



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΤΜΗΜΑ Α.**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : ..
Fax : ..

Καλλιθέα 12/ 09/ 2016

Αριθμός Απόφασης 3034

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.. Την υπ' αριθμόν 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας που έχει έδρα, κατά της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2006 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2006 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α., όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 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..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , οικονομικού έτους 2006 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 49.438,41 €, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 59.326,18 €, το οποίο βεβαιώθηκε στις

Η διαφορά φόρου προέκυψε βάσει του πορίσματος της από 09-03-2016 έκθεσης ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2006, της υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. ο οποίος έλεγχος διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των άρθρων 66 & 68 του Ν. 2238/94. Αιτία του ανωτέρω φορολογικού επανελέγχου, δεδομένου του γεγονότος ότι η προσφεύγουσα είχε προβεί σε περαίωση του Ν. 3697/2008, για τα οικονομικά έτη 2004-2007, αποδεχόμενη το υπ' αριθμ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ιδίου νόμου, ήταν το γεγονός ότι, μετά την αποδοχή του ανωτέρω σημειώματος περαίωσης από την προσφεύγουσα εταιρεία στις, περιήλθαν σε γνώση της ανωτέρω φορολογικής αρχής νέα συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/94 και συγκεκριμένα, το με αριθ. έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερική Δ/ση Κεντρικής Μακεδονίας, με το οποίο κοινοποιήθηκε στην Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ η από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της επιχείρησης «.....»

Από την ανωτέρω έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005, ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της δύο (2) εικονικά στο σύνολο τους φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα, τα α) αριθ. Τ.Π. Νο καθαρής αξίας 11.883,00€ πλέον ΦΠΑ 2.257,55€ συνολικής αξίας 14.140,77€ & β) Τ.Π.. Νο καθαρής αξίας 12.582,00€ πλέον ΦΠΑ 2.390,58€ συνολικής αξίας 14.972,58€, από την ατομική επιχείρηση της

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., με βάση τις διατάξεις της περίπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/94, εξέδωσε εντολή επανελέγχου για την προσφεύγουσα εταιρεία και για την χρήση 2005. Από τον ανωτέρω φορολογικό έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας στη χρήση 2005 κρίθηκαν ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3,4,6 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ.), τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 περ. γ του ν. 2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου και εκδόθηκε στη συνέχεια η προσβαλλόμενη πράξη.

Με την αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση, της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Ότι τα αρμόδια όργανα της φορολογικής διοίκησης δεν εφάρμοσαν τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 36 ΠΔ 186/1992 και τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν. 4174/2013 και ότι τα κατασχεθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία παρελήφθησαν από την φορολογική αρχή σε ανύποπτο χρόνο χωρίς την σύνταξη και την επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης , καθώς επίσης δεν αναφέρεται ο τόπος που διενεργήθηκε η κατάσχεση και δεν υπάρχει υπογραφή του παραλαβόντος, αλλά μόνο του παραδώσαντος.
- Ότι η ελεγκτική αρχή δεν αναφέρει τους λόγους με τους οποίους κρίθηκαν τα βιβλία ανακριβή, ότι δεν απέδειξε την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων και μετέθεσε το βάρος της απόδειξης στην προσφεύγουσα και επιπλέον, ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές.

Επειδή, στις 22-03-2011 οι αρμόδιοι υπάλληλοι της Δ.Ο.Υ. μετέβησαν στην έδρα της προσφεύγουσας που βρίσκεται στο και κατέσχεσαν τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στις εκθέσεις κατάσχεσης, οι οποίες υπεγράφησαν από τους ενεργήσαντες την κατάσχεση και τα αντίγραφα αυτών κοινοποιήθηκαν στη νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας, αυθημερόν , όπου και υπογράφει ως παραδίδων. Επίσης η έκθεση κατάσχεση κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα αφού χαρακτηριστικά αναφέρεται σε αυτή <<Επιδόθηκε σήμερα την, ημέρα.....από στην και ακολουθεί η υπογραφή της κ. καθώς επίσης και οι υπογραφές των ανωτέρω υπαλλήλων. Παράλληλα στις ως άνω εκθέσεις κατάσχεσης αναφέρεται ο τόπος που διενεργήθηκε η κατάσχεση και συγκεκριμένα η έδρα της προσφεύγουσας, που βρίσκεται στο

