



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131406550
ΦΑΞ : 2131604566

Καλλιθέα, 29-06-2016

Αριθμός απόφασης: 2445

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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ....., που εδρεύει, οδός κατά της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής,

διαχειριστικής περιόδου 01-01-2007 έως 31-12-2007, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2007 έως 31-12-2007, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
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 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01-01-2007 έως 31-12-2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ποσό προς καταβολή ύψους 17.942,21 €, ήτοι ποσό φόρου ύψους 8.155,55 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 9.786,66 €, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των ν.2238/2000 και ν.4174/2013 και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Η ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας δυνάμει της με ημερομηνία θεώρησης Έκθεσης Τακτικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ..... (τροποποιητικής της) εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Η εντολή ελέγχου εκδόθηκε βάσει των διαλαμβανομένων στο με αριθ. Πληροφοριακό Δελτίο της Δ.Ο.Υ.

Πιο συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από με ημερομηνία θεώρησης Έκθεση Τακτικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας για την περίοδο 01-01-2007 έως 31-12-2007, η προσφεύγουσα ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε τα παρακάτω επτά (7) εικονικά στοιχεία, για υπαρκτές συναλλαγές, των οποίων η εικονικότητα ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη,

Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
1			6.030,05	1.145,70	7.175,75
2			5.839,50	1.109,50	6.949,00
3			7.402,36	1.406,44	8.808,80
4			5.606,12	1.065,16	6.671,28
5			5.337,67	1.014,16	6.351,83
6			5.330,03	1.012,71	6.342,74
7			5.232,06	994,09	6.226,15

	ΣΥΝΟΛΟ		40.777,79	7.747,76	48.525,55
--	--------	--	-----------	----------	-----------

Με την με αριθ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία αιτείται την ακύρωση της προαναφερόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας προβάλλοντας τα εξής:

- Μη στοιχειοθέτηση της παράβασης – έλλειψη αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου. Από τις διαπιστώσεις του φορολογικού ελέγχου προκύπτει ότι επειδή ο εκδότης των επίδικων τιμολογίων, είχε υποπέσει σε μια σειρά φορολογικών παραβάσεων καταλογίζει στον ίδιο, την φορολογική παράβαση της λήψης εικονικών τιμολογίων.
- Η φορολογική αρχή δεν αποδεικνύει ότι ο εκδότης ήταν πρόσωπο ανύπαρκτο ή ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει προβεί σε θεώρηση φορολογικών στοιχείων. Το γεγονός ότι η εκδότρια των στοιχείων επιχείρηση, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, δεν υπέβαλε προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. δηλώσεις, δεν καθιστά αυτομάτως φορολογικά ανύπαρκτη.
- Ο εκδότης ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίδικες συναλλαγές προς τον ίδιο, καθώς οι αγορές του εκδότη ήταν μεγαλύτερες από την αξία των επίδικων τιμολογίων.
- Οι συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκαν τα επίδικα τιμολόγια είναι πραγματικές. Τα τιμολόγια εξοφλήθηκαν είτε μετρητοίς είτε με επιταγές πελατών, εφόσον δεν υπήρχε η υποχρέωση εξόφλησής τους με δίγραμμη επιταγή ή κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό.
- Τελούσε σε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής. Δεν υπήρχε τρόπος να ελεγχθούν περαιτέρω τα φορολογικά στοιχεία, ούτε υπήρξε τρόπος να γνωρίζει εάν ο εκδότης δεν υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, εκκαθαριστικές Φ.Π.Α. ή οτιδήποτε άλλο αφορούσε αυτήν και την τήρηση των δικών της φορολογικών υποχρεώσεων.
- Δεν υπήρξε σκοπός φοροδιαφυγής ούτε όφελος για την ίδια.
- Μη στοιχειοθέτηση της παράβασης λόγω της εφαρμογής της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της λιγότερο επαχθούς φορολογικής κύρωσης. Με τον ν.4337/2015 επήλθε πλήρης κατάργηση προστίμου (άρθρο 3 παρ.4β).
- Όσο αφορά στον εξωλογιστικό προσδιορισμό, όχι μόνο δεν υπήρξε αδυναμία διεξαγωγής ελεγκτικών επαληθεύσεων αλλά αντιθέτως όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, διενεργήθηκαν κανονικά και ουδέν το επιλήψιμο προέκυψε από αυτές.

