



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333237

ΦΑΞ : 2313333258

Θεσσαλονίκη, 12/12/2016

Αριθμός απόφασης: 1512

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 παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. 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».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 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».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης

Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ κατά α) της υπ' αρ. πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, β) της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος γ) της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. δ) της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν. 2523/97, ε) της υπ' αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς ν. 3986/2011, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

4. α) Την υπ' αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, β) Την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος γ) Την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. δ) Την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 6 του Ν. 2523/97, ε) Την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ε) Την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς ν. 3986/2011, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του του, 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:

➤ Με την με αριθμό προσαλλόμενη **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Κ.Β.Σ.)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ύψους 4.183,60€ για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010. Ο προσφεύγων την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο υπέπεσε στις ακόλουθες παραβάσεις:

Α. Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων σε έξι (4) περιπτώσεις συνολικής καθαρής αξίας 9.959,00 και συγκεκριμένα των υπ' αρ. 82/08-12-2010, 83/15-12-2010, 84/20-12-2010 και

85/28-12-2010 εκδόσεως της επιχείρησης «», ΑΦΜ για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 18 του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με το αρ. 19§4 του Ν.2523/97 που επισύρουν κυρώσεις κατά τις διατάξεις της περ .β , παρ. 3, του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει μέχρι σήμερα.(40% της αξίας των εικονικών).

Β. Ελλιπής ή ανακριβής υποβολή των καταστάσεων πελατών - προμηθευτών (διαφορές <14673 ευρώ) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2§1,20 §1 και 3 του Κ.Β.Σ του Π.Δ. 186/92, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 5 παρ.6 ζ του Ν. 2523/97, σε συνδυασμό με την περ. ζ του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.

- Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 12.551,76€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 14.560,04€, ήτοι συνολικό ποσό **27.111,80€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010 (οικονομικό έτος 2011), σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 και των άρθρων 30 & 32 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (καθαρών κερδών) σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 του ν 2238/94, καθόσον για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης κρίθηκαν ανακριβή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ.4 περ. γ', 7 & 8 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).

- Με την υπ' αρ. **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 2.593,98€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 3.111,94€, ήτοι συνολικό ποσό **5.705,92€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 & 49 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/00), 2,23,25,28,30,34,37 & 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (4174/2013).

Ο καταλογισμός του φόρου προήλθε λόγω αφαίρεσης, από τις φορολογητέες δαπάνες και το φόρο εισροών, της αξίας, που αντιστοιχεί στα ληφθέντα από τον προσφεύγοντα εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «», ΑΦΜ καθώς και του Φ.Π.Α. αυτών.

- Με την υπ' αρ. **Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του άρθρου 6 του Ν. 2523/97** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους 6.871,68 € για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν.2523/1997. Το πρόστιμο αφορά τα εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης «», ΑΦΜ, καθαρής αξίας

9.959,00€ πλέον Φ.Π.Α. 2.290,56€, τα οποία ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του, διενεργώντας με τον τρόπο αυτό έκπτωση στον φόρο εκροών του.

- Με την υπ' αρ. **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς Ν. 3986/2011** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος έκτακτη εισφορά ποσού 809,77€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 890,75€, ήτοι συνολικό ποσό **1.700,52€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011, των άρθρων 61-63 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 2238/94) καθώς και των άρθρων 2,23,25,28,30,34,37 & 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (4174/2013).

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. κατόπιν στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του με το υπ' αρ./27-03-2013 έγγραφο της και την συνημμένη σε αυτό έκθεση ελέγχου της επιχείρησης, ΑΦΜ (εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων), εξέδωσε την υπ' αρ. **ΕΝΤΟΛΗ ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ** με την οποία καθιστούσε τον προσφεύγοντα υποκείμενο σε έλεγχο. Από το εν λόγω έγγραφο (αρ. πρωτ. εισερχομένου εγγράφου/29-03-2013) και την συνημμένη σε αυτό έκθεση Κ.Β.Σ. προέκυπτε ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντος ήταν λήπτης τεσσάρων εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «». Με την ολοκλήρωση του ελέγχου, εκδόθηκαν οι ακόλουθες προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και οι αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες αποτελούν και την αιτιολογία αυτών.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

Α. Οι συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκαν τα επίμαχα τιμολόγια ήταν πραγματικές. Άρνηση της εικονικότητας - Η φορολογική αρχή βαρύνεται καταρχήν με την απόδειξη της εικονικότητας - Ελλιπής αιτιολογία. Τα πορίσματα στα οποία κατέληξε ο έλεγχος ως προς την εικονικότητα των προαναφερομένων τεσσάρων δελτίων αποστολής – τιμολογίων είναι ανακριβή, αθεμελίωτα και ατεκμηρίωτα.

Προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού ο προσφεύγων προσκομίζει παραστατικά πωλήσεων των προϊόντων, προμηθευτής των οποίων φέρεται να είναι η

Β. Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων τυγχάνει μη νόμιμη ενέργεια του φορολογικού ελέγχου, που οδηγεί σε ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων (Εισοδήματος, ΦΠΑ, Έκτακτης Εισφοράς).

