



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Ταχ. δ/ση: Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.:
Αριθ. fax:

Αριθμός Απόφασης: 172/09-03-2016

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 47 παράγραφος 3 του Ν.4331/2015 (Φ.Ε.Κ. 69Α'/2015).
 - γ. Του άρθρου 59 του Π.Δ.111/2014 (Φ.Ε.Κ. 178Α'/2014) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - ε. Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
 - ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1006534 ΕΞ 2014 (Φ.Ε.Κ. 165Β'/19-01-2015) Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
 - η. Της με αριθμό Δ.Ε.Δ. Β1 1052867 ΕΞ 2015 / 21-04-2015 (Φ.Ε.Κ. 815Β'/07-05-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
 - θ. Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 55Β'/16-01-2014).
2. Την εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της επιχείρησης-ΑΦΜ....., με έδρα επί της οδού στη Θεσσαλονίκη, κατά της με αριθμό2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007.

4. Την με αριθμό2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., για την διαχειριστική περίοδο 2007 (01/01/2007 – 31/12/2007)].

5. Την με ημερομηνία/2015 Εισήγηση βάσει του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

6. Την με ημερομηνία σύνταξης/2016 Έκθεση – Εισήγηση επί υποβληθείσας Ενδικοφανούς Προσφυγής (άρθρο 63 του Ν.4174/2013) του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσής μας

Επί της από/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της επιχείρησης «..... **-ΑΦΜ**», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την **υπ. αριθ.2015** προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό φόρου μετά προσαυξήσεων 284.809,94€, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 .

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη ότι ο προσφεύγων στην χρήση 2007 υπέπεσε στις ακόλουθες παραβάσεις:

1. Αποδοχή - λήψη και καταχώρηση σε είκοσι επτά (27) περιπτώσεις εικονικών τιμολογίων πώλησης (ΤΙΜ) και σε δεκατρείς (13) περιπτώσεις εικονικών τιμολογίων-δελτίων αποστολής (ΤΔΑ) για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, αξίας άνω των 880,00 € έκαστο, συνολικής καθαρής αξίας 260.124,00 ευρώ έκδοσης της επιχείρησης «.....» - Α.Φ.Μ Δ.Ο.Υ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ» κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 6 παρ.1, 11 παρ.1, 12 παρ.1,9,10,11,14, 18 παρ. 9 , 30 παρ.4 του ΠΔ 186/92 Κ.Β.Σ.
2. Μη θεώρηση και κατ' επέκταση μη τήρηση βιβλίου μηχανημάτων έργου για κάθε ένα από τα μηχανήματα έργων που αναφέρονται στον πίνακα 1 του κεφ. 3.2.β. Διαπιστώσεις ελέγχου του παρόντος ελέγχου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 10 παρ. 5 περ. ιζ, 30 παρ. 4 περ. ε' του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ).
3. Μη καταχώρηση στοιχείου εξόδου και συγκεκριμένα μισθοδοτικής κατάστασης σε τουλάχιστον μία περίπτωση στο τέλος της χρονιάς κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 17 παρ.1 και 30 παρ. 4 περ. α) του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ).
4. Μη τήρηση μητρώου παγίων (καταχώρηση των παγίων σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή σε αθεώρητες καταστάσεις χειρόγραφες ή μηχανογραφημένες) κατά παράβαση του άρθρου 6 παρ. 4 γ), 27 του Π.Δ 186/92 (ΠΟΛ. 1209/14-07-2000), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ.2, περ. α.β.' του Ν. 2523/1997 του Κ.Β.Σ.(πλημμελής τήρηση Βιβλίου εσόδων – εξόδων).
5. Συνολικές λογιστικές διαφορές ύψους 25.746,87 ευρώ κατά παράβαση του άρθρου 31 του Ν.2238/1994.

έκρινε τα βιβλία του **ως ανακριβή** για την χρήση **2007** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 περ. γ' του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ).

Το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίστηκε με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 γ' του Ν.2238/1994 προσαυξημένο κατά 8%.

