



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα

21.02.2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:

1640

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604-537

ΦΑΞ : 2131604-566

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. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Του Π.Δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθ. 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.

στ) 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 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. Την από **26.10.2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ: , με έδρα , κατά : **α)** της με αριθμό/13.9.2016 οριστικής πράξης επιβολής ειδικού προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 που αφορά την διαχειριστική περίοδο 25.2.2010-31.12.2011 **β)** της με αριθμό/13.9.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 **γ)** της με αριθμό/13.9.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 25.2.2010 – 31.12.2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Χολαργού συμπροσβαλλομένων και των εκθέσεων ελέγχου, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα

5. Την α)/13.9.2016 οριστική πράξης επιβολής ειδικού προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 που αφορά την διαχειριστική περίοδο 25.2.2010-31.12.2011 **β)** την με αριθμό/13.9.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 **γ)** την με αριθμό

...../13.9.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 25.2.2010 – 31.12.2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Χολαργού.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της από 06.04.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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:

A) Με την αριθμό/13.9.2016 οριστική πράξη επιβολής ειδικού προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Χολαργού που αφορά την διαχειριστική περίοδο 25.2.2010-31.12.2011, επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού 1.341.040,20 ευρώ, ποσού ίσου με το 3πλάσιο της αξίας του φόρου που εξέπεσε από την λήψη, σαράντα επτά (47)φορολογικών στοιχείων, τα οποία θεωρήθηκαν εικονικά, αξίας 447.013,40 ευρώ εκδοθέντων από την εταιρεία «.....» κατά παράβαση του άρθρου 6 παρ. 1 ν.2523/1997..

B) Με την με αριθμό/13.9.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Χολαργού, οικονομικού έτους 2012, επιβλήθηκε πρόσθετος φόρος εισοδήματος εκ **786.589,55** ευρώ. Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 13.09.2016 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν.2238/1994 της Δ.Ο.Υ ΧΟΛΑΡΓΟΥ. Για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 25/02/2010-31/12/2011 τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ.4γ' του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ). Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον **λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων** (ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών) σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 του ν. 2238/94 επειδή τα καθαρά κέρδη του λογιστικού προσδιορισμού είναι μεγαλύτερα από τα κέρδη που προέκυψαν από τον εξωλογιστικά προσδιορισμό, ο έλεγχος στην παραπάνω ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο λαμβάνει ως τελικά καθαρά κέρδη αυτά που προκύπτουν **με βάση τον λογιστικό προσδιορισμό ήτοι € 1.997.486,75.**

Γ) Με την με αριθμό/13.9.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Χολαργού, φορολογικής περιόδου 25.2.2010 – 31.12.2011, μας επιβλήθηκε πρόσθετος ΦΠΑ ποσού 1.151.706,74 ευρώ. Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 13.09.2016 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ ΧΟΛΑΡΓΟΥ. Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με τα άρθρα 48 του ν. 2859/2000, καθόσον για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης κρίθηκαν **ανακριβή** βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και βάσει των οποίων επαναπροσδιορίστηκαν **οι φορολογητέες εκροές της χρήσης 2011 στο ύψος των 2.565.386,79 €.**

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η διαπίστωση των παραβάσεων προέκυψε κατόπιν των από 13.09.2016 Έκθέσεων ελέγχου εφαρμογής των άρθρου 6 παρ. 1 ν.2523/1997, φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α (Ν.2859/2000) της ΔΟΥ ΧΟΛΑΡΓΟΥ με αφορμή την αποστολή του/6.10.2014 Δ. Πληροφ. από το ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με το οποίο είχε (κατ' αρχήν) διαπιστωθεί ότι η επιχείρηση '.....' με ΑΦΜ, εμφάνιζε στη χρήση 1/1 - 31/12/2011, ως προμηθεύτρια της την επιχείρηση '.....' - ΑΦΜ, βάσει

των υποβληθεισών στη Γ.Γ.Π. Σ. καταστάσεων του αρ. 20 ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.), (πελατών/προμηθευτών). Σε συνέχεια της παραπάνω διαπίστωσης, το ΣΔΟΕ πραγματοποίησε έλεγχο τόσο στην προσφεύγουσα όσο και στη φερόμενη ως προμηθεύτρια, διαβιβάζοντας (ως ανωτέρω), τα πορίσματα του.

