



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Καλλιθέα, 25/10/2016

Αριθμός απόφασης: 3590

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604526
ΦΑΞ : 213-1604567

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 με αριθμό 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 υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- 4.** Την από 27/5/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, με έδρα, οδός που εκπροσωπείται νόμιμα από την του, κατοίκου, οδός κατά της με αριθμό/ 15-4-2016 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και της με αριθμό/ 15-4-2016 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2006 – 31/12/2006 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5.** Την με αριθμό/ 15-4-2016 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και τη με αριθμό/ 15-4-2016 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2006 – 31/12/2006, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 15/4/2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου.
- 6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 27/5/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της , 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 τη με αριθμό/ 19-4-2016 συστημένη επιστολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα επιχείρηση οι με αριθμό/ 15-4-2016 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και η με αριθμό/ 15-4-2016 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α..

Με τη με αριθμό/ 15-4-2016 προσβαλλόμενη Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος προσδιορίστηκε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 8.055,59€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 9.666,71€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 17.722,3€.

Με τη με αριθμό/ 15-4-2016 προσβαλλόμενη Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. προσδιορίστηκε διαφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 1.580,66€ πλέον διαφοράς ποσού χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 9.298,33€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 11.158€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 20.456,33€ και για έκπτωση 1.580,66€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 15/4/2016 οικείων εκθέσεων ελέγχου, κατόπιν της/ 3-12-2014 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, η οποία εκδόθηκε με αφορμή τα με αριθμό/ 15-2-2012 και/ 19-3-2012 δελτία πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε., μετά των σχετικών εκθέσεων ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992. Για την προσφεύγουσα επιχείρηση εκδόθηκαν οι με αριθμό/ 9-3-2012 και/ 27-4-2012 αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για λήψη 3 πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «.....» συνολικής καθαρής αξίας 14.655€ πλέον Φ.Π.Α. 2.784,45€ και 4 φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «.....» συνολικής καθαρής αξίας 20.815€ πλέον Φ.Π.Α. 3.954,85€, αντίστοιχα. Για τις εν λόγω αποφάσεις επιβολής προστίμου η προσφεύγουσα επιχείρηση άσκησε τις με αριθμό κατάθεσης/ 18-5-2012 και/ 26-7-2012 προσφυγές ενώπιον του Διοικητικού Η προσφεύγουσα επιχείρηση κατέθεσε τη με αριθμό/ 12-12-2012 αίτηση για συμβιβασμό και για τις δυο αυτές πράξεις, η οποία έγινε δεκτή από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., συντάχθηκε το πρακτικό συμβιβασμού και με τις με αριθμό και/ 2014 Πράξεις του Διοικητικού καταργήθηκε η δίκη για τις συγκεκριμένες προσφυγές.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση αιτείται τη ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

1. Παραγραφή

2. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των συναλλαγών και ότι η επιχείρηση δεν έλαβε τα αναγραφόμενα στα συγκεκριμένα τιμολόγια αγαθά και υπηρεσίες – εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη με καλή πίστη της προσφεύγουσας επιχείρησης
3. Κακώς εφαρμόστηκε εξωλογιστικός προσδιορισμός και απόρριψη των βιβλίων της επιχείρησης, καθώς δεν ήταν αδύνατος ο λογιστικός έλεγχος των φορολογικών υποχρεώσεων και ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, όπως ορίζουν οι οικείες διατάξεις.

Όσον αφορά στον ισχυρισμό περί παραγραφής (1^{ος} λόγος)

Επειδή η διαχειριστική περίοδος 2006 αρχικώς παραγραφόταν βάσει του άρθρου 84 του ν.2238/1994 στην πενταετία, ήτοι 31/12/2012. Λαμβάνοντας υπ' όψιν το γεγονός ότι κατ' αρχήν για την εν λόγω χρήση τα συμπληρωματικά στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τις από 5/1/2012 και 9/3/2012 εκθέσεις εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992 του Σ.Δ.Ο.Ε.), δεν ήταν νέα, καθόσον ήταν ήδη στη διάθεση της φορολογικής αρχής πριν τη λήξη του αρχικού χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εν προκειμένω δεν εμπίπτει στις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 και δεν δύναται να επεκταθεί στη δεκαετία.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ.18 του άρθρου 19 του ν.3091/2002, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 22 του ν.3212/2003: *«Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α'), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά. Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια.»*

