



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ...**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 21/03/2017

Αριθμός απόφασης: 2146

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. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή)*», όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθ.-...-2016 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχ/κή χρήση 01/01 – 31/12/2004 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ.-...-2016 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχ/κή χρήση 01/01 – 31/12/2004, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από-...-2016 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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' αριθ.-...-2016 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/2004 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 5.574,60 €, πλέον 6.689,52 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 12.264,12 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθώς από τον έλεγχο, τα βιβλία του προσφεύγοντα για την ως άνω διαχ/κή περίοδο κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ.30 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και οι φορολογητέες εκροές, φορολογητέες εισροές, τα ποσοστά και οι εκπτώσεις του Φ.Π.Α. προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 48§3 του ν. 2859/2000 (Κ.Φ.Π.Α.).

Σύμφωνα με την οικεία από-...-2016 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., ο προσφεύγων, μεταξύ άλλων, υπέπεσε στις εξής παραβάσεις:

- Κατά τη διαχ/κή χρήση 01/01 – 31/12/2004 έλαβε τέσσερα (4) εικονικά, στο σύνολό τους, φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 19.192,00 €, και συγκεκριμένα τα κάτωθι:

ΕΚΔΟΤΗΣ	ΦΟΡ/ΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΑΞΙΑ (€)	ΦΠΑ (€)
.....	TIM-ΔΑ-...-2004	1.340,00	241,20
(ΑΦΜ)	TIM-ΔΑ-...-2004	2.052,00	369,36
.....	TIM-ΔΑ-...-2004	10.200,00	1.836,00
(ΑΦΜ)	TIM-ΔΑ-...-2004	5.600,00	1.008,00
ΣΥΝΟΛΟ		19.192,00	3.454,56

Για την εν λόγω παράβαση εκδόθηκε η υπ' αριθ./2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/2004 με την οποία καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 7.676,80 € [$19.192,00 \times 40\%$].

- Για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2004 – 2007 δεν διαφύλαξε τριάντα (30) ληφθέντα φορολογικά στοιχεία δαπανών και συγκεκριμένα, για τη χρήση 01/01 – 31/12/2004 επτά (7) φορολογικά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων και των ανωτέρω εικονικών στοιχείων, συνολικής καθαρής αξίας 22.732,00 €, για τη χρήση 01/01 – 31/12/2005 εννέα (9) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 25.090,00 € και για τη χρήση 01/01 – 31/12/2006 δεκατέσσερα (14) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 31.388,00 €.

Για την εν λόγω παράβαση εκδόθηκε η υπ' αριθ./2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου διαχ/κής χρήσης 01/01 – 30/04/2007 (τελευταία διαχ/κή χρήση του προσφεύγοντα πριν τη διακοπή εργασιών) με την οποία καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 195,33 € [$586,00 \times 1/3$], για την οποία δεν ασκήθηκε ενδικοφανής προσφυγή κατά άρθρο 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή της ένδικης φορολογικής επιβάρυνσης έχει παραγραφεί, καθώς η πενταετής προθεσμία της παραγραφής για τη διαχ/κή χρήση 2004 έληξε την 31/12/2010, ενώ η προβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε στις-.../2016.
- Η κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων είναι μη

νόμιμη, αναπαισιολόγητη και αναπρόδεικτη, καθώς το βάρος της απόδειξης της ανυπαρξίας της συναλλαγής φέρει η φορολογική αρχή και δεν αρκεί η διαπίστωση από άλλη φορολογική αρχή ότι ο εκδότης των στοιχείων έχει διακόψει ή τελεί σε ουσιαστική αδράνεια ή δεν υποβάλλει δηλώσεις για να απαλλάξει τη φορολογική αρχή από το ως άνω βάρος της απόδειξης.

- Ο έλεγχος κατά την αναμόρφωση των φορολογητέων εισροών και εκροών έλαβε υπόψη του τα ακαθάριστα έσοδα όπως προσδιορίστηκαν στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος όπου δεν έλαβε υπόψη τις αγορές, τις πωλήσεις και το μικρό κέρδος της επιχείρησης του προσφεύγοντα, το μικτό κέρδος ομοειδών επιχειρήσεων, το απασχολούμενο προσωπικό, το κεφάλαιο κίνησης και γενικά τις προϋποθέσεις του άρθρου 30§2γ' του ν. 2238/1994.