ΣΗΜΕΙΩΝΕΤΑΙ ότι βάσει των διατάξεων του Ν. 4336/2015 (αρ. 3 παρ. Γ), '.,όλες οι μη αξιολογηθείσες εκθέσεις ελέγχου που πραγματοποιήθηκαν από το ΣΔΟΕ έπειτα από το Ν. 4321/2015 θα θεωρούνται λεπτομερή ενημερωτικά σημειώματα για τη φορολογική διοίκηση¹.

Επίσης σύμφωνα με το άρθρο 25 του Ν.4321/2015 1. Στις περιπτώσεις που προβλέπονται στην υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑ Α 10690J8 ΕΞ 2014 από 2.5.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΑΔΑ: ΒΙΦ2Η-Α0Β) και στην περίπτωση 9 του κεφαλαίου «λοιπά θέματα ελέγχου» της εγκυκλίου, εφόσον μέχρι 30.4.2015 δεν έχει η προβλεπόμενη στα ανωτέρω διαδικασία ολοκληρωθεί και βεβαιωθεί ο αναλογούν φόρος, η διαδικασία ολοκληρώνεται με τα εκδοθέντα, από το Σ.Δ. Ο.Ε., φύλλα ελέγχου'.

Δεδομένης της αρμοδιότητας της ΔΟΥ ΧΟΛΑΡΓΟΥ για την ολοκλήρωση του ελέγχου, και με αφετηρία τις ήδη πραγματοποιηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις (βάσει του λεπτομερούς ενημερωτικού σημειώματος του Σ.Δ.Ο.Ε.), ο παρόντας έλεγχος προχώρησε σε επιπλέον ελεγκτικές ενέργειες και διασταυρώσεις, καταλήγοντας στο τελικό πόρισμα.

Αρχικώς συντάχθηκε η από 27.01.2016 Έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ 186/92(Κ.Β.Σ) της ΔΟΥ ΧΟΛΑΡΓΟΥ για τη διαχειριστική περίοδο 25/02/2010- 31/12/2011, βάσει της οποίας διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε σαράντα επτά (47) εικονικά ως προς την συναλλαγή τιμολόγια εκδόσεως της καθαρής αξίας 1.943.596,63 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων των κατά παράβαση των άρθρων 18 παρ. 2, 9 του Π.Δ. 186/1992 και άρθρου 19 παρ. 2 και 4 ν.2523/1997 και επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με το αρθ. 7 παρ.3 Ν. 4337/2015 .

Ως εκ τούτου, εκδόθηκε η υπ' αριθ./2.3.2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) Κ.Β.Σ κατά της οποίας ο εν λόγω φορολογούμενος «προσέφυγε με την υπ" αριθ. πρωτ./06.04.2016 ενδικοφανή προσφυγή .Με την υπ'αριθμ./01.09.2016 απόφαση της ΔΕΔ απορρίφθηκε η προσφυγή κατά των παραπάνω πράξεων.

Κατά των ανωτέρω πράξεων η προσφεύγουσα κατέθεσε την από **26.10.2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή με την οποία ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων και των αντίστοιχων εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ ΧΟΛΑΡΓΟΥ, για τους εξής λόγους:

✓ Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 περ.ββ' του ν. 4174/2013 «Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και των αναλογούντα φόρο προστιθεμένης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό στοιχείο **τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη.** Σε αυτή την περίπτωση διπλασιάζεται το πρόστιμο στον εκδότη».

✓ Προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα στοιχεία, που αποδεικνύουν ότι πέραν πάσης αμφιβολίας η πλευρά μας ήταν καλόπιστη. Ό,τι προσκομίσθηκε , αφού το έλεγξε η Αρχή αποδείχθηκε έγκυρο και δεν αμφισβητείται. Για κάθε τιμολόγιο υπάρχει αντίστοιχο αξιόγραφο εκ του οποίου προκύπτει η πλήρης εξόφληση του, στην εκδότρια εταιρεία, τόσο ως αξία όσο και ως ΦΠΑ, όπως και αντίστοιχες συμβάσεις, που αφορούν έργα τα οποία εκτελέστηκαν κανονικά. Το γεγονός ότι η εξόφληση θα έπρεπε να γίνει είτε διατραπεζικά είτε με δίγραμμη επιταγή, δεν καθιστά την συναλλαγή εικονική αλλά ενδεχομένως «άτακτη»