Συνεπώς, επειδή για τη λήψη των εικονικών στοιχείων στη διαχειριστική περίοδο 2006, έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί οι/ 9-3-2012 και/ 27-4-2012 αποφάσεις επιβολής προστίμου

Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρου παρατείνεται για δύο ακόμη έτη δηλαδή έως τις 31/12/2014.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 37 «Ρυθμίσεις για τους φορολογικούς ελέγχους» του ν.4141/2013: *«5. Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.»*

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η εντολή ελέγχου εκδόθηκε στις 3/12/2014 με αφορμή τα με αριθμό/ 15-2-2012 και/ 19-3-2012 δελτία πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. και οι προσβαλλόμενες πράξεις στις 15/4/2016. Ως εκ τούτου, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις εντός του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

Όσον αφορά στον ισχυρισμό ότι δεν αποδείχθηκε η εικονικότητα (2ος λόγος)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 «Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων.» του ΠΔ186/1992, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 10 ΠΔ134/1996: *«9. 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 το άρθρο 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000: *«1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... 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»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» του ν.2523/1997: *«3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατρηθεί 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 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 την 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..»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/ 31-3-2015, με την οποία έγινε δεκτή και κοινοποιήθηκε η 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης ΙΙΙ. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.

Β. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣΤΕ 533/2013, ΣΤΕ 116/2013, ΣΤΕ 505/2012, ΣΤΕ 1498/2011 κλη).»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1097/ 4-7-2016, με την οποία έγινε δεκτή και κοινοποιήθηκε η 134/2016 γνωμοδότηση ΝΣΚ:

«13. Από το πραγματικό του τεθέντος πρώτου ερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολο τους πραγματικές, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ. (ή του Κ.Φ.Α.Σ.) και προερχόταν από φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή.

14. Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση του ΦΠΑ, το γεγονός δε ότι ενδεχομένως ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με, αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία. Τούτο δε, ανεξάρτητα από το ζήτημα αν η συγκεκριμένη περίπτωση συνιστά ή όχι παράβαση των διατάξεων που προβλέπουν ποινικές κυρώσεις ή επισύρουν ή όχι την επιβολή ποινικών κυρώσεων και προστίμου, καθόσον είναι διαφορετικό το ζήτημα της εκπτώσεως από το ζήτημα της επιβολής ποινικών κυρώσεων ή προστίμου και του ύψους αυτού για τη διάπραξη της φορολογικής παράβασης της φοροδιαφυγής (πρβλ ΣτΕ 4033/1999, Ολ ΝΣΚ 28/2015, ΝΣΚ 572/2011).

15. Και ναι μεν η ως άνω συμπαιγνία του εκδότη του στοιχείου και του υποκρυπτόμενου τρίτου θεμελιώνει παράβαση εικονικότητας στο πρόσωπο αυτών, με τις εντεύθεν εις βάρος τους έννομες συνέπειες, πλην όμως, αυτή δεν μπορεί επ' ουδενί να έχει δυσμενή επίδραση και στο πρόσωπο του καλόπιστου λήπτη νομότυπου φορολογικού στοιχείου υπαρκτής συναλλαγής και δαπάνης, ούτε δύναται να μετατρέψει το εν λόγω στοιχείο σε μη νομότυπο, κατά την ως άνω εκτεθείσα έννοια.

16. Αντιθέτως, δεν υφίσταται δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν στον λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή), διότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της εκπτώσεως, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη

αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής.

...

19. Η προπαρατεθείσα ερμηνευτική θέση δεν έρχεται σε αντίθεση ούτε με την υπ' αριθ. ΣΤΕ 483/2012 απόφαση ή άλλες αποφάσεις του ΣΤΕ, αλλ' ούτε και με τις υπ' αριθ. 685/2000 και 572/2011 γνωμοδοτήσεις του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, καθόσον καταγράφεται ουσιώδης ειδοποιός διαφορά του προκείμενου ιστορικού σε σχέση με το ιστορικό, επί του οποίου διαμορφώθηκε η ερμηνευτική θέση των γνωμοδοτήσεων, με τις οποίες κρίθηκε ως μη επιτρεπτή η έκπτωση πραγματικής δαπάνης ακόμη και καλόπιστου λήπτη πλαστού στοιχείου. Η εν λόγω διαφορά έγκειται στο γεγονός ότι το εν λόγω στοιχείο θεωρήθηκε, ορθώς, ότι δεν είναι νομότυπο, δηλαδή, ότι δεν πληροί καμία από τις προϋποθέσεις που θέτουν οι οικείες διατάξεις (άρθρο 43§3 ΚΦΣ, άρθρο 18§2 του ΚΒΣ και μετέπειτα άρθρο 2§3 της παραγρ. Ε, υποπαρ. Ε1 του ν. 4093/1012, Κ.Φ.Α.Σ.), για τη νομιμότητα της εγγραφής στα βιβλία του λήπτη επιτηδευματία, καθόσον το πλαστό στοιχείο, ούτε προβλέπεται στις διατάξεις των εν λόγω νομοθετημάτων, ούτε αποτελεί δημόσιο έγγραφο ή «άλλο πρόσφορο στοιχείο», όπως αξιώνουν οι διατάξεις αυτές.»

