και επειδή υπήρχε και πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης, ορθώς τα βιβλία και τα στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις όπως αυτές ίσχυαν κατά τις κρινόμενες περιόδους.

Επειδή όσον αφορά στη χρήση 1998 τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων προσδιορίζονταν με αντικειμενικό τρόπο (άρθρο 33 του Ν.2238/94, όπως τέθηκε με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 3 του Ν.2214/1994) δηλαδή εξωλογιστικά με την εφαρμογή του προβλεπόμενου Μοναδικού Συντελεστή Καθαρού Κέρδους(Μ.Σ.Κ.Κ.) επί των ακαθαρίστων εσόδων τους.

Η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα πραγματοποίησε στην χρήση 1998 ακαθάριστα έσοδα ύψους 66.910.190 δρχ. και τα καθαρά της κέρδη προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά (άρθρο 33 ν. 2238/94) με την εφαρμογή του προβλεπόμενου Μοναδικού Συντελεστή Καθαρού Κέρδους (10%) επί των ακαθαρίστων εσόδων της ήτοι 6.691.019 δρχ. πλέον 500.000 δρχ. που αφορούν επιδότηση του Ο.Α.Ε.Δ.

Επειδή όσον αφορά στη χρήση 1999, (άρθρο 28 παρ.1-3 ν.2879/2000 -ισχύς μόνο για τη χρήση 1999), τα κέρδη που προκύπτουν με το λογιστικό τρόπο δεν μπορούν να υπερβούν τα κέρδη που προκύπτουν με τον εξωλογιστικό τρόπο προσαυξημένα κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%), ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανακριβή και προσδιόρισε τα αποτελέσματα λογιστικά και εξωλογιστικά (με προσαύξηση του ΜΣΚΚ κατά 50% λόγω της ανακρίβειας) και ως καθαρά κέρδη, θα έπρεπε να ληφθούν υπόψη τα μεγαλύτερα, τα οποία ήταν τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα.

Επειδή όμως αυτά δεν μπορούν να υπερβούν τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό προσαυξημένα κατά 50%, βάσει των διατάξεων του άρθ. 28 παρ.1 ν.2879/2000, τα λογιστικά κέρδη περιορίστηκαν στα εξωλογιστικώς προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη, προσαυξημένα κατά 50%.

Συνεπώς όσον αφορά τις χρήσεις 1998 και 1999, τα καθαρά κέρδη όπως αυτά προσδιορίστηκαν τελικώς από το έλεγχο, είναι μικρότερα από αυτά που θα είχαν προκύψει προσδιοριζόμενα λογιστικώς, λαμβανομένου υπόψη της αξίας των εικονικών τιμολογίων, και κατ' επέκταση ευνοϊκότερα για τον προσφεύγοντα.

Επειδή όσον αφορά στη χρήση 2000, ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα λογιστικά και εξωλογιστικά (με προσαύξηση του ΜΣΚΚ κατά 100% λόγω της ανακρίβειας) και ως καθαρά κέρδη, λήφθηκαν υπόψη τα μεγαλύτερα, τα οποία ήταν τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα.

Επειδή ο έλεγχος, παρότι έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία του ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 30 παρ. 7 του Π.Δ. 186/1992, όπως ίσχυαν κατά τις κρινόμενες χρήσεις, δεν προσαύξησε τα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία εισοδήματος (άρθ. 30 παρ. 2γ' του Ν. 2238/1994). Ως εκ τούτου έλαβε υπόψη του τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησής του.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στις χρήσεις 1998 και 1999, φορολογήθηκε με αντικειμενικό τρόπο βάσει των κείμενων διατάξεων (άρθ. 33 Κ.Φ.Ε.) και κατά συνέπεια δεν υφίστατο λόγος ν' αυξήσει τις δαπάνες της επιχείρησής του.

Επειδή όσον αφορά στη χρήση 1998, με την λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων αυξήθηκαν οι δαπάνες της ατομικής του επιχείρησης, χωρίς όμως από την αύξηση αυτή να επηρεάζονται τα φορολογητέα κέρδη, διότι στην προκειμένη περίπτωση αυτά προσδιορίστηκαν με αντικειμενικό τρόπο (άρθρο 33 ν. 2238/94), πλην όμως επηρεάστηκε ο φόρος προστιθέμενης αξίας διότι αυξάνοντας τον Φ.Π.Α. των φορολογητέων εισροών, τον οποίο συμψηφισε με τον Φ.Π.Α. των φορολογητέων εκροών, απέδωσε στο Δημόσιο μειωμένο ποσό φόρου. Συνεπώς η επιχείρηση είχε όφελος όσον αφορά στο ΦΠΑ από τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων κατά τη χρήση αυτή.