✓ Ο διαχειριστής και συνακόλουθα η προσφεύγουσα εταιρεία, συνελλάγη μεν με την εκδότρια καλή τη πίστη και σε καμία περίπτωση δεν θα μπορούσαμε να γνωρίζουμε τα περί εικονικότητας,

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου **19 παρ.4 του Ν. 2523/97** 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 φορολογικά 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, σύμφωνα με την απόφαση του **Σ.τ.Ε 116/2013** αρκεί, κατ' αρχήν ο έλεγχος να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο 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, 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) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **18 § 9 του ΚΒΣ** "το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο 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, η προσφεύγουσα όφειλε ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων να αποδείξει την καλή της πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη με κάθε νόμιμο μέσο (βλ. ΣΤΕ 3151/2006,3411/2004,1553,1264/2003,881/2002).

Επειδή η κρίση περί της εικονικότητας των προαναφερόμενων φορολογικών στοιχείων τα οποία εκδόθηκαν από την καθαρής αξίας 1.943.596,63 για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό της , προήλθαν κατόπιν του συνόλου των διαπιστώσεων που αναγράφονται στην από 27.01.2016 , έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), της ΔΟΥ ΧΟΛΑΡΓΟΥ και στις ελεγκτικές επαληθεύσεις του λεπτομερούς ενημερωτικού σημειώματος του Σ.Δ.Ο.Ε.

Επειδή, όπως αναλυτικά αναφέρεται στις από 13.09.2016 Έκθεσεις ελέγχου εφαρμογής των άρθρου 6 παρ. 1 ν.2523/1997, φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α (Ν.2859/2000):

1) Τα προαναφερθέντα σαρανταεπτά (47) παραστατικά καταχωρήθηκαν στο λογ/μο '50.00.000 -'. Το συνολικό ποσό των παραπάνω παραστατικών ήταν 1.943.536,53 €.

2) Ως προς τον τρόπο πληρωμής και εξόφλησης των παραπάνω τιμολογίων υπάρχουν πέντε (5) λογιστικές εγγραφές, πλην όμως όλες με ημερομηνία 31/10/2011 και με συνολικό ποσό χρέωσης (δηλ. είσπραξης) 1.637.044,07 €. Η αιτιολογία όλων των παραπάνω εγγραφών είναι "λογιστική εγγραφή" χωρίς περαιτέρω διευκρινήσεις. Εν συνεχεία σχετικός ο λογ/μος '50.00.000-.....' εμφανίζει Πιστωτικό Υπόλοιπο €306.492,46 το οποίο παραμένει αμετάβλητο τουλάχιστον έως την 31/12/2011. Το ποσό αυτό (1.637.044,07 €) πιστώνει αντίστοιχα στον λογαριασμό 38.00 - ΤΑΜΕΙΟ της ελεγχόμενης χωρίς περαιτέρω ανάλυση (και πάλι με αιτιολογία "λογιστική εγγραφή").

3) Δεν προσκομίσθηκαν τα βιβλία και τα στοιχεία της ελεγχόμενης χρήσης 1/1 - 31/12/2011 κατόπιν επανειλημμένων προσκλήσεων **τόσο** της ΔΟΥ ΧΟΛΑΡΓΟΥ με τις (α) υπ' αριθμ./9-10-2015, και (β) υπ' αριθμ./27-11-2015 προσκλήσεις, **όσο** και του Σ.Δ.Ο.Ε. κατά τη διενέργεια του ελέγχου του.

4) Ουδέποτε εμφανίστηκε ο διαχειριστής της επιχείρησης κ. τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου της ΔΟΥ ΧΟΛΑΡΓΟΥ όσο και κατά τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. που προηγήθηκε. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου εμφανίστηκε λογιστής εξουσιοδοτηθείς από τον διαχειριστή της Μ. Ε.Π. Ε. αλλά χωρίς σε καμία από τις επισκέψεις του στα γραφεία της ΔΟΥ ΧΟΛΑΡΓΟΥ να προσκομίσει το οποιοδήποτε στοιχείο για τη διενέργεια του ελέγχου μας.

5) Επίσης δεν προσκομίσθηκαν παραστατικά ή αποδείξεις εξόφλησης των υπό έλεγχο παραστατικών σε ΚΑΝΕΝΑΝ έλεγχο (Σ.Δ.Ο.Ε. ή Δ.Ο.Υ. Χολαργού).

