



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/01/2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 867

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

ΦΑΞ : 2131604567

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

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

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

ε. 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 του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «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. 001126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «..... », ΑΦΜ , εδρευούσης στον κατά: α) της υπ' αριθ. /2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005, β) της υπ' αριθ. /2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, γ) της υπ' αριθ. /2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, δ) της υπ' αριθ. /2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008,

δ) της υπ' αριθ. /2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, ε) της υπ' αριθ. /2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 και της από 2016 έκθεσης τακτικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις: α) υπ' αριθ. /2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005, β) υπ' αριθ. /2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, γ) υπ' αριθ. /2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, δ) υπ' αριθ. /2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, ε) υπ' αριθ. /2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, ε) υπ' αριθ. /2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 2016 οικεία έκθεση τακτικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... », 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 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., δεν αναγνωρίστηκε το βάσει δήλωσης υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 19.558,53 €, χωρίς ωστόσο να προκύψει ποσό φόρου για καταβολή.

Με την υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 21.872,80 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 26.247,36 €.

Με την υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 2.322,35 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 2.786,82 €.

Με την υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 2.093,67 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 2.512,40 €.

Με την υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 2.591,01 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 3.109,21 €.

Με την υπ' αριθ. 2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 3.489,08 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 4.186,96 €.

Οι ως άνω πράξεις προέκυψαν συνεπεία τακτικού ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ. 2014 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τα οικονομικά έτη 2006 έως και 2011 (χρήσεις 2005-2010). Σύμφωνα με την από 2016 έκθεση τακτικού ελέγχου ΦΠΑ της ως άνω Δ.Ο.Υ., η προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2005: α) έλαβε από την επιχείρηση με ΑΦΜ έξι (6) πλαστά και εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 62.000,00 € πλέον ΦΠΑ 11.780,00 €, β) έλαβε από την επιχείρηση με ΑΦΜ τρία (3) πλαστά και εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 29.960,00 € πλέον ΦΠΑ 5.692,40 € και γ) έλαβε από την επιχείρηση με ΑΦΜ ένα (1) πλαστό και εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικό στοιχείο συνολικής καθαρής αξίας 10.980,00 € πλέον ΦΠΑ 2.086,20 €. Για τις ως άνω παραβάσεις είχε εκδοθεί από τη Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθ. /2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου. Περαιτέρω, κατά τη χρήση 2006 ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία της δύο (2) εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία της επιχείρησης , ΑΦΜ συνολικής καθαρής αξίας 12.180,00 €. Κατά τη χρήση 2007 διαπιστώθηκε ότι ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τέσσερα (4) τιμολόγια, πλαστά και εικονικά στο σύνολό τους, από την επιχείρηση με ΑΦΜ , συνολικής καθαρής αξίας 26.790,00 € πλέον ΦΠΑ 5.090,10 €. Τέλος για τη χρήση 2008, διαπιστώθηκε ότι δεν εξέδωσε σε δύο περιπτώσεις φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές αξίας 1.748,00 και 1.180,00 € (ΑΕΠ και /2010). Τέλος, διαπιστώθηκε ότι καταχώρησε δαπάνες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης για τις χρήσεις 2008 και 2010 αξίας 3.600,00 πλέον ΦΠΑ 684,00 € και 4.059,00 € πλέον ΦΠΑ 933,57 €.

Συνεπεία των ανωτέρω διαπιστώσεων, τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανεπαρκή για τις χρήσεις 2005 και 2006 και ανακριβή για τις χρήσεις 2007 και 2008 και επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές και εισροές.

Η προσφεύγουσα, ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Μη νόμιμη – αναιτιολόγητη – αναπόδεικτη κρίση περί εικονικότητας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων.
- Το βάρος της απόδειξης της κακής πίστης το φέρει η φορολογική αρχή και εν προκειμένω αυτή δεν επικαλείται ούτε αποδεικνύει συνδρομή δόλου ή έλλειψη καλής πίστης.
- Το σύνολο των διοικητικών πράξεων που ερείδονται στη λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου για υπαρκτή συναλλαγή πρέπει να ακυρωθούν κατ' εφαρμογή ευνοϊκότερης μεταγενέστερης διάταξης και να μην επιβληθούν διορθωτικά ποσά ΦΠΑ.