Επειδή, η έκθεση κατάσχεση περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα στοιχεία που ορίζονται από τις σχετικές διατάξεις (άρθρο 36 ΠΔ 186/1992 και, άρθρο 24 του Ν. 4174/2013) ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

Επειδή, σύμφωνα με το **πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος **δεν απέδειξε την εικονικότητα** των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, καθόσον στην έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνεται αιτιολογία

των πραγματικών και νομικών λόγων, που οδήγησαν τη Διοίκηση στην απόφαση της και παράθεση των κριτηρίων βάσει των οποίων άσκησε η Διοίκηση τη διακριτική της ευχέρεια, γεγονός το οποίο κατά την πάγια νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, όταν τα πρόσωπα είναι υπαρκτά, η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης του ισχυρισμού της για εικονικότητα έκδοσης και λήψης στοιχείων.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ. 186/92 (ΚΒΣ) των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ και στην από έκθεση ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., περιέχονται επαρκή στοιχεία και η απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, τα οποία εκθέτονται σ' αυτές, κατά την παραδεκτή αλληλοσυμπλήρωση σκεπτικού και διατακτικού, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, τα πραγματικά περιστατικά που αποδείχθηκαν από την αποδεικτική διαδικασία, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά στο σύνολό τους.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ** « *Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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, 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 συναλλακτικός 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 (ΣΤΕ 506/08-02-2012). Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε στοιχεία ικανά για να αποδείξει την πραγματικότητα των

συναλλαγών, καθώς επίσης πραγματοποίησε επαναλαμβανόμενες εικονικές συναλλαγές σε όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, επομένως το γεγονός της εικονικότητας τελούσε σε γνώση της και οι πράξεις αυτές δεν οφείλονταν σε παραδρομή ή σε συγγνωστή πράξη.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματι 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 συναλλακτικός 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 συναλλακτικός ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Στην προκείμενη περίπτωση, στις σελίδες 82,83,84&85 της από έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΠΔ. 186/92 (ΚΒΣ) των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ και στις σελίδες 4&5 της από έκθεσης ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ....., για την εκδότρια που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι η ανωτέρω εκδότρια ατομική επιχείρηση «1. Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν είχε πραγματική υπόσταση και οντότητα μετά τον Ιούλιο του 2005, γεγονός που καθιστά αντικειμενικά αδύνατη τη διενέργεια κάθε είδους εμπορικών συναλλαγών.

2. Εκδίδει φορολογικά στοιχεία μετά τον Ιούλιο του 2005 στα οποία φαίνεται η διακίνηση να γίνεται από τη δηλωθείσα ως έδρα από την οποία αποδεδειγμένα έχει αποχωρήσει.

3. Κανένα από τα πρόσωπα που φαίνονται να αγόρασαν εμπορεύματα κατά τη πρώτη περίοδο λειτουργίας της (.....), όταν αυτή είχε και αγορές και έδρα, δεν συναλλάχθηκε μαζί της αλλά με τους

4. Η επιχείρηση ουδέποτε αγόρασε τις τεράστιες ποσότητες εμπορευμάτων μετά τον του 2005, που φέρεται να πούλησε σε διάφορες επιχειρήσεις.

5. Πολλά από τα φορολογικά στοιχεία πέρα από εικονικά είναι και πλαστά.

6. Η δεν επέδειξε-προσκόμισε τα φορολογικά της βιβλία και στοιχεία.

7. Στα περισσότερα ΔΑ δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου.