6) Επιπλέον κατά τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε στις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της αντισυμβαλλόμενης '.....' ΔΕΝ υπήρχαν κατατεθειμένα αντίστοιχα ποσά.

7) Δεν έχει προσκομισθεί στην αρμόδια φορολογική αρχή το οποιοδήποτε έγγραφο ή αποδεικτικό στοιχείο πραγματοποίησης συναλλαγών με την ούτε επίσης άλλο στοιχείο σχετικά με το είδος της συνεργασίας μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων και την υπόσταση αυτής η οποία να δικαιολογεί το ύψος των υπό έλεγχο συναλλαγών. Πέραν αυτού δεν προσκομίσθηκαν ούτε συμβάσεις ή ιδιωτικά συμφωνητικά, ούτε παραστατικά τρόπου πληρωμής των ποσών που φαίνονται στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών (αρ.20 ΠΔ 186/1992).

Τα αντίγραφα συμφωνητικών έργων καθώς και μέρος των ληφθέντων παραστατικών που προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα διαπιστώθηκε ότι τα συμφωνητικά εργασιών αναφέρονταν στη διεκπεραίωση εργασιών οι οποίες ΔΕΝ περιλαμβάνονταν στους σκοπούς της Μ.Ε.Π.Ε. όπως προκύπτει από δεδομένα του ΟΠΣ ΕΛΕΝΧ1S. Τα μεμονωμένα αντίγραφα συμφωνητικών που προσκομίσθηκαν αναφέρονταν γενικόλογα σε εργασίες χωρίς να αναφέρουν το έργο ή τον τελικό λήπτη των υπηρεσιών ούτε και τον τρόπο διεκπαιρέωσης τους και επίσης σχεδόν κανένα από αυτά δεν είχε θεωρηθεί από την οποιαδήποτε υπηρεσία .

8) Από τα αντίγραφα των επιταγών που μας προσκομίσθηκαν διαπιστώθηκε ότι το σύνολο αυτών ήταν € 1.330.000,00. Με δεδομένο ότι σημαντικός αριθμός των υπό έλεγχο παραστατικών - σαραντα (40) παραστατικά σε σύνολο σαρανταεπτά (47), υπερέβαινε το ποσό των €15.000,00 όριο πέραν του οποίου η εξόφληση - σύμφωνα με τις ισχύουσες στην ελεγχόμενη χρήση διατάξεις του Κ.Β.Σ. - άρθ. 18 παρ. 2 - θα έπρεπε υποχρεωτικά να είχε πραγματοποιηθεί με χρήση τραπεζικού μέσου ή δίγραμμης επιταγής. Κατά το έλεγχο μας διαπιστώθηκε ότι καμία από τις επιταγές πληρωμής που προσκομίσθηκαν δεν ήταν δίγραμμα. Ως γνωστόν η έλλειψη του στοιχείου αυτού δίνει τη δυνατότητα οπισθογράφησης μιας επιταγής με ότι συνεπάγεται αυτό για την ταυτότητα του τελικού οπισθογράφου αυτής.

Απο την εκτίμηση δε των πραγματικών περιστατικών και επειδή η προσφεύγουσα δεν επέδειξε κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, ο έλεγχος κρίνει ότι τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν δεν ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές και έκρινε ότι οι συναλλαγές είναι **εικονικές ως προς την συναλλαγή**.

Επειδή για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής σύμφωνα με το άρθρο **19 παρ. 1 εδάφ. α΄ του Ν. 2523/97** δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση να αποκρύψει φορολογητέα ύλη και να αποφύγει την πληρωμή φόρου αλλά αρκεί η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο **30§4 περ. γ του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ)** ορίζεται ότι «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α)..... 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 τέτοια στοιχεία**,.....» ενώ με την παρ. 7 του ίδιου ως άνω άρθρου ορίζεται: «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:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

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 το άρθρο **30§2 του Ν. 2238/1994** ορίζεται ότι «Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα

είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή **ανακριβή**, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. 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.