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας, ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεν είναι αυθαίρετος, αφού η έκθεση περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην μερική εικονικότητα των επίδικων τιμολογίων. Περιγράφεται δε αναλυτικά, ποια φορολογικά στοιχεία κρίνονται μερικώς εικονικά, ποιος εμφανίζεται ως εκδότης των στοιχείων αυτών, ποια η αξία των στοιχείων και ποιος ο αναλογών Φ.Π.Α., ποιο το αποτέλεσμα της χρήσης του μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου καθώς και

κάθε στοιχείο του ελέγχου που αναιρεί τυχόν αμφισβήτηση περί της εικονικότητας των επίδικων φορολογικών στοιχείων, ενώ τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

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 αντισυμβαλλομένου 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 (ΣτΕ 506/08-02-2012)).

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 18 του 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 αντισυμβαλλομένου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο (π.χ. ταυτότητα, προκειμένου για φυσικά πρόσωπα). Για το σκοπό αυτό, οι αντισυμβαλλόμενοι, υποχρεούνται να παρέχουν εκατέρωθεν τα ζητούμενα στοιχεία, ούτως ώστε να διασφαλίζονται οι συναλλαγές και να μην παρατηρείται το φαινόμενο να εκδίδονται ή να λαμβάνονται φορολογικά στοιχεία, από πρόσωπα τα οποία είναι ανύπαρκτα φορολογικά και να υποστηρίζεται η άποψη, ότι η συναλλαγή πράγματι έγινε, αλλά δεν υπήρχε δυνατότητα να ελεγχθούν τα στοιχεία του προσώπου αυτού και ότι ενήργησαν με καλή πίστη, με την αντικειμενική και όχι την υποκειμενική της έννοια (και όχι κατά την ιδίαν αυτών αντίληψη), δρώντας δηλαδή ως έντιμοι και δίκαιοι άνθρωποι λαμβανομένων υπόψη και των συναλλακτικών ηθών.

Επειδή, στην πρόσκληση από τον έλεγχο προς την προσφεύγουσα εταιρεία, να προσκομίσει τυχόν αποδεικτικά στοιχεία και να εκφράσει τις απόψεις της ως προς τη διαπιστωθείσα παράβαση η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με το με αριθ. πρωτ. υπόμνημα απόψεων με αόριστες διατυπώσεις, χωρίς συνημμένο κάποιο στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η διενέργεια των συναλλαγών από τον φερόμενο ως εκδότη των τιμολογίων. Πιο συγκεκριμένα γνώρισε στον έλεγχο, ότι η ήταν ένας από τους προμηθευτές της, με διεύθυνση που ταυτίζεται με αυτήν που αναγράφουν τα τιμολόγια της και που επισκέπτονταν για τις παραγγελίες της, συνεπώς δεν θα μπορούσε να γνωρίζει αν τα συγκεκριμένα τιμολόγια εκδόθηκαν μέσω εικονικής

επιχείρησης. Η παράδοση των προϊόντων γινόταν με μεταφορικά μέσα του εκδότη και δεν θα μπορούσε σε καμία περίπτωση κατά την συναλλαγή να γνωρίζει εάν το αναγραφόμενο στα φορολογικά στοιχεία αυτοκίνητο ανήκει στον πατέρα του εκδότη. Τέλος αναφέρει ότι η πληρωμή των τιμολογίων γινόταν με επιταγές πελατείας και μετρητά.

