



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 25/11/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 3947

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. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (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 του Υπουργείου Οικονομικών 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. 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 του , ΑΦΜ , κατοίκου Αττικής, οδός κατά της: υπ' αριθ. /2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. -2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από /2016 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού 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 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 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 19.907,03 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 23.888,44 ευρώ.

Η ως άνω πράξη προέκυψε συνεπεία ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ. 2016 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , με αφορμή την από /2013 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής, η οποία αφορούσε την εταιρεία Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από /2016 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. , ο προσφεύγων κατά τη χρήση 2006 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε δώδεκα (12) εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 73.073,00 €, πλέον ΦΠΑ 13.883,87 € εκδόσεως της επιχείρησης με ΑΦΜ Εν συνεχεία, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξη καθώς δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση το ποσό των ληφθέντων εικονικών τιμολογίων και ακολούθως επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εισροές με αφαίρεση

του ποσού των 13.883,87 €, το οποίο αντιστοιχούσε στον φόρο εισροών που εξέπεσε ο προσφεύγων χωρίς να το δικαιούται.

Ο προσφεύγων, ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση προσφυγή και να τροποποιηθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι επιβάλλεται η αναδρομική (άνευ όρων) εφαρμογή των ευμενέστερων διατάξεων του μεν νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4174/2013), που αντικατέστησε τον ν.2238/1994, του δε Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών –ΚΦΑΣ- και, νυν, Κώδικα Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (που αντικατέστησαν τον ΚΒΣ), περί ολοσχερούς απάλειψης των πάσης φύσης διοικητικών κυρώσεων που επιβάλλονταν στα πλαίσια του εξωλογιστικού (τεκμαρτού) προσδιορισμού της φορολογητέας, κατά ΦΠΑ, ύλης των ελεγχόμενων φορολογουμένων. Επικουρικώς, προς τα ανωτέρω, αιτείται τον υπολογισμό του εκπεστέου ΦΠΑ εισροών επί του ποσού προσαύξησης των φορολογητέων εκροών, δηλαδή την αναγνώριση επί της διαφοράς και ποσοστού ανάλογου προς το ποσοστό των εκπεστέων (άνευ παραστατικών) δαπανών στη φορολογία εισοδήματος, ήτοι σε ποσοστό 78,40% της οικείας προσαύξησης ήτοι αναγνώριση εκπεστέου ΦΠΑ εισροών ποσού 4.722,16 ευρώ.

Επειδή στην παρ.4 του άρθρου 19 του ν.2523/1997 ορίζεται:

«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, 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 σύμφωνα με την υπ' αριθ. 116/2013 απόφαση 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 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 σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της οικείας έκθεσης ελέγχου, ο προσφεύγων έλαβε από την εταιρεία και καταχώρησε στα βιβλία του, κατά τη χρήση 2006 τα ακόλουθα, εικονικά στο σύνολό τους, φορολογικά στοιχεία:

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
1	Τ.Π.Υ.	.....	..... /2006	4.000,00	760,00	4.760,00
2	Τ.Δ.Α.	.....	..... /2006	10.710,00	2.034,90	12.744,90

3	Τ.Δ.Α.	.....	..... /2006	6.240,00	1.185,60	7.425,60
4	Τ.Π.Υ.	.....	..... /2006	4.000,00	760,00	4.760,00
5	Τ.Δ.Α.	.....	..... /2006	8.334,00	1.583,46	9.917,46
6	Τ.Π.Υ.	.....	..... /2006	8.000,00	1.520,00	9.520,00
7	Τ.Δ.Α.	.....	..... /2006	4.900,00	931,00	5.831,00
8	Τ.Π.Υ.	.....	..... /2006	4.200,00	798,00	4.998,00
9	Τ.Δ.Α.	.....	..... /2006	5.963,00	1.132,97	7.095,97
10	Τ.Δ.Α.	.....	..... /2006	5.826,00	1.106,94	6.932,94
11	Τ.Π.Υ.	.....	..... /2006	5.500,00	1.045,00	6.545,00
12	Τ.Π.Υ.	.....	..... /2006	5.400,00	1.026,00	6.426,00
ΣΥΝΟΛΟ				73.073,00	13.883,87	86.956,87

Επειδή ο έλεγχος που διενεργήθηκε από το ΣΔΟΕ Π.Δ. Αττικής στην εκδότρια των επίμαχων τιμολογίων , του οποίου το πόρισμα αποδέχτηκε ο παρών έλεγχος, απέδειξε ότι αυτά ήταν εικονικά στο σύνολό τους και η εκδότρια επιχείρηση συναλλακτικά ανύπαρκτη καθόσον:

1. Δεν είχε θεωρήσει ποτέ και δεν τηρούσε βιβλία.
2. Ήταν ανύπαρκτη επαγγελματικά και δεν λειτούργησε στις δηλωθείσες εγκαταστάσεις της.
3. Δεν είχε στην κατοχή της μεταφορικά μέσα, ούτε μηχανήματα έργου.
4. Δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό.
5. Είχε μηδαμινές αγορές σε σχέση με τις πωλήσεις της και δεν είχε τη δυνατότητα να πωλήσει ή να κατασκευάσει τα προϊόντα για τα οποία εξέδωσε φορολογικά στοιχεία
6. Ο υπογράφων τις δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ λογιστής είναι ανύπαρκτο πρόσωπο.