Γ. Οι προσδιορισθείσες από τον έλεγχο λογιστικές διαφορές στις δαπάνες ύψους 1.769,51€ είναι μη νόμιμες.

Ως προς τους ισχυρισμούς περί άρνησης της εικονικότητας, έλλειψης αιτιολογίας, μη απόδειξης εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης της εικονικότητας των συναλλαγών.

- **Επειδή**, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 **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.
- **Επειδή**, στο άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α'84), ορίζονται τα εξής: «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.....».
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου».
- **Επειδή**, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».
Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»
- **Επειδή**, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»
- **Επειδή**, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου»

- **Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια. Στην προκειμένη περίπτωση, οι εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων(Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφουν τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στις υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στις ίδιες εκθέσεις γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται ο προσδιορισμός των φόρων και των προστίμων αντίστοιχα σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων δεν είναι ελλιπής, όπως αναπόδεικτα υποστηρίζει ο προσφεύγων.
- **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, 1404/2015).

- **Επειδή**, 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 (ΣΤΕ 1126/2010).
- **Επειδή**, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου ή επιβολής φόρου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027).
- **Επειδή**, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος. Τόσο η από 13/06/2016 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ όσο και η έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της (που αφορά την επιχείρηση – εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων), περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, αναφέρουμε τους παρακάτω λόγους
 - Η εκδότρια επιχείρηση δεν λειτουργεί στη δηλωμένη έδρα της, επί της οδού, στη Θεσσαλονίκη. Διαπιστώθηκε δε ότι : α) στην είσοδο της πολυκατοικίας και στο γραμματοκιβώτιο υπάρχει η επιγραφή, β) ο ιδιοκτήτης του διαμερίσματος στον 5ο όροφο της πολυκατοικίας, το οποίο είχε δηλωθεί ως έδρα, δήλωσε με γνωστοποίησή του προς την Ε.Δ.Ε.Υ.Θ ότι μίσθωσε το ακίνητο στην ελεγχόμενη για το χρονικό διάστημα από 12/10/2005 ως 29/02/2008.
 - Η εκδότρια επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε σε καμία από τις προσκλήσεις για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, τόσο της, όσο και της Ε.Δ.Ε.Υ.Θ.
 - Ο, φερόμενος, από τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος, ως λογιστής της εκδότριας επιχείρησης, δήλωσε με Υπεύθυνη Δήλωση του άρθρου 8 του Ν 1599/86 ότι δεν έχει, ούτε είχε ποτέ σχέση με την εταιρία με ΑΦΜ
 - Σύμφωνα με τα δεδομένα της ΓΓΠΣ η εκδότρια επιχείρηση υπέβαλλε συγκεντρωτική κατάσταση πελατών – προμηθευτών μόνο για τη χρήση του 2008, ενώ δηλώθηκε από τρίτους ως πελάτης και προμηθευτής για τις χρήσεις από 2006 ως και 2010.
 - Από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων οι οποίοι δήλωσαν την Η εκδότρια επιχείρηση σαν πελάτη δεν προκύπτουν επαρκείς αγορές ή δαπάνες που να δικαιολογούν τις πωλήσεις που πραγματοποίησε.
 - Δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από το οικ. Έτος 2009 και έπειτα.

- Δεν έχουν υποβληθεί εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α για τις χρήσεις 2005, 2006, 2007 και 2010.
 - Η εκδότρια επιχείρηση δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό από την έναρξή της, όπως προκύπτει τόσο από τα αρχεία της, όσο και από τα αρχεία του Ι.Κ.Α., που με έγγραφό του (ΑΠ 101240/28-02-2012) δήλωσε ότι η με ΑΦΜ δεν έχει υποβάλλει Αναλυτικές Περιοδικές Δηλώσεις και συνεπώς δεν ασφάλισε προσωπικό για τη χρονική περίοδο από 21/10/2005 ως 31/12/2010.
 - Η εταιρία με ΑΦΜ δεν έχει, ούτε είχε ποτέ, στην ιδιοκτησία της κάποιο μηχάνημα έργου. Το ίδιο επιβεβαιώνει και το με ΑΠ/1569/23-02-2012 έγγραφο της Διεύθυνσης Τεχνικών Έργων Περιφερειακής Ενότητας αναφέροντας ότι σύμφωνα με το αρχείο της υπηρεσίας τους και το οικονομικό αρχείο μηχανημάτων όλης της χώρας του ΥΠ.ΥΠΟ.ΜΕ – Γ.Γ.Δ.Ε Δ13, δεν υπάρχει μηχάνημα έργου στο όνομα με ΑΦΜ
- **Επειδή**, από τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται επαρκώς ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση προέβη σε αποδοχή – λήψη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, τα οποία αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, καθώς φέρεται να πραγματοποιήθηκαν με επιχείρηση που ουδέποτε απέκτησε πραγματική υπόσταση. Ως εκ τούτου, καλύπτεται η υποχρέωση της φορολογικής Διοίκησης περί επαρκούς αιτιολογίας, έτσι όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 64 του Ν. 4174/13.
 - **Επειδή**, η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών. Περαιτέρω, τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα τιμολόγια πώλησης δεν αποτελούν ισχυρά αποδεικτικά μέσα που δύνανται να λειτουργήσουν επαρκώς, σύμφωνα με το παραπάνω νομολογιακό πλαίσιο.
 - **Επειδή**, η λήψη εκ μέρους του προσφεύγοντος τεσσάρων φορολογικών στοιχείων αντί ενός, για παρόμοιες συναλλαγές από την ίδια επιχείρηση σε τόσο κοντινό χρονικό διάστημα (20 ημερών) δεν συνάδει με τα συναλλακτικά ήθη της συγκεκριμένης περιόδου. Αν μάλιστα ληφθούν υπόψιν οι αλλαγές που επήλθαν με τον Ν. 3842/2010 (άρθρο 19 παρ. 25^α), ο οποίος τροποποίησε το άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/92, υποχρεώνοντας τον λήπτη του στοιχείου για συναλλαγές άνω των 3.000€ να εξοφλεί μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή, τότε συνάγεται ότι οι επίμαχες συναλλαγές διενεργήθηκαν με τρόπο ώστε να αποφευχθεί η ως άνω υποχρέωση.