8. Το σύνολο σχεδόν των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η ελεγχόμενη επιχείρηση φέρεται να εξοφλήθηκαν με μετρητά Η εξόφληση των συναλλαγών με εικονικά ή πλαστά φορολογικά

στοιχεία γίνεται τις περισσότερες φορές με μετρητά, προκειμένου ο λήπτης να διασφαλιστεί έναντι του εκδότη, ώστε ο εκδότης να μη έχει καμιά τυχόν απαίτηση στο μέλλον από το λήπτη.

9. Το μεγαλύτερο μέρος των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η ελεγχόμενη εκδόθηκαν κατά τέτοιο τρόπο έτσι ώστε η αξία εκάστου να μην υπερβαίνει τις 15.000€, ώστε να μην απαιτείται η εξόφληση τους με δόγματα επιταγές ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού.

10. Υπάρχει ανακολουθία ως προς την αρίθμηση των φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της ελεγχόμενης σε σχέση με την ημερομηνία έκδοσης τους.

11. Από τα εκδοθέντα στοιχεία προκύπτει ότι ελεγχόμενη πουλάει διάφορα είδη παντελώς άσχετα με τις δραστηριότητες που δήλωσε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της.

12. Ορισμένες επιχειρήσεις που έλαβαν και αποδέχθηκαν φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της αποδέχθηκαν την εικονικότητα αυτών (οι επιχειρήσεις αυτές κατονομάζονται).

13. Η ελεγχόμενη επιχείρηση ήταν μέλος κυκλώματος επιχειρήσεων με σκοπό α) να εξαπατήσουν τις τράπεζες και να εκταμιεύουν χρήματα με τη λήψη δανείων ή πιστωτικών καρτών, β) να εκδίδουν εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές τα οποία διέθεταν σε διάφορες επιχειρήσεις έτσι ώστε αυτές να διογκώσουν τις δαπάνες το ΦΠΑ εισρών τους και να μειώσουν αντίστοιχα τα έσοδα και τον ΦΠΑ εκρών, με συνέπεια να αποδίδουν μειωμένους φόρους γ) να εξαπατήσουν άλλους επιτηδευματίες αγοράζοντας εμπορεύματα «πληρώνοντας» με ακάλυπτες επιταγές και στη συνέχεια πουλώντας τα εμπορεύματα αυτά σε τιμές αισθητά μικρότερες από αυτές που επικρατούν στην αγορά.

14. Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν υπέβαλε ούτε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ούτε δηλώσεις ΦΠΑ (περιοδικές & εκκαθαριστικές) κατά τις χρήσεις 2005 & 2006 στις οποίες εξέδωσε τα περισσότερα επίμαχα φορολογικά στοιχεία.

15. Το ένα μπλοκ ΔΑ./Τιμολόγιο εκδόσεως της ελεγχόμενης επιχείρησης κατασχέθηκε από τη Γενική Ασφάλεια σε αυτοκίνητο τρίτου με αρ. κυκλοφ. μαζί με άλλες σφραγίδες και φορολογικά στοιχεία του κυκλώματος γεγονός που επιβεβαιώνει και πάλι την εμπλοκή της ελεγχόμενης σε κύκλωμα επιχειρήσεων με παράνομη δράση».

έτσι δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις συναλλαγές που αναφέρονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι υπάρχει εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων καθώς η εκδότης εταιρεία εμφανίζεται φορολογικά συνεπής στην κρινόμενη χρήση 2005, **είναι αβάσιμος.**

Επειδή, στο Κεφάλαιο ‘‘ Πόρισμα Ελέγχου’’ στην σελίδα 15 της απόέκθεσης ελέγχου προσδιορισμού φόρου ΚΒΣ & ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. αναφέρεται : « η ελεγχόμενη επιχείρηση ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της κατά τις χρήσεις 2005,2006 εικονικά φορολογικά στοιχεία που αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολο τους, από την »

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 30 §7&8 του ΠΔ 186/92** ορίζεται ότι:

<<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).....

β).....

γ)

δ)

ε).....

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α)

β)

γ)

δ)

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>>.