Επειδή, σύμφωνα με τη απόφαση 533/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «Κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Εξ άλλου, στην τελευταία ως άνω περίπτωση, αν δηλαδή η αποδιδόμενη σε ορισμένο τιμολόγιο εικονικότητα συνίσταται στο ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η σχετική συναλλαγή, όχι όμως με το πρόσωπο που εμφανίζεται ως εκδότης του τιμολογίου, η εικονικότητα θεωρείται αποδεδειγμένη αν αποδειχθεί ότι το εν λόγω πρόσωπο είναι ανύπαρκτο ή ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει προβεί σε θεώρηση φορολογικών στοιχείων στην περίπτωση δε αυτή στοιχειοθετείται, κατ' αρχήν, παράβαση για τον επιτηδευματία που αποδέχεται τέτοιο τιμολόγιο, εκτός εάν εκείνος αποδείξει ότι είχε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής. Και στην εν λόγω περίπτωση όμως, η φορολογική αρχή, η οποία, κατά τα προεκτεθέντα, έχει το βάρος της αποδείξεως της εικονικότητας, βαρύνεται με την απόδειξη της κατά τ' ανωτέρω ανυπαρξίας (ή της έλλειψης δηλώσεως ενάρξεως επιτηδεύματος και θεωρήσεως στοιχείων) του φερόμενου ως εκδότη των τιμολογίων»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 506/2012 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 ... τα στοιχεία αστυνομικής ταυτότητας που χρησιμοποίησε ο φερόμενος ως εκδότης των ένδικων φορολογικών στοιχείων, , ήταν πλαστά, με συνέπεια να πρόκειται για ανύπαρκτο πρόσωπο, πίσω απ' το οποίο υποκρύπτεται άλλο άτομο, άγνωστο, γεγονός που επιβεβαιωνόταν τόσο από τις μαρτυρίες του υιού του εκμισθωτή και συνοίκων του ακινήτου που είχε αυτός δηλώσει ως επαγγελματική έδρα ότι ο ποτέ δεν εγκαταστάθηκε στην επαγγελματική του έδρα, όσο και από βεβαίωση της φορολογικής αρχής περί μη υποβολής οιασδήποτε δήλωσης φόρου, απ' τα οποία, κατά τα προβαλλόμενα, συναγόταν η ανυπαρξία του προσώπου του φερόμενου ως εκδότη των εν λόγω φορολογικών στοιχείων».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «η) Όποιος γνωρίζει το σκοπό της επιχειρούμενης πράξης και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην κατασκευή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή γνωρίζει ότι τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην έκδοσή τους ή αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, 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 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 απόφαση 1313/2013 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «*Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, 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 ή δελτίου αποστολής 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 ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010).*»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από 5/1/2012 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992 του Σ.Δ.Ο.