Επειδή εν προκειμένω, από τα αναφερόμενα στο ιστορικό της έκθεσης ελέγχου προκύπτει ότι τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως, θεωρήθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο, καθότι αν και δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση των συναλλαγών ωστόσο σε καμία περίπτωση δεν ήταν δυνατόν τα αναγραφόμενα στα τιμολόγια υλικά να πωλήθηκαν από την ανωτέρω επιχείρηση επειδή αυτή δεν ήταν δυνατόν να εκπληρώσει τις επίμαχες συναλλαγές. Δεν είχε δηλαδή την δυνατότητα, για τους λόγους που αναλυτικά αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, να κατασκευάσει και να πωλήσει τα προϊόντα για τα οποία εξέδωσε τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία. Ως εκ τούτου το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία υποχρεούται να ζητήσει και διαφυλάξει στοιχεία που αποδεικνύουν τις συναλλαγές, πολλώ δε μάλλον αν ληφθεί υπόψη ότι στην συγκεκριμένη περίπτωση η εκδότρια εταιρεία, στην χρήση 2007, αποτελούσε το βασικότερο προμηθευτή της προσφεύγουσας, σε ποσοστό 70% των συνολικών αγορών.

Επειδή, με βάση τα παραπάνω, στοιχειοθετείται πλήρως η εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη, η οποία αποδεικνύεται αδιαμφισβήτητα, και όχι με τεκμαρτό ή συμπερασματικό τρόπο, κατόπιν συνολικής αξιολόγησης και εκτίμησης όλων μαζί των στοιχείων που υπάρχουν στη διάθεση της ελεγκτικής υπηρεσίας και όχι εκτίμηση καθενός ή μεμονωμένων στοιχείων χωριστά. Τα συμπεράσματα επομένως του ελέγχου ως προς την εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη, των τιμολογίων, είναι ασφαλή και βέβαια.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ.4 του Ν. 2523/97, «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. 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 το άρθρο 30 παρ. 2 του ΠΔ 186/1992, «2.Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 30 του ΠΔ.186/1992, «3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) ..., γ) λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ... 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 30 του ΠΔ.186/1992, «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 32 του ν.2238/1994, «1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν

τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις. β)...».

Εν προκειμένω ορθά ο έλεγχος ισχυρίζεται ότι επειδή το 70% περίπου των αγορών είναι μερικώς εικονικές ήταν αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2238/1994, «2. Για τους υπόχρεους για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1: α) Το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει η ελεγκτική αρχή για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. ...

β) Το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό του ακαθαρίστου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' με το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους που περιλαμβάνεται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, προσαυξημένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Στην περίπτωση που για κάποια δραστηριότητα δεν έχει προβλεφθεί μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους στον ανωτέρω πίνακα, θα έχει εφαρμογή ο μέσος όρος των συντελεστών της κατηγορίας του πίνακα στην οποία θα εντασσόταν η δραστηριότητα αυτή προσαυξημένος κατά πενήντα τοις εκατό (50%). ... Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα, ότι, από γεγονότα ανώτερης βίας, το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν. ...».

Επειδή, εν προκειμένω τα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας κρίθηκαν ορθώς από τον έλεγχο ανεπαρκή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, καθώς η διαπιστωθείσα παράβαση της λήψεως 7 εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη συνολικής καθαρής αξίας 40.777,79 ευρώ, χαρακτηρίζεται ως μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων, καθώς συγκεκριμένα ανέρχεται σε 52,91% επί των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης. Καθίσταται συνεπώς αδύνατος ο λογιστικός έλεγχος και απαιτείται ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 παρ. 2 και 32 παρ. 1,2 του ν. 2238/1994.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1071/31.3.2015 «Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό» της ΓΓΔΕ,

«Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι: «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.». Εν προκειμένω επειδή ο προσφεύγων δεν απέδειξε την καλή του πίστη και την άγνοιά του για την μερική εικονικότητα, ορθώς ο έλεγχος δεν εξέπεσε την, σχετική με τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

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

Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης	1.937,19
Φορολογητέα κέρδη βάσει ελέγχου	42.714,98
Διαφορά φορολογητέων κερδών	40.777,79

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Διαφορά φόρου	8.155,55
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	9.786,66
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	17.942,21

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από το αρμόδιο όργανο, με την νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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 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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).