



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο: 2131604565
ΦΑΞ: 2131604566

Καλλιθέα, 01-12-2015

Αριθμός απόφασης: 4645

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 03-07-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, με έδρα ατομικής επιχείρησης στην, κατά της αρ. /2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2009 του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας για τα εισοδήματα από 01-01-2008 έως 31-12-2008, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό/2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας για τα εισοδήματα από 01-01-2008 έως 31-12-2008, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.
7. Την από 01-12-2015 εισήγηση του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 03-07-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, μετά τη 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./2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας προσδιορίστηκαν για τον προσφεύγοντα εξωλογιστικά τελικά καθαρά φορολογητέα κέρδη ύψους €62.469,08 για τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2008 έως 31-12-2008 και προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους €17.098,56 (€2.057,01+€15.041,55), πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους €20.518,27, ήτοι καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος συνολικού ποσού €37.616,83.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της οικείας Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, ο οποίος διενεργήθηκε στα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, κατόπιν διαβίβασης στην ως άνω Δ.Ο.Υ. του με αριθμό πρωτ./2013 Δελτίου Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής, σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. εξέδωσε, μεταξύ άλλων, κατά τη χρήση 2008, ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας €3.000,00 πλέον Φ.Π.Α. €570,00 με λήπτρια την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος του με ΑΦΜ Οι λόγοι που αποδεικνύουν την εικονικότητα του ανωτέρω φορολογικού στοιχείου αναλύονται εκτενέστερα στο παραπάνω Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής. Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Ελέγχου, η εικονικότητα του εν λόγω φορολογικού στοιχείου ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, καθώς σε αυτοψία που πραγματοποίησε ο έλεγχος την στις εγκαταστάσεις της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε ότι οι εργασίες που περιγράφονται στο υπό κρίση φορολογικό στοιχείο (Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών - Τ.Π.Υ.), ήτοι «διαμόρφωση εσωτερικού και εξωτερικού χώρου με γυψοσανίδες και τσιμεντοσανίδες, ξυλώματα-μερεμέτια και τοποθέτηση θυρίδων επισκέψεων», έχουν πραγματοποιηθεί.

Σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, για τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2008 έως 31-12-2008, τα καθαρά κέρδη της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος υπολογίστηκαν:

α) με λογιστικό προσδιορισμό, ως ακολούθως:

	Ποσά σε ευρώ (€)	Ποσά ευρώ σε (€)
Ζημιές βάσει Τηρουμένων Βιβλίων		-36.963,20
Πλέον: Λογιστικές Διαφορές Ελέγχου	24.883,88	
Πλέον: Λήψη Εικονικού Φορολογικού Στοιχείου	3.000,00	
Σύνολο Λογιστικών Διαφορών Ελέγχου	27.883,88	→ 27.883,88
Υπόλοιπο Ζημιών βάσει Ελέγχου		-9.079,32
Υπόλοιπο Ζημιών Λογιστικού Προσδιορισμού		-9.079,32

β) με εξωλογιστικό προσδιορισμό, και πιο συγκεκριμένα τα ακαθάριστα έσοδα της για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο ελήφθησαν, όπως προέκυψαν από τα τηρούμενα βιβλία της χωρίς καμιά προσαύξηση, και τα καθαρά κέρδη της για την ίδια διαχειριστική περίοδο υπολογίστηκαν εξωλογιστικά με τη χρήση του Μοναδικού Συντελεστή Καθαρού Κέρδους (14%), ως ακολούθως:

	Ποσά σε ευρώ (€)
Ακαθάριστα Έσοδα Δήλωσης	446.207,70
Προσαύξηση Ακαθαρίστων Εσόδων	-
Ακαθάριστα Έσοδα Εξωλογιστικού Προσδιορισμού	446.207,70
Σ.Κ.Κ. (Μ.Σ.Κ.Κ. για Κωδικό 9012)	14%
Καθαρά Κέρδη	62.469,08
Καθαρά Κέρδη Εξωλογιστικού Προσδιορισμού	62.469,08

δεδομένου ότι δεν έγινε δεκτό από το έλεγχο το λογιστικό αποτέλεσμα της διαχειριστικής περιόδου από 01-01-2008 έως 31-12-2008, όπως αυτό προκύπτει από τα τηρούμενα Β' Κατηγορίας βιβλία της, καθώς αυτά κρίθηκαν **ανεπαρκή**, λόγω λήψης από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος και καταχώρησης σε αυτά ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου (Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών – Τ.Π.Υ.) ως προς το πρόσωπο του εκδότη καθαρής αξίας €3.000,00 (πλέον Φ.Π.Α. €570,00), εκδοθέντος από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» (ΑΦΜ) για εργασίες διαμόρφωσης εσωτερικού και εξωτερικού χώρου με γυψοσανίδες και τσιμεντοσανίδες, ξυλωμάτων-μερεμετιών και τοποθέτησης θυρίδων επισκέψεων. Τα στοιχεία του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου αναφέρονται αναλυτικότερα στον κάτωθι πίνακα:

α/α	Είδος φορολογικού στοιχείου	Αριθμός & ημ/νία φορολογικού στοιχείου	Εκδότης	Καθαρή αξία (€)	Φ.Π.Α. (€)	Συνολική αξία (€)
1	Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.)	/2008		3.000,00	570,00	3.570,00