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από τον λογιστικό προσδιορισμό με τον συντελεστή του ως άνω εδαφίων και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, που δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται το λογιστικώς

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 στην υπό εξέταση περίπτωση οι διαπιστωθείσες από την ελεγκτική αρχή παρατυπίες και παραλείψεις στην χρήση 2011 ήταν εξαιρετικά μεγάλης έκτασης (ποσοστό 87 % επί των ακαθάριστων εσόδων αντίστοιχα), ορθώς τα βιβλία **κρίθηκαν ανακριβή** και τα αποτελέσματα προσδιορίσθηκαν εξωλογιστικώς. Άλλωστε, τα ακαθάριστα έσοδα και τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994) κατά περίπτωση, συγκρίνονται και λαμβάνονται υπόψη τα μεγαλύτερα για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων, τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος καθώς και για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προχώρησε σε **φορολόγηση των λογιστικώς προσδιορισθέντων κερδών τα οποία ήταν μεγαλύτερα από τα εξωλογιστικώς προσδιοριζόμενα** και για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο λαμβάνει ως τελικά καθαρά κέρδη αυτά που προκύπτουν με βάση τον λογιστικό προσδιορισμό ήτοι € 1.997.486,75.

Επειδή στην **παρ.1 του άρθρου 32 του ν.2859/2000** ορίζεται:

« Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο **48§3 του Ν.2859/2000**: «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 δεν δύναται να αναγνωρισθεί φορολογητέα εκροή, η οποία βασίζεται σε εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθόσον προϋπόθεση της ως άνω αναγνώρισης είναι η συναλλαγή να είναι πραγματική και να έχει εκδοθεί για αυτήν το προσήκον νόμιμο φορολογικό στοιχείο. Συνεπώς, σε κάθε περίπτωση που έχει καταλογισθεί παράβαση για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν αναγνωρίζονται τα επίμαχα τιμολόγια ως δαπάνη στη φορολογία εισοδήματος, ούτε ως φορολογητέα εκροή στη φορολογία ΦΠΑ. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη σε αναδιαμόρφωση των φορολογητέων εισροών και εκροών εκδίδοντας την προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.6 παρ.1 Ν.2523/97**

Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.

Επειδή, η φορολογική αρχή απέδειξε με τρόπο αδιαμφισβήτητο ότι οι συναλλαγές αυτές δεν έλαβαν χώρα πραγματικά ούτε προσκομίσθηκαν στοιχεία εκτέλεσης των έργων στα οποία αναφέρονται τα εκδοθέντα παραστατικά καθ' όσον δεν αποδείχθηκε σε οποιοδήποτε σημείο του ελέγχου (τόσο του ΣΔΟΕ όσο και της της ΔΟΥ ΧΟΛΑΡΓΟΥ), ότι οι συναλλαγές αυτές έλαβαν χώρα πραγματικά ούτε προσκομίσθηκαν στοιχεία εκτέλεσης των έργων στη ΔΟΥ ΧΟΛΑΡΓΟΥ στα οποία αναφέρονται τα εκδοθέντα παραστατικά ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η συνεργασία πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια της αυτονόητης καλής πίστης είναι αβάσιμος και ούτε αποδεικνύεται .

Επειδή η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων και η καταχώρησή τους στα φορολογικά βιβλία της προσφεύγουσας αποσκοπούσε στην αύξηση δαπανών, στη μείωση φορολογητέας ύλης οικον. έτους 2012 , και κατ'επέκταση την μείωση των κερδών .

Επειδή, υπάρχει πραγματική διαπίστωση της συναλλαγής, όπως καταγράφεται στις από 13.09.2016 Έκθέσεων ελέγχου εφαρμογής των άρθρου 6 παρ. 1 ν.2523/1997, φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α (Ν.2859/2000) της ΔΟΥ ΧΟΛΑΡΓΟΥ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις ,με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία η οποία καταδεικνύει την αδυναμία εκπλήρωσης της επίμαχης παροχής από πλευράς του εκδότη, καθόσον η φορολογική αρχή χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτει σ` αυτή τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά. Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι στοιχειοθετείται η αποδιδόμενη παράβαση της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων, λόγω ανυπαρξίας της απεικονιζόμενης συναλλαγής και ,ως εκ τούτου η περί του αντιθέτου προσβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, είναι απορριπτικοί ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ. /26-10-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:

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

Α. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2012 (Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2011-31/12/2011)

1. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Διαφορά φόρου	389.400,77
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 102% (ως οικεία πράξη)	397.188,78
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	786.589,55

2. ΦΠΑ

Διαφορά φόρου	523.503,06
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ως οικεία πράξη)	628.203,68
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.151,706,74

3. Πρόστιμο αρ. 6 ν.2523/1997: $1.943.536,53 \times 23\% = 447.013,40 \times 3 = 1.341.040,20 \text{ €}$

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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