Ε. (σελ.3 και 4), που διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ με το με αριθμό/ 15-2-2012 έγγραφο, την από 15/4/2016 έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος (σελ.5) και την από 15/4/2016 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. (σελ.4), η επιχείρηση «.....» είχε ως αντικείμενο δραστηριότητας και ήταν φορολογικά ανύπαρκτη, η οποία δεν σχετίζεται με την προμήθεια και εγκατάσταση λογισμικού που φέρεται να πώλησε στην προσφεύγουσα επιχείρηση, και η έδρα της δεν ήταν ποτέ αυτή που αναγράφεται στα εν λόγω πλαστά τιμολόγια (.....). Σημειώνεται ότι στην με αριθμό κατάθεσης/ 18-5-2012 προσφυγή της προσφεύγουσας επιχείρησης ενώπιον του Διοικητικού αναγράφεται: «*Σε ότι είχε να κάνει με ηλεκτρονικούς υπολογιστές, η εταιρία μας συνεργάστηκε για τον σκοπό αυτό με τον κ., ο οποίος διατηρούσε επαγγελματική εγκατάσταση του αντικειμένου αυτού (Υποστήριξη Συστημάτων Υπολογιστών) δίπλα στα γραφεία του σταθμού μας ... Τα επίμαχα παραστατικά εκδόσεως (εκδοθέντα συγκεκριμένα την 1/9/2006, την 11/5/2006 και την 28/12/2006) μας παρέδωσε ο, τα καταχωρήσαμε άμεσα και νόμιμα στα βιβλία μας και τα εξοφλήσαμε καταβάλλοντας αυθημερόν στον το ποσό σε μετρητά ...*». Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν διερεύνησε το αντικείμενο εργασιών και την ύπαρξη της επιχείρησης που φέρεται να έχει εκδώσει τα εν λόγω τιμολόγια, σε αντίθεση με την πρακτική που εφάρμοσε σε άλλες περιπτώσεις, και κατέβαλε τα χρήματα σε άλλο πρόσωπο, το οποίο της παρέδωσε τα συγκεκριμένα τιμολόγια. Δεν δύναται να τεθεί, λοιπόν, θέμα καλής πίστης έναντι του προμηθευτή της.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από 9/3/2012 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992 του Σ.Δ.Ο.Ε. (σελ.6-8), που διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ με το με αριθμό/ 19-3-2012 έγγραφο, την από 15/4/2016 έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος (σελ.6) και την από 15/4/2016 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. (σελ.5), η επιχείρηση «.....» δεν είχε έδρα, ενώ στη διεύθυνση που αναγράφεται στα εν λόγω πλαστά τιμολόγια (.....) είχε μισθώσει ένα διαμέρισμα μόνο για το χρονικό διάστημα 15/4/2005 – 15/6/2005 (2 μήνες). Τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν 23/2/2006, 30/9/2006, 3/11/2006 και 29/12/2006 και δεν αναφέρουν το μεταφορικό μέσο που χρησιμοποιήθηκε, ενώ ούτε η προσφεύγουσα επιχείρηση ούτε η επιχείρηση «.....» είχαν μεταφορικά μέσα, ούτε προσκομίστηκαν στον έλεγχο παραστατικά μεταφοράς. Σημειώνεται ότι στην με αριθμό κατάθεσης/ 26-7-2012 προσφυγή της προσφεύγουσας επιχείρησης ενώπιον του Διοικητικού αναγράφεται: *«Σε ότι είχε να κάνει με ηλεκτρονικούς υπολογιστές, η εταιρία μας απευθύνθηκε στον κ. και τους συνεργάτες του, ο οποίος διατηρούσε επαγγελματική εγκατάσταση του αντικειμένου αυτού (Υποστήριξη Συστημάτων Υπολογιστών) δίπλα στα γραφεία του σταθμού μας ... Τα επίμαχα παραστατικά εκδόσεως (εκδοθέντα συγκεκριμένα την 23/2/2006, την 30/9/2006, την 3/11/2006 και την 29/12/2006) μας παρέδωσε ο, αφού είχαν ολοκληρωθεί οι αναφερόμενες σε αυτά εργασίες, τα καταχωρήσαμε άμεσα και νόμιμα στα βιβλία μας και τα εξοφλήσαμε καταβάλλοντας αυθημερόν στον το ποσό τους σε μετρητά ή παραδίδοντας επιταγές ...»*. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν διερεύνησε την ύπαρξη και τις εγκαταστάσεις της επιχείρησης που φέρεται να έχει εκδώσει τα εν λόγω τιμολόγια, σε αντίθεση με την πρακτική που εφάρμοσε σε άλλες περιπτώσεις, και κατέβαλε τα χρήματα σε άλλο πρόσωπο, το οποίο της παρέδωσε τα συγκεκριμένα τιμολόγια. Δεν δύναται να τεθεί, λοιπόν, θέμα καλής πίστης έναντι του προμηθευτή της.