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί πραγματικών συναλλαγών & ελλιπούς αιτιολογίας εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης πρέπει να απορριφθούν ως αναπόδεικτοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 (Βάρος απόδειξης) του Ν. 4174/2013.

Ως προς τον ισχυρισμό περί αυθαίρετου και παράνομου εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων (κερδών).

- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ 186/92 : « Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) β)..... ,γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία..... Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, 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.»
- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 7 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «**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.»
- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 8 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «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**, με τις διατάξεις της περ. γ' παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994(Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι: «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.....».

- **Επειδή,** με τις διατάξεις της παρ. 1 του **άρθρου 32 του ν. 2238/1994** ορίζεται ότι: «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατηγορίας της προσήκουσας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους».
- **Επειδή,** με τις διατάξεις της παρ. 2 του **άρθρου 32 του ν. 2238/1994** ορίζεται ότι: «Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.....».
- **Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο **48§3 του Ν. 2859/00** ορίζεται ότι: «Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:
α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,
β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».
- **Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο **5§2 της ΠΟΛ 1037/2005** ορίζεται ότι: «Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης στις φορολογίες αυτές διενεργούνται οι απαραίτητες κατά περίπτωση επαληθεύσεις και εφαρμόζονται οι οικείες ανά φορολογία διατάξεις. Τα ακαθάριστα έσοδα ή οι αγορές που δηλώθηκαν ή προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία ή προσδιορίζονται από τον έλεγχο για τη φορολογία εισοδήματος, λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες».
- **Επειδή,** από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι στην υπό κρίση διαχειριστική περίοδο οι διαπιστωθείσες παρατυπίες (λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων) συνολικού ύψους 9.959,00€ είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης του προσφεύγοντος (ποσοστό επί των ακαθάριστων εσόδων 7,16%).

*Ως εκ τούτου, η προσφυγή της φορολογικής διοίκησης στον **εξωλογιστικό προσδιορισμό** των αποτελεσμάτων για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010 κρίνεται βάσιμη και ορθή και*

κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί αυθαίρετου εξωλογιστικού προσδιορισμού απορρίπτεται ως αλυσιτελής προβαλλόμενος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νομιμότητας των λογιστικών διαφορών.

- **Επειδή,** στο άρθρο στο άρθρο 31 Ν. 2238/94 τίθενται οι προϋποθέσεις αναγνώρισης μιας δαπάνης για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.
- **Επειδή,** απολύτως ορθά και νόμιμα δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από την αρμόδια φορολογική αρχή οι δαπάνες που είχαν γίνει από τον προσφεύγοντα χωρίς να πληρούνται οι προϋποθέσεις της κείμενης νομοθεσίας καθώς και της νομολογίας. Η θέση μάλιστα αυτή του ελέγχου αιτιολογείται πλήρως, αναλυτικώς, και ειδικώς στην οικεία έκθεση ελέγχου,
- **Επειδή,** η αμφισβήτηση της νομιμότητας των λογιστικών διαφορών από τον προσφεύγοντα, γίνεται με τρόπο αόριστο, χωρίς την προβολή συγκεκριμένων επιχειρημάτων. Ως εκ τούτου, ο εν λόγω ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως ατεκμηρίωτος

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε
ΤΗΝ ΑΠΟΡΡΙΨΗ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ
ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ–
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ.	4.183,60€
Πρόστιμο Φ.Π.Α. άρθρου 6 Ν. 2523/97	6.871,68€
Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης	12.551,76€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	14.560,04€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	27.111,80€
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας βάσει της παρούσας απόφασης	2.593,98€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	3.111,94€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΠΑ	5.705,92€
Έκτακτη εισφορά Ν. 3986/2011 βάσει της παρούσας απόφασης	809,77€

Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	890,75€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΕΚΤΑΚΤΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ Ν. 3986/2011	1.700,52€

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).