.<< 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.>>

Επομένως σύμφωνα με τα ανωτέρω, το κύρος των βιβλίων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις της παρ. 4 του ίδιου άρθρου, που προβλέπει ότι τα οποία τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή όταν:

.....

<< παρ. 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.

παρ. δ. δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας>>

σύμφωνα δε με το τελευταίο εδάφιο της ίδιας παραγράφου << Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά>>.

Κατά τον επανέλεγχο που πραγματοποιήσε, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 66&68 του Ν. 2238/94, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 1/1/-31/12/2005, έκρινε αυτά ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3,4,6 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ.), προσδιόρισε δε, για την παραπάνω διαχειριστική περίοδο, τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 περ. γ του ν. 2238/94, τα δε καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με την από συνταχθείσα έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ..... τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας επιχείρησης στην κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005 είναι 1.310.750,09€, η καθαρή αξία των δύο επίμαχων φορολογικών στοιχείων τα οποία έλαβε η προσφεύγουσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο είναι 24.465,00€ € αντιστοιχεί δε σε ποσοστό 1,90% των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων.

Επειδή, τα αποτελέσματα των βιβλίων δεν επηρεάστηκαν, δεδομένου δεν διενεργήθηκαν αποσβέσεις στα πάγια που φέρεται να αγόρασε με τα εν λόγω εικονικά στοιχεία.

Επειδή, από την από οικεία έκθεση επανελέγχου φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2006 της υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, προκύπτει ότι κατά τον τακτικό φορολογικό έλεγχο που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ. στα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005 εκτός από την λήψη των ανωτέρω περιγραφόμενων φορολογικών στοιχείων τα οποία είχαν κριθεί εικονικά στο σύνολο τους, δεν διαπιστώθηκαν άλλες πράξεις ή οι παραλείψεις μεγάλης έκτασης, ώστε να επηρεάζουν τα βιβλία σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, όπως αυτό ορίζεται από το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92).

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο έλεγχος δεν αιτιολογεί αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων που επηρεάζουν σημαντικά ή καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, ώστε οι πράξεις ή οι παραλείψεις που διαπιστώθηκαν συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Επομένως δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 30§4 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92) για να κριθούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή στην ελεγχόμενη χρήση 2005 και δεν θίγεται το κύρος και η αξιοπιστία αυτών από την διαπίστωση και μόνο της λήψης και καταχώρησης ως πάγια των α) αριθ. καθαρής αξίας 11.883,00€ πλέον ΦΠΑ 2.257,55€ συνολικής αξίας 14.140,77€ & β)..... καθαρής αξίας 12.582,00€ πλέον ΦΠΑ 2.390,58€ συνολικής αξίας 14.972,58€, εκδόσεως της επιχείρησης

Άλλωστε όπως έχει γίνει δεκτό από την νομολογία δεν θεωρείται ως ουσιώδης πλημμέλεια μεμονωμένη ανακρίβεια μικρής έκτασης, εφόσον η πλημμέλεια αυτή είναι μοναδική και συγκεκριμένη. Επομένως από μία παράβαση και μόνο έστω και ουσιαστική, δεν δύναται να συναχθεί το συμπέρασμα περί της κατά σύστημα φοροδιαφυγής ώστε να κριθούν τα βιβλία ανακριβή (Σχετ. ΣτΕ 1140/1971, 2920/1973, 2785/1969).

Επειδή, σύμφωνα με την απόσυνταχθείσα έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. η λήψη από την προσφεύγουσα εταιρεία των επίμαχων φορολογικών εικονικών στοιχείων στην κρινόμενη φορολογική περίοδο 1/1-31/12/2005, αποτέλεσαν νέα συμπληρωματικά στοιχεία,

για τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ για την έκδοση της προσβαλλόμενης οριστικής συμπληρωματικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διότι:

1) Η προσφεύγουσα προέβη σε περαίωση για την ανωτέρω κρινόμενη φορολογική περίοδο αποδεχόμενη το υπ'αρ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν. 3697/2008 στις

2) Με το αριθ. πρωτ. έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερική Δ/ση Κεντρικής Μακεδονίας διαβιβάστηκε η από έκθεση ελέγχου του Κ.Β.Σ. (αρ. υπόθεσης), ενημερώνοντας την Δ.Ο.Υ.για την ύπαρξη δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης καθαρής αξίας 11.883,00€ & 12.582,00€ αντίστοιχα, με λήπτρια την προσφεύγουσα επιχείρηση, ήτοι μετά την αποδοχή από την προσφεύγουσα του ανωτέρω εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης.