Άλλωστε, στις με αριθμό/ 9-3-2012 και/ 27-4-2012 αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ η προσφεύγουσα επιχείρηση συμβιβάστηκε, δυνάμει των από 20/1/2014 οικείων πρακτικών διοικητικής επίλυσης. Σημειώνεται μαζί με τις προσβαλλόμενες με αριθμό/ 15-4-2016 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και με αριθμό/ 15-4-2016 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. εκδόθηκε και η/ 15-4-2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. που αφορούσε στα εν λόγω πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία, με την οποία η προσφεύγουσα επιχείρηση συμβιβάστηκε δυνάμει του με αριθμό/ 18-5-2016 πρακτικού διοικητικής επίλυσης διαφοράς.

Όσον αφορά στον εξωλογιστικό προσδιορισμό (3ος λόγος)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων» παρ. 7 του Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ), με τις τροποποιήσεις άρθρου 31 του ν.3522/2006: *«7. 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 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων» παρ. 8 του Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ): «8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων» παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ), με τις τροποποιήσεις του ν.3522/2006: «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 ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,... Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων» παρ. 3 του Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ), με τις τροποποιήσεις του ν.3522/2006: «3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο παραγωγής – κοστολογίου ή το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών ή το βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής που ορίζεται από την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού,

β) τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται,

γ) λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας,

δ) εξοφλεί τιμολόγια αξίας 15.000 ευρώ και άνω με τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο.

ε) δεν συντάσσει και δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, που ορίζεται από την περίπτωση Γ της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κώδικα αυτού ή συντάσσει αυτόν ανακριβώς.

Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνο συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.

Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία.

Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη.»

Επειδή, εν προκειμένω, η παρούσα χρήση 2006 επιβαρύνθηκε α)με αποσβέσεις εικονικών τιμολογίων συνολικού ποσού 7.966€ και β)με την αξία εταιρού εικονικού φορολογικού στοιχείου συνολικού ποσού 1.278€, ήτοι δηλαδή συνολικά με ποσό 9.244€.

Επειδή αφενός δεν καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος ο λογιστικός έλεγχος των φορολογικών υποχρεώσεων, αφετέρου τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, τον Μοναδικό Συντελεστή Καθαρού Κέρδους των πινάκων που προβλέπονται για την εν λόγω επιχείρηση (ΚΑ 8071 10%), τα απολογιστικά κέρδη της κρινόμενης χρήσης που ανέρχονται σε ποσοστό 8,6%, ήτοι δηλαδή πλησιάζουν σε αυτά του εξωλογιστικού προσδιορισμού, κρίνεται ότι η αξία του εικονικού τιμολογίου (1.278€) και των αποσβέσεων (7.966€) που στηρίζονται σε εικονικά τιμολόγια για τη

χρήση 2006 σαν ποσοστό επί των δηλωθέντων καθαρών κερδών ανέρχεται σε 40%, δεν μπορεί όμως να αξιολογηθεί σαν απόλυτο ποσοστό και μόνον, αλλά πρέπει να ληφθεί υπόψη και η απόλυτη αξία αυτής, η οποία δεν είναι μεγάλη.

Στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης τα βιβλία θα πρέπει να κριθούν ειλικρινή με εφαρμογή του άρθρου 31 του ν.2238/1994, ως προς τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών και εφαρμογή του άρθρου 32 παρ.δ του ν.2859/2000.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό/ 27-5-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

A) την αποδοχή της μη εφαρμογής του άρθρου 30 παρ.4 του ΠΔ186/1992, κρίνοντας τα βιβλία ως ειλικρινή

B) την απόρριψη των λοιπών λόγων της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Εισόδημα

Ακαθάριστα έσοδα	274.835,67 €
Καθαρά κέρδη (23.545,38 + 9.244)	32.789,38 €
Φόρος για καταβολή (αφαιρουμένου αυτού της αρχικής δήλωσης)	2.680,76 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (Χ120%)	3.216,91 €
Οριστική φορολογική υποχρέωση	5.897,67 €

Φ.Π.Α.

Εκροές	272.347,67 €
Φόρος εκροών	51.746,05 €
Εισροές	150.667,61 €
Φόρος εισροών μείον λοιπά αφαιρούμενα ποσά (πιστωτικό υπόλοιπο 31/12/2006)	45.006,75 €
Φόρος για καταβολή	6.739,30 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (Χ120%)	8.087,16 €
Οριστική φορολογική υποχρέωση	14.826,46 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι 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.2717/1999).