Επειδή στο άρθρο 72§11 εδάφιο 1^ο του ν. 4174/2013 (όπως αναριθμήθηκε το άρθρο 66 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) ορίζεται ότι: «11. 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.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 57§1 του ν. 2859/2000 (Κ.Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ.7 του ν. 3888/2010 οριζόταν ότι: «7. Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011. [...]».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ.2 του ν. 4002/2011 οριζόταν ότι: «2. Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2012.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του δεύτερου άρθρου παρ.1 του ν. 4098/2012 οριζόταν ότι: «1. Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4203/2013 οριζόταν ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) [...] β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αναφέρεται και στην οικεία από-.....-2016 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. (σελ.9) είχε εκδοθεί η υπ' αριθ.-/.....-.....-2010 εντολή ελέγχου από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για τις διαχειριστικές χρήσεις 2004 – 2007 και είχε κοινοποιηθεί στον προσφεύγοντα η υπ' αριθ.-/.....-2010 πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων. Στη συνέχεια, όπως αναγράφεται στη σελ.15 της έκθεσης ελέγχου, εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθ.-/.....-2015 εντολή ελέγχου, σε αντικατάσταση της ως άνω εντολής, η οποία με τη σειρά της αντικαταστάθηκε από την υπ' αριθ.-/.....-2016 εντολή ελέγχου για υπηρεσιακούς λόγους, οι οποίες αποτελούν συνέχεια της αρχικής εντολής της οποίας δεν θίγονται οι έννομες συνέπειες βάσει άρθρου 72§3 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης για την ελεγχόμενη διαχ/κή χρήση 2004 δεν είχε παραγραφεί κατά την-/...../2016, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον 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 στο άρθρο 19 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα 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 έναρξη του επιτηδεύματός 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 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.»

Επειδή, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται η πρόθεση του φορολογούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή

λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣΤΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, 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 συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από-.....-2016 οικεία Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρονται τα ακόλουθα για τους εκδότες των επίδικων φορολογικών στοιχείων:

– Για τον εκδότη (ΑΦΜ) (εμπορία υγρών καυσίμων, λιπαντικών, ελαστικών αυτοκινήτων, αντιπροσωπεία ή μεσιτεία πώλησης αεριοελαίων (πετρελαιοειδή)) [σελ.3 – 8 της οικείας έκθεσης ελέγχου]:

Σύμφωνα με υπ' αριθ.-.....-2008 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ., που έλαβε η Δ.Ο.Υ. (αριθ. εισερχ.-.....-2008), προκύπτουν τα εξής για τον ως άνω εκδότη: «Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη:

- το γεγονός ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν αναβρέθηκε στις επαγγελματικές της εγκαταστάσεις παρά τις επανειλημμένες επισκέψεις και την κοινοποίηση των προσκλήσεων στο Δήμο λόγω αγνώστου διαμονής,
- ότι δεν έκανε παύση εργασιών,
- ότι δεν απασχόλησε προσωπικό ούτε είχε στην κατοχή της φορτηγά αυτοκίνητα για τη διακίνηση των εμπορευμάτων,
- δεν υπέβαλε δηλώσεις εισοδήματος, ΦΠΑ και συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών – προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ 186/92 για τα ελεγχόμενα έτη 2001, 2002, 2003, 2004 και 2005,
- το έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου

Οικονομίας και Οικονομικών σύμφωνα με το οποίο 1) οι αγορές του έτους 2001 ήταν 6.506.276 δρχ. ενώ οι πωλήσεις το ίδιο έτος ήταν 186.811.448 δρχ., 2) οι αγορές του έτους 2002 ήταν 58.527,19 € ενώ οι πωλήσεις το ίδιο έτος ήταν 232.934,55 €, 3) ότι ενώ δεν υπήρχαν αγορές το έτος 2003 οι πωλήσεις το ίδιο έτος ήταν 1.324.915 €, 4) οι αγορές του έτους 2004 ήταν 25.556,75 € ενώ οι πωλήσεις το ίδιο έτος ήταν 1.226.266,37 € και 5) οι αγορές του έτους 2005 ήταν 13.663,50 € ενώ οι πωλήσεις το ίδιο έτος ήταν 1.171.271 € και

- ότι δεν άσκησε ποτέ δραστηριότητα για την οποία υπέβαλε δήλωση έναρξης στην υπηρεσία μας
αποφαίνεται για τα έτη 2001, 2002, 2003, 2004 και 2005 ότι όλα τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από την ελεγχόμενη είναι εικονικά ως προς την αξία και ως προς τη συναλλαγή [...]».