Το καθαρό εισόδημα, από το οποίο προκύπτει και ο φόρος , προσδιορίστηκε εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ.2 του Ν. 2238/94

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. , προβάλλοντας συνοπτικά τους ακόλουθους λόγους:

(α) Η κρίση της φορολογικής αρχής στηρίχτηκε στα στοιχεία που προέκυψαν για την εν γένει συναλλακτική δραστηριότητα του εκδότη επιτηδευματία, τα οποία αναφέρονται σε πληροφοριακά δελτία του ΣΔΟΕ ΔΥΤ. Μακεδονίας και εκθέσεις ελέγχου της ΔΟΥ , όπου γίνεται μόνον μνεία ότι αυτός είναι λήπτης τιμολογίων της επιχείρησης χωρίς να διατυπώνεται σε αυτά ουδεμία κρίση περί τυχόν εικονικότητας ή μη των επίμαχων τιμολογίων του προσφεύγοντος , καθόσον τέτοια κρίση θα όφειλαν να διατυπώσουν κατόπιν ελέγχου τα αρμόδια όργανα της Δ.Ο.Υ. , προς την οποία απεστάλησαν οι επίμαχες πληροφορίες, από τα οποία δεν έγινε ουδεμία αυτοτελής κρίση περί της εικονικότητας ή μη των τιμολογίων που τον αφορούσαν. Απεναντίας, αυτά χαρακτηρίστηκαν αυτομάτως εικονικά ως προς τη συναλλαγή, με μόνο έρεισμα τις εκθέσεις ελέγχου της ΔΟΥ περί παραβατικής συμπεριφοράς του εκδότη τους, χωρίς να προηγηθεί ουδείς ουσιαστικός έλεγχος επί των στοιχείων και βιβλίων της επιχείρησης του , παρότι αυτά θα μπορούσαν στη χείριστη των περιπτώσεων να χαρακτηρισθούν εικονικά ως προς το πρόσωπο, με αποτέλεσμα την μη επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ., καθόσον σε καλόπιστους λήπτες εικονικών ως προς το πρόσωπο τιμολογίων δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα, εφόσον αυτοί αποδείξουν ότι τελούσαν σε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής και παρέλαβαν πράγματι τις αναφερόμενες στα εν λόγω στοιχεία ποσότητες αγαθών

β) Οι επίμαχες συναλλαγές είναι πραγματικές και αφορούσαν αγορές ανταλλακτικών για χρήση στα οχήματα που έχει στην κατοχή του τουλάχιστον για μια πενταετία ή και δεκαετία , πραγματοποιήθηκαν αφού προηγήθηκε επίσκεψη του ιδίου στις εγκαταστάσεις του προμηθευτή , τα ανταλλακτικά μεταφέρθηκαν με μεταφορικό μέσο του εκδότη και τοποθετήθηκαν στα αυτοκίνητα από τους οδηγούς της προσφεύγουσας επιχείρησης,

γ) Η φορολογική αρχή όφειλε να αποδείξει αυτοτελώς την εικονικότητα των συναλλαγών και την μη παραλαβή των συγκεκριμένων αγαθών , κάτι που δεν έγινε, ενώ οι ελεγκτές ουδέποτε πήγαν στην επιχείρηση ώστε να ελέγξουν τις αποθήκες του.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92) στον Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992): «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί

δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδεύματις», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

Επειδή, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 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. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον 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 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 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 στην προκείμενη περίπτωση προκύπτει ότι: 1) Η αποδοχή και καταχώρηση των εικονικών στοιχείων στα βιβλία του προσφεύγοντος, δεν αποτελεί πράξη συμπτωματική και μεμονωμένη, αλλά πράξη επαναλαμβανόμενη μιας και εκδόθηκαν συνολικά 40 (σαράντα) εικονικά

φορολογικά στοιχεία, που απαιτεί κοινή βούληση μεταξύ του εκδότη και του παραλήπτη, 2) Σκοπός της λήψης των εικονικών στοιχείων, ήταν η μείωση των φορολογητέων κερδών και η μείωση του προς απόδοση ΦΠΑ, γεγονότα τα οποία αποδεικνύουν ότι η προσφεύγουσα κατά την λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση με Α.Φ.Μ
δεν είχε καλή πίστη.

Επειδή για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

Επειδή , σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του ΚΔΔ , οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

- α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,
- β) δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριβώς,
- 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,**
- δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,
- ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 10 και της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου ή δεν καταχωρεί τις συναλλαγές ή καταχωρεί σ' αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής.....
- στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων.....
- ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,
- η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη όταν τηρούνται βιβλία δεύτερης κατηγορίας.

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.....