Από τα παραπάνω συνάγεται ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ, κατά τον χρόνο της αποδοχής από την προσφεύγουσα του υπ'αρ. εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης Ν. 3697/2008 στις, με το ποίο περαιώθηκε η διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005, δεν γνώριζε τη λήψη από την προσφεύγουσα εταιρεία των επίμαχων φορολογικών εικονικών στοιχείων και την καταχώριση αυτών στα βιβλία της, έλαβε δε γνώση αυτού, μετά την αποδοχή του σημειώματος περαίωσης, κατά συνέπεια αυτό αποτέλεσε για τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ..... νέο - συμπληρωματικό στοιχείο.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ., κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή, τα ανωτέρω εικονικά φορολογικά στοιχεία αφορούν πάγια στοιχεία και συγκεκριμένα (φύλλα MDF), η αξία των οποίων καταχωρήθηκε στο βιβλίο παγίων με κωδικούς 14.09.00.003 και 14.09.00.004, τις καρτέλες των οποίων προσκόμισε η προσφεύγουσα με το υπ'αριθ. έγγραφο της, από τις οποίες προκύπτει ότι, κατά την χρήση 2005 δεν διενεργήθηκε κανένα ποσό απόσβεσης για τα εν λόγω πάγια και ως εκ τούτου δεν καταχωρήθηκε καμιά δαπάνη στα βιβλία συνεπεία της λήψης και καταχώρησης των εν λόγω εικονικών στοιχείων. Κατόπιν των ανωτέρω, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για την κρινόμενη περίοδο κρίνεται **ακριβή** και τα αποτελέσματά της προσδιορίζεται λογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 31 του ν.2238/94 όπως αυτές ίσχυαν κατά το κρινόμενο έτος με τις οποίες ορίζεται ότι το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των παραγωγικών της δαπανών. Κατά συνέπεια τα οικονομικά αποτελέσματα της εν λόγω χρήσης προσδιορίζονται λογιστικά, αλλά δεν προστίθεται καμιά λογιστική αξία, δεδομένου ότι η αποσβεστέα αξία των ληφθέντων εικονικών στοιχείων δεν επιβάρυνα το λογιστικό αποτέλεσμα.

Επειδή, Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 3697/2008 [ΦΕΚ Α' 194/25-09-2008] τροποποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 1 έως 11 του Ν. 3259/2004 και επεκτάθηκε η περαίωση και στις εκκρεμείς υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι και τις

31.12.2006. Περαιτέρω με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1130/02-10-2008** εγκύκλιο του υπουργείου οικονομικών, διευκρινίστηκε ότι :

« **6.** Η ζημιά της χρήσης που τυχόν περιλαμβάνεται σε κάθε περαιούμενη ανέλεγκτη υπόθεση φορολογίας εισοδήματος συμψηφίζεται με το ποσό των λογιστικών διαφορών που υπολογίζεται κατά τα οριζόμενα στις προηγούμενες παραγράφους του παρόντος και το τυχόν ακάλυπτο ποσό αυτής μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα θετικά εισοδήματα των επόμενων ετών σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, εκτός εάν η οικεία χρήση βαρύνεται με αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

Τυχόν ζημιά που προκύπτει από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της τελευταίας περαιούμενης χρήσης δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα θετικά εισοδήματα των επόμενων ετών σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, εφόσον η χρήση από την οποία προέρχεται ή έστω μία από τις επόμενες αυτής περαιούμενες χρήσεις, βαρύνεται με αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

Ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που δεν επιτρέπει τη μεταφορά της ακάλυπτης ζημιάς για συμψηφισμό με τα θετικά εισοδήματα των επόμενων ετών καθώς και για συμψηφισμό στην πρώτη ανέλεγκτη χρήση εφόσον η χρήση από την οποία προέρχεται ή κάποια από τις επόμενες περαιούμενες χρήσεις βαρύνονται με αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη θεωρούνται και οι παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 2, οι οποίες σύμφωνα με την περίπτωση στ) της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου προσauξάνουν τον συντελεστή του φόρου.»

Στην προκείμενη περίπτωση βάσει των ανωτέρω διατάξεων, η προσφεύγουσα για τις χρήσεις 2003-2006 έχει αποδεχτεί με το αριθ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν. 3697/2008.Επειδή για την χρήση 2005 προέκυψαν αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη [νέα στοιχεία - εικονικά τιμολόγια αγορά παγίων], η ζημιά της χρήσης 2004 δεν μεταφέρεται στην επόμενη χρήση, δηλ. στην χρήση 2005.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με αρ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας και την τροποποίηση της υπ' αριθ. 209/09-03-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2006, δεδομένου ότι:

α) Τα βιβλία και τα στοιχεία κατά την χρήση 2005 χαρακτηρίστηκαν ακριβή.

β) Δεν διενεργήθηκαν αποσβέσεις με βάση τα α) αριθ..... καθαρής αξίας 11.883,00€ πλέον ΦΠΑ 2.257,55€ συνολικής αξίας 14.140,77€ & β)..... καθαρής αξίας 12.582,00€ πλέον ΦΠΑ 2.390,58€ συνολικής αξίας 14.972,58€, εικονικά.

γ) Η ζημιά που προέρχεται από την προηγούμενη χρήση γεν μεταφέρεται προς συμψηφισμό.

ΧΡΗΣΗ 2005

Ακαθάριστα έσοδα δήλωσης – περαίωσης : 1.310.750,09€

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Φορολογητέα κέρδη χρήσης (βάσει δήλωσης - περαίωσης)	69.662,19
<u>Πλέον λογιστικές διαφορές επανελέγχου</u>	0,00
Συνολικά Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	69.662,19
Μείον επιχειρηματική αμοιβή	0,00
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	69.662,19

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

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα εισήγηση διαμορφώνεται ως εξής :

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΣΥΝΟΛΙΚΗΣ ΟΦΕΙΛΗΣ		ΠΟΣΑ			
		Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική φορολογική υποχρέωση
Καθαρά κέρδη χρήσης		69.662,19		69.662,19	
Μείον επιχειρηματική αμοιβή					
Πλέον λογιστικές διαφορές					
Εξωλογιστικά Κέρδη			236.242,00		
Ζημιές προηγούμενης χρήσης		89.508,59	0,00	0,00	
Ποσό φορολογητέου εισοδήματος (κέρδη)		(-19.846,40)	236.242,00	69.662,19	
α. φόρος που αναλογεί προς	24%	0,00	56.698,00	16.718,93	16.718,93
β. Συμπλ. φόρος στο ακαθ. Εισόδημα από ακίνητα	3%				
γ. Άθροισμα (α+β)					
δ. Μείον Φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε					
ε. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει του Νο 59795/1/04 Εκκ. Σημ. Περαιώσης			7.259,59	7.259,59	7.259,59
στ. Υπόλοιπο φόρου (γ-δ-ε)	Χρεωστικό		49.438,41	9.459,34	9.459,34
	Πιστωτικό				
ΛΟΙΠΑ ΠΟΣΑ					
ζ. Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	120%		59.326,18	11.351,21	11.351,21
η. Προκαταβολή φόρου					
θ. Μερικό σύνολο(ζ+η)			108.764,59	20.810,55	20.810,55
ι. Γενικό σύνολο (γ+θ)			108.764,59	20.810,55	20.810,55

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

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 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).