Για τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2008 έως 31-12-2008 από τον έλεγχο ως τελικά καθαρά φορολογητέα αποτελέσματα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος ελήφθησαν εκείνα που

προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά (καθαρά κέρδη ύψους €62.469,08), καθώς αυτά ήταν μεγαλύτερα από εκείνα που προσδιορίστηκαν λογιστικά (υπόλοιπο ζημιών ύψους €9.079,32).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η φορολογική αρχή για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης έχει στηριχτεί σε πλήρως αναιτιολόγητη και αόριστη έκθεση ελέγχου, από την οποία δεν αποδεικνύεται: α) η εικονικότητα της επίμαχης συναλλαγής, δεδομένου και του ότι οι εργασίες που περιγράφονται στο υπό κρίση φορολογικό στοιχείο, όπως διαπιστώθηκε σε αυτοψία που πραγματοποίησε ο έλεγχος την στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης και αναφέρεται ρητά στην οικεία Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, έχουν πραγματοποιηθεί, και β) η ανεπάρκεια των βιβλίων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, δεδομένου ότι η αξία της παράβασης, και συγκεκριμένα της λήψης και καταχώρησης σε αυτά του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου, δεν ξεπερνά το 0,67% των ακαθαρίστων εσόδων της για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο.
- Ο προσφεύγων κατά την επίμαχη συναλλαγή τελούσε σε καλή πίστη.
- Δεν τηρήθηκε από τη φορολογική διοίκηση η αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015: «Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι, επίσης, το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε, στην τελευταία αυτή περίπτωση, 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. Δεν είναι εικονικό για το λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992,:

«3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α)

β)

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

δ)

ε)

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.

Δε 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 Π.Δ. 186/1992, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την παρ. 5 του άρθρου 7 του Ν. 3052/2002 (ΦΕΚ Α' 221/24-09-2002) και ισχύει από την 01-01-2003:

«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)

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.»

Επειδή, σύμφωνα με την περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 30 του Ν. 2238/1994:

«2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

α)

β)

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.

Επειδή, στις παρ. 1 και 2 του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

«1. 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 ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

«2.

.....
Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δε μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δε μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ, 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 το 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, να 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 να 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, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του Ν. 2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για τη ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιόζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά τη σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και τη σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ. 10 περ. β' του Ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς του μόνο στο μισό, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικώς στο πρόσωπο του εκδότη, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δε θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δε μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α' 256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως (ΣτΕ 2402/2010).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με το υπ' αρ. πρωτ./2013 Δελτίο Πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής που παρελήφθη από τη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, όπως αναφέρεται και στην οικεία Έκθεση Ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων της ως άνω Δ.Ο.Υ., η εταιρεία «.....» με ΑΦΜ ήταν επαγγελματικά ανύπαρκτη, καθώς:

- α. η εταιρεία εμφανίζει ανυπαρξία αγορών σε σχέση με το αντικείμενο δραστηριότητάς της και τα πωληθέντα από αυτήν εμπορεύματα,
- β. η εταιρεία δε διέθετε προσωπικό για την πραγματοποίηση των εργασιών και την πώληση εμπορευμάτων, όπως αυτά αναγράφονται στα εκδοθέντα και κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία,
- γ. στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία διακίνησης δεν αναγράφονταν ή αναγράφονταν λανθασμένα τα στοιχεία των μεταφορικών μέσων,
- δ. ασκούσαν πολλαπλές και ετερόκλητες δραστηριότητες, οι οποίες δεν είχαν δηλωθεί ποτέ στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.,
- ε. το γραφείο στη δηλωθείσα έδρα της επιχείρησης επί της οδού στον (διαμέρισμα 3^{ου} ορόφου σε πολυκατοικία με αναγραφόμενη στην είσοδό του την επωνυμία της εταιρείας) παραμένει μονίμως κλειστό,
- στ. στη δηλωθείσα αποθήκη της εταιρείας στον μετά από επιτόπιο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν υπάρχει ακίνητο (αποθήκη – εργοτάξιο),
- ζ. ο υπογράφων τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. λογιστής της εταιρείας είναι πρόσωπο φορολογικά ανύπαρκτο,
- η. ο Διευθύνων Σύμβουλος της εταιρείας δε βρέθηκε ποτέ στη δηλωμένη διεύθυνση κατοικίας και δεν έχει υποβάλει ατομική φορολογική δήλωση τα τελευταία έτη,
- θ. οι εκπρόσωποι της εταιρείας δεν έχουν ανταποκριθεί στις προσκλήσεις για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, καθώς και με την οικεία Έκθεση Ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων της ως άνω Δ.Ο.Υ., σε αυτοψία που πραγματοποίησε ο έλεγχος την στις εγκαταστάσεις της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε: α) πραγματοποίηση ανακαίνισης επαγγελματικής εγκατάστασης σύμφωνα με την υπ' αριθμόν/2006 άδεια της Διεύθυνσης Πολεοδομίας της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης και β) ότι οι εργασίες που περιγράφονται στο υπό κρίση φορολογικό στοιχείο, ήτοι «διαμόρφωση εσωτερικού και εξωτερικού χώρου με γυψοσανίδες και τσιμεντοσανίδες