Επειδή στις παρ.3 και 4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

«3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υποχρέου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου.

Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

4. 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 σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «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 φόρου.»

Επειδή στην παρ. 9 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο 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 σύμφωνα με την υπ' αριθ. 116/2013 απόφαση ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποίησής 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 σύμφωνα με την υπ' αριθ. 506/08-02-2012 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας: 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).

Επειδή η προσφεύγουσα, αποδέχεται εμμέσως την εικονικότητα των υπό κρίση συναλλαγών, καθώς δεν κάνει καμία αναφορά στα επίμαχα τιμολόγια και ο μοναδικός σχετικός ισχυρισμός της αφορά την καλή πίστη και την αναδρομική εφαρμογή ευμενέστερων διατάξεων στους λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων. Ωστόσο, η επίκληση της καλής πίστης αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη και όχι περιπτώσεις όπως η προκείμενη (λήψη εικονικών – πλαστών τιμολογίων από την επιχείρηση), κατά την οποία οι συναλλαγές ήταν εικονικές στο σύνολό

τους. Ως εκ τούτου, εφόσον αποδείχτηκε η ανυπαρξία 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) και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι τελούσε σε καλή πίστη και στις λοιπές περιπτώσεις της λήψης των εικονικών, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, φορολογικών στοιχείων. Ωστόσο, η προσφεύγουσα, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής της πίστης, δεν απέδειξε αυτήν, καθόσον δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο, το οποίο θα μπορούσε να ενισχύσει τον ισχυρισμό της ότι τελούσε σε καλή πίστη κατά τη διενέργεια των επίμαχων συναλλαγών. Ειδικότερα, δεν παρείχε κανένα στοιχείο αναφορικά με τον τόπο και το πρόσωπο με το οποίο ήρθε σε επικοινωνία και συναλλάχθηκε και κυρίως δεν προσκόμισε στοιχεία σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων ή οποιοδήποτε άλλη απόδειξη, όπως ιδιωτικά συμφωνητικά ή συμβάσεις. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί καλής πίστης απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή με το άρθρο 9 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.».

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30§3 περ. γ του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α)....., β)....., γ) λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας.....»

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), 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 τέτοια στοιχεία.....»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της οικείας έκθεσης ελέγχου, η προσφεύγουσα έλαβε κατά τις χρήσεις 2005 και 2006, πλαστά και εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία από τις επιχειρήσεις , , και Ως εκ τούτου ορθώς κρίθηκαν τα βιβλία της προσφεύγουσας ανεπαρκή για τις ανωτέρω χρήσεις.

Επειδή περαιτέρω, για τη χρήση 2007 διαπιστώθηκε από τη φορολογική αρχή η λήψη εικονικών ως προς το σύνολο της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων, ενώ για τη χρήση 2008 υφίστατο η παράβαση της μη έκδοσης στοιχείων σε δύο περιπτώσεις. Συνεπώς βάσει των ανωτέρω, ορθώς χαρακτηρίστηκαν για τις ως άνω χρήσεις τα βιβλία της προσφεύγουσας ως ανακριβή.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30§2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α)....., β)....., 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.....»

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 32 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.....»

Επειδή 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.

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 περιέχονται 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 βάσει των ανωτέρω διατάξεων, ορθώς η φορολογική αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και περαιτέρω δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν τις κρινόμενες πράξεις της φορολογικής αρχής άκυρες.

Επειδή οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως αυτά καταγράφονται στην από 2016 οικεία έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, κρίνονται βάσιμες, επαρκείς, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 2016 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, με ΑΦΜ στο σύνολό της.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2005-31/12/2005

Διαφορά φόρου	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00 €
Πιστωτικό Υπόλοιπο για έκπτωση	0,00 €

2. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2006-31/12/2006

Διαφορά φόρου	21.872,80 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	26.247,36 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	48.120,16 €

3. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2007-31/12/2007

Διαφορά φόρου	2.322,35 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	2.786,82 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.109,17 €

4. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008

Διαφορά φόρου	2.093,67 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	2.512,40 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.606,07 €

5. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2009-31/12/2009

Διαφορά φόρου	2.591,01 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	3.109,21 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.700,22 €

6. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2010-31/12/2010

Διαφορά φόρου	3.489,08 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	4.186,96 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.675,98 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.