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 7 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι: «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. *{Η παρούσα διατύπωση αν και έχει ισχύ από 22/12/2006 (Ν. 3522/2006) εφαρμόζεται και για προγενέστερα ανέλεγκτα έτη ως επιεικέστερη}.*

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)

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 τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94 ορίζονται οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης και την έκπτωσή της από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1029/17-2-2006, η οποία εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.20 του άρθρου 31 του Ν.2238/94, ορίζεται και η περίπτωση μη εκπιπτόμενης δαπάνης εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη είναι εικονική (ΣΤΕ 1823/94, ΣΤΕ 141/1993).

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. Η κατάργηση της διάταξης του άρθρου 43 παρ.3 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Σ., σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται, εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ' ουσία αντικατάστασή της από τη διάταξη του άρθρου 18 παρ.2 του ισχύοντος Κ.Β.Σ., δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μιας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίησή της, καθόσον δεν προσιδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μια συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία. (σχετ. η γνωμ. ΝΣΚ 572/2011).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.2 του Ν.2238/94 « Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως...γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα

είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης». Επιπλέον στην ίδια περίπτωση αναφέρεται « Ειδικά στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών – εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

Α) κατά 4%, εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

Β) κατά 8%, εάν το ποσό υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ».

Επειδή , σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 του Ν. 2238/94 « Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., **προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους**».

Επειδή , σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2, «Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα». Επιπλέον «Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών».

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων που έλαβε ο προσφεύγων θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως στην με ημερομηνία2015 «Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ.», της Δ.Ο.Υ, η οποία συντάχθηκε αφού έλαβε υπόψιν της, τις με αριθμό πρωτ.2009 και2011 «Εκθέσεις Ελέγχου Κ.Β.Σ.», της Δ.Ο.Υ., οι οποίες σχετικά με τους ελέγχους που διενεργήθηκαν στην εκδότηρια επιχείρησημε Α.Φ.Μ , συνοπτικά αναφέρουν ότι:

1. Μίσθωνε ακίνητα ως επαγγελματικές εγκαταστάσεις σε διάφορες περιοχές της, πλήρωνε έναν μήνα και μετά εξαφανιζόταν, για να προσδίδει νομιμοφάνεια στην επιχείρηση του.
2. Ήταν μέλος συγκροτημένης εγκληματικής ομάδας, η οποία βάσει οργανωμένου προγράμματος, κατ'επάγγελμα και κατά συνήθεια εξέδιδε εικονικά φορολογικά στοιχεία.
3. Δεν διέθετε ίδια μεταφορικά μέσα , αποθηκευτικούς χώρους και δεν απασχόλησε εργατικό δυναμικό, κατά συνέπεια δεν διέθετε την υλικοτεχνική υποδομή για να πραγματοποιήσει τις πράξεις που αναγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

4. Όλα τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε εξοφλήθηκαν τοις μετρητοίς
5. Δεν ακολουθούνταν συνεχής έκδοση φορολογικών στοιχείων κατά ημερομηνία, αλλά η έκδοση γινόταν κατά προτίμηση-επιλογή ημερομηνίας πιθανότατα του λήπτη, με αποτέλεσμα να έχουν εκδοθεί 756 φορολογικά στοιχεία με ημερομηνίες προγενέστερες της θεώρησης τους.
6. Όλοι οι λήπτες των φορολογικών στοιχείων εμφανίζονται ως γνώστες και εξειδικευμένοι μηχανικοί αυτοκινήτων ικανοί να αντικαταστήσουν τα ανταλλακτικά των οχημάτων τους (από φίλτρο λαδιού- αέρος μέχρι αντικατάσταση ψυγείου , κάρτερ, τάμπουρων, μίζας , ημιαξονίων κ.λ.π.)
7. Υπέβαλλε δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. στις χρήσεις 2005 και 2006 με μεγάλα ποσά (οι οποίες ήταν ανακριβείς ως προς τα έσοδα και τα έξοδα) για να εμφανίζει μεγάλο τζίρο και να θεωρεί μεγάλο αριθμό φορολογικών στοιχείων

Επειδή , ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι έγινε έλεγχος των εγκαταστάσεων της εκδότριας και κατέληξαν σε προσυμφωνία, πέρα του ότι δεν προσδιορίζει την διεύθυνση των εγκαταστάσεων που επισκέφθηκε , **δεν ευσταθεί** μιας και οι συναλλαγές με την επιχείρηση με **Α.Φ.Μ** ξεκίνησαν την **3-1-2007** (ΔΑ2007), χρόνο κατά τον οποίο η παραπάνω επιχείρηση **δεν είχε υπαρκτή έδρα** (από Μάρτιο του 2006 έως 15-01-2007) όπως προκύπτει από την με αρ. πρωτ.2011 έκθεση ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση :

α) εγκατέλειψε την έδρα της (από την οποία σύμφωνα με την ιδιοκτήτρια του ακινήτου και την διαχειρίστρια της οικοδομής δεν παρατηρήθηκε κανενός είδους συναλλαγή η μεταφορά εμπορευμάτων) στην Δ/νση Θεσσαλονίκη τον **10^ο μήνα του 2005**

β) εγκατέλειψε το δηλωμένο Υποκατάστημα (αρ. μισθωτηρίου2005) που είχε στην Δ/νση από τον **Μάρτιο του 2006** από το οποίο σύμφωνα με εργαζόμενη σε διπλανό κατάστημα δεν παρατηρήθηκαν αγοραπωλησίες-μεταφορές εμπορευμάτων ούτε κανενός είδους εργασία (τοποθετήσεις ελαστικών ή αλλαγή λαδιών)

γ) μίσθωσε την μη δηλωμένη εγκατάσταση του στην διεύθυνση την **15-01-2007** την οποία εγκατέλειψε τον Νοέμβριο του ιδίου έτους όπου σύμφωνα με δήλωση της ιδιοκτήτριας του ακινήτου δεν είχε εμπορεύματα στο κατάστημα.

Επειδή , ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι η τοποθέτηση των ανταλλακτικών στα οχήματα έγινε από τους οδηγούς που απασχολούσε, **δεν ισχύει**, επειδή σε αντίστοιχες προμήθειες ανταλλακτικών και αναλωσίμων από άλλους προμηθευτές, αυτά τοποθετούνταν από τις προμηθεύτριες επιχειρήσεις (.....& Σία Ο.Ε., Ο.Ε. , & Σία Ο.Ε.)

Επειδή από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση από την Δ.Ο.Υ. προέκυψε ότι :

1. (4) τέσσερα Δ.Α. φέρουν ημερομηνία **προγενέστερη της ημερομηνίας θεώρησης** και συγκεκριμένα τα με αριθμό2007,2007,2007,2007
2. Μέρος από τα τιμολόγια, δελτία αποστολής και τιμολόγια δελτία αποστολής εκδόθηκαν χωρίς αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου με το οποίο έγιναν οι μεταφορές των εμπορευμάτων

3. Όλα τα εμπορεύματα είχαν ως τόπο παραλαβής την έδρα της επιχείρησης στηνστην Θεσσαλονίκη, και δεν εκδόθηκε κανένα δελτίο αποστολής για μεταφορά τους σε άλλο χώρο, με δυνατότητα αποθήκευσης τους.
4. Η προσφεύγουσα δεν διατηρούσε το επίμαχο χρονικό διάστημα αποθηκευτικούς χώρους , πέραν ενός γραφείου στην διεύθυνση
5. Όλα τα επίμαχα τιμολόγια εξοφλήθηκαν τις μετρητοίς, παρά τον μεγάλο αριθμό τους (σαράντα) και την ιδιαίτερα μεγάλη αξία τους (309.538,06 ευρώ) σε αντίθεση με την συνήθη πρακτική.

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα σύμφωνα με την από/2015 έκθεση ελέγχου εισοδήματος έλαβε και καταχώρησε (40) σαράντα εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 260.124,00 ευρώ έκδοσης της επιχείρησης «.....» - Α.Φ.Μ , τα οποία είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά.

Επειδή , οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης2015 «Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος», επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από2015 και με αριθ. πρωτ..... Ενδικοφανούς Προσφυγής της επιχείρησης «.....» και Α.Φ.Μ.:....., και την **επικύρωση της υπ. αριθ. υπ. αριθ.2015** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, με την οποία καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό φόρου μετά προσαυξήσεων 284.809,94 €.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας επιχείρησης – καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα Απόφαση

Οικονομικό έτος 2008 [διαχειριστική περίοδος 2007 (01/01/2007 – 31/12/2007)], 284.809,94€.

Η με αριθμό2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. σε βάρος του προσφεύγοντος **284.809,94€.**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στην προσφεύγουσα.

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος του
Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης,
Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης
α/α

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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 του Ν.2717/1999).