– Για τον εκδότη (ΑΦΜ) (χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων, οικοδομικών υλικών, ανταλλακτικών αυτοκινήτων και ελαστικών) [σελ.8 – 15 της οικείας έκθεσης ελέγχου]:

Σύμφωνα με τα υπ' αριθ.-/.....-2010 και-/.....-2011 Δελτία Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ., που έλαβε η Δ.Ο.Υ. (αριθ. εισερχ.-/.....-2010 και-/.....-2011, αντιστοίχως), προκύπτουν τα εξής για τον ως άνω εκδότη: «Από όλα τα ανωτέρω εκτεθέντα, προκύπτει ότι η επιχείρηση [...] είναι εκδότης πλαστών και εικονικών στοιχείων, διότι:

- Είναι ουσιαστικά ανύπαρκτη επιχείρηση, διότι παρ' όλο που προέβη σε έναρξη εργασιών, μέχρι και σήμερα δεν έχει υποβάλει δηλώσεις μεταβολής ή διακοπής εργασιών και έχει εξαφανισθεί από τη δηλωμένη ως επαγγελματική της έδρα διεύθυνση, στην οποία δεν λειτούργησε και δεν άσκησε ποτέ εμπορική δραστηριότητα.
- Δεν έχει εκπληρώσει καμία από τις φορολογικές της υποχρεώσεις, δηλ. δεν έχει υποβάλει από έναρξης εργασιών μέχρι και σήμερα δηλώσεις φόρου εισοδήματος, εκκαθαριστικές και περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών κ.λπ.
- Τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε δεν θεωρήθηκαν στη Δ.Ο.Υ., γιατί φέρουν διαφορετικά ίχνη διάτρησης και διαφορετικούς αύξοντες αριθμούς.
- Πραγματοποίησε τεράστιες πωλήσεις, ενώ δεν πραγματοποιήσε καθόλου αγορές.
- [...]».

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, αλλά ούτε και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, στοιχεία με τα οποία να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των συναλλαγών για τις οποίες εκδόθηκαν τα κριθέντα ως εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, συνολικά θεωρούμενες και λόγω έλλειψης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, από τον προσφεύγοντα προσδίδεται στέρη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης ήτοι της λήψης εικονικού ως προς τη συναλλαγή φορολογικού στοιχείου (σχετ. ΣΤΕ 1404/2015).

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί πραγματικών συναλλαγών κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000 (Κ.Φ.Π.Α.) ορίζεται: «3. 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 ΔΟΥ 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 τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.2 περ.γ' του ν. 2238/1994 οριζόταν: «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 ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, τα βιβλία του προσφεύγοντα για τη διαχ/κή χρήση 01/01 – 31/12/2004 κρίθηκαν ανακριβή βάσει του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) το οποίο δεν αμφισβητείται από τον προσφεύγοντα καθώς έλαβε εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 19.192,00 € και δεν διαφύλαξε παραστατικά δαπανών συνολικής καθαρής αξίας 22.732,00 € (συμπεριλαμβανομένων των εικονικών). Συνεπώς, τα ακαθάριστα έσοδα της εν λόγω χρήσης ορθώς προσδιορίστηκαν εξωλογιστικώς εφαρμοζόμενων των ως άνω διατάξεων και συγκεκριμένα, από τα δηλωθέντα έσοδα ποσού 191.761,93 € προσδιορίστηκαν στο ποσό των 200.000,00 €.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του (ΑΦΜ).

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμ.-.....2016 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/2004:

Διαφορά φόρου	5.574,60 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	6.689,52 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.264,12 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.