Επειδή εν προκειμένω, τα τιμολόγια που έλαβε ο προσφεύγων από την ως άνω επιχείρηση, κρίθηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή, καθόσον πέραν των προαναφερμένων:

1. Έχουν εξοφληθεί όλα τοις μετρητοίς.

2. Δεν επεδείχθησαν συμφωνητικά μεταξύ του προσφεύγοντος λήπτη και της εκδότριας των υπό κρίση τιμολογίων για τις εργασίες που περιγράφονται στα Τιμολόγια παροχής Υπηρεσιών.
3. Στα Τιμολόγια-Δελτία Αποστολής αναγράφεται ως τόπος αποστολής η αποθήκη της εκδότριας επί της οδού στο , χώρος ο οποίος ουδέποτε είχε χρησιμοποιηθεί από την καθώς είχε εγκαταλειφτεί ήδη από την 01/01/2004 χωρίς να δηλωθεί η σχετική μεταβολή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ..
4. Στα ΤΔΑ αναγράφεται ως μέσο μεταφοράς των υλικών το υπ' αριθ. επιβατικό αυτοκίνητο, το οποίο όμως δεν ανήκε στην εκδότρια αλλά στον 77χρονο, αποβιώσαντα στις 2007,

Επειδή στην υπό εξέταση περίπτωση, ο προσφεύγων, αποδέχεται εμμέσως την εικονικότητα των υπό κρίση συναλλαγών, καθώς δεν κάνει καμία αναφορά στα επίμαχα τιμολόγια και ο μοναδικός ισχυρισμός της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής αφορά την αναδρομική εφαρμογή ευμενέστερων διατάξεων στους λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων. Περαιτέρω, ο προσφεύγων, ο οποίος φέρει και το βάρος της απόδειξης, δεν επιχείρησε να τεκμηριώσει με οποιονδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές μεταξύ αυτού και της εκδότριας των τιμολογίων, καθώς δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς κανένα στοιχείο, τα οποία θα μπορούσε να κλονίσει την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσει την ανάμειξη της εκδότριας επιχείρησης στις οικείες συναλλαγές. Ειδικότερα, δεν παρείχε κανένα στοιχείο αναφορικά με τον τόπο και το πρόσωπο με το οποίο ήρθε σε επικοινωνία και συναλλάχθηκε, ούτε προσκόμισε στοιχεία σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης των επίμαχων τιμολογίων ή οποιοδήποτε άλλη απόδειξη, όπως συναφθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά ή συμβάσεις.

Επειδή ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι πρέπει να εφαρμοσθούν αναδρομικά οι ευμενέστερες διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Δ.), του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) περί ολοσχερούς απάλειψης των πάσης φύσεως διοικητικών κυρώσεων που επιβάλλονταν στα πλαίσια του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων και της φορολογητέας ύλης.

Επειδή ωστόσο οι διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 (παρ. 1 άρθρου 72 ν. 4172/2013),

Επειδή περαιτέρω, οι διατάξεις της υποπ. Ε.1. της παρ. Ε του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών) ισχύουν από 01/01/2013, όπως ρητά ορίζεται στο άρθρο 13 του ίδιου ως άνω νόμου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 44 του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα): «Οι διατάξεις του νόμου αυτού τίθενται σε ισχύ ως εξής:

α) Τα κεφάλαια 4 έως 7, καθώς και οι ορισμοί του Παραρτήματος Α' που σχετίζονται με την εφαρμογή των κεφαλαίων αυτών τίθενται σε ισχύ για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014.

β) Όλα τα υπόλοιπα κεφάλαια, καθώς και οι ορισμοί του Παραρτήματος Α' που σχετίζονται με την εφαρμογή των κεφαλαίων αυτών τίθενται σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2015, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επιμέρους διατάξεις.»

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 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 εν προκειμένω, οι επικαλούμενες από τον προσφεύγοντα διατάξεις των νόμων 4172/2013, 4093/2012 και 4308/2014 δεν καταλαμβάνουν την χρήση 2006 και δεν δύναται στην προκειμένη περίπτωση να εφαρμοσθούν. Στην εν λόγω χρήση, έχουν εφαρμογή αποκλειστικά οι διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 σε ότι αφορά την κρίση των βιβλίων, αυτές του ν. 2238/1994 ως προς τον προσδιορισμό του ακαθάριστου και του φορολογητέου εισοδήματος και του ν.2859/2000 για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εισροών και εκροών. Βάσει αυτών των αποτελεσμάτων, επαναπροσδιορίζονται αντίστοιχα στη φορολογία ΦΠΑ οι φορολογητέες εισροές και εκροές, βάσει του ν. 2859/2000, χωρίς την αναγνώριση των επίμαχων εικονικών τιμολογίων ως φορολογητέα εκροή,

καθώς προϋπόθεση της ως άνω αναγνώρισης είναι η συναλλαγή να είναι πραγματική και να έχει εκδοθεί για αυτήν το προσήκον νόμιμο φορολογικό στοιχείο.

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 την προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και ως εκ τούτου ο επικουρικός προσβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από /2016 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. , επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης /2016 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του , με ΑΦΜ

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

Διαφορά φόρου	19.907,03
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως οικεία πράξη)	23.888,44
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	43.795,47

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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 Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).