Επειδή όσον αφορά στη χρήση 1999, με τη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων αυξήθηκαν οι δαπάνες της κατά 35.484.600 δρχ. (όσο το ύψος των εικονικών στοιχείων) και από την αύξηση αυτή επηρεάστηκαν σημαντικά τα αποτελέσματα διότι τα κέρδη της τα λογιστικά προσδιοριζόμενα θα ανέρχονταν χωρίς την λήψη των εικονικών σε $10.251.275 + 35.484.600 = 45.735.875$ δρχ και θα φορολογείτο γι' αυτά και όχι για καθαρά κέρδη ύψους 11.044.025 δρχ που τελικά φορολογήθηκε. Είναι λοιπόν πρόδηλο ότι η επιχείρηση είχε όφελος στη φορολογία εισοδήματος, ομοίως δε είχε όφελος και στο ΦΠΑ από τα ληφθέντα εικονικά τιμολόγια με την έκπτωση του φόρου εισροών από τον φόρο εκροών και την απόδοση μειωμένου ποσού φόρου.

Επειδή όσον αφορά στη χρήση 2000 με τη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων αυξήθηκαν οι δαπάνες της κατά 32.147.150 δρχ. (όσο το ύψος των εικονικών στοιχείων) και από την αύξηση αυτή επηρεάστηκαν σημαντικά τα αποτελέσματα διότι τα κέρδη της τα λογιστικά προσδιοριζόμενα θα ανέρχονταν χωρίς την λήψη των εικονικών σε $17.969.523 + 32.147.150 = 50.116.673$ δρχ. και θα φορολογείτο γι' αυτά και όχι για καθαρά κέρδη ύψους 17.969.523 δρχ. που τελικά φορολογήθηκε. Είναι λοιπόν πρόδηλο ότι η επιχείρηση είχε όφελος στη φορολογία εισοδήματος, ομοίως είχε όφελος και στο ΦΠΑ από τα ληφθέντα εικονικά τιμολόγια, με την έκπτωση του φόρου εισροών που αναλογούσε σε αυτά, από τον φόρο εκροών και την απόδοση τελικώς μειωμένου ποσού φόρου στο Δημόσιο.

Επειδή, σύμφωνα με τα διαθέσιμα αρχεία του TAXIS, ούτε ο προσφεύγων δήλωσε τις συναλλαγές του με την εκδότρια επιχείρηση στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών του άρθ. 20 του Π.Δ. 186/1992, όπως είχε υποχρέωση, οι δε πληρωμές των υπό κρίση τιμολογίων έγιναν όλες σε μετρητά, όπως δηλώνει ο ίδιος.

Επειδή η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο εκδότης των τιμολογίων είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου. (ΣτΕ 1404/2015, 116/2013 κ.α.). ο οποίος όμως δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο προκειμένου ν' αποδείξει την αλήθεια των ισχυρισμών του.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή όφειλε να εφαρμόσει την αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης κατά τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων λόγω ανακρίβειας, δηλαδή τις διατάξεις του ήδη ισχύσαντος άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει.

Επειδή με την παρ 1 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, ορίζεται ότι: «1. Οι διατάξεις των παραγράφων 6, 7, 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν

εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. [4174/2013](#), εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.»

Επειδή με το άρθρο 72 του Ν. 4174/2013, περίπτωση 17, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 50 του Ν. 4223/2013, ορίζεται ότι:

«17. Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 01.01.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του Ν.2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση.».

Επειδή το άρθρο 58 του Ν.4174/2013(Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης) εφαρμόζεται από την 01.01.2014.

Συνεπώς για τις χρήσεις μέχρι και 31/12/2013 επιβάλλονται οι προσαυξήσεις του Ν.2523/97 και όχι του νέου νόμου 4174/2013.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 03-07-2017 θεωρηθείσα έκθεση μερικού ελέγχου Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι περί αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./31-07-2017 ενδικοφανούς προσφυγής, κατά των προσβαλλόμενων Οριστικών Πράξεων:

1) Επί της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης :

ΟΙΚ. 1999	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φόρος Εισοδήματος	1.825.902 δρχ	2.979.105 δρχ	2.979.105 δρχ	1.153.203 δρχ
Προκαταβολή	867.179 δρχ	867.179 δρχ	867.179 δρχ	-
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%		1.383.843 δρχ	1.383.843 δρχ	1.383.843 δρχ
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.693.081δρχ	5.230.128 δρχ	5.230.128 δρχ	2.537.047 δρχ ή 7.445,48€

2) Επί της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης :

ΟΙΚ. 2000	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φόρος Εισοδήματος	1.998.153 δρχ	7.663.658 δρχ	7.663.658 δρχ	5.665.505 δρχ
Προκαταβολή	1.371.698 δρχ	1.371.698 δρχ	1.371.698 δρχ	-
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%		6.798.606 δρχ	6.798.606 δρχ	6.798.606 δρχ
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.367.874 δρχ	15.831.985 δρχ	15.831.985 δρχ	12.464.111 δρχ ή 36.578,46€

3) Επί της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης :

ΟΙΚ. 2001	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φόρος Εισοδήματος	3.978.718 δρχ	18.459.935 δρχ	18.459.935 δρχ	14.481.217 δρχ
Προκαταβολή	2.779.440 δρχ	2.779.440 δρχ	2.779.440 δρχ	-
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%		17.377.460 δρχ	17.377.460 δρχ	17.377.460 δρχ

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.756.619 δρχ	38.615.296 δρχ	38.615.296 δρχ	31.858.677 δρχ ή 93.495,75€
---------------------------------	---------------	----------------	----------------	--------------------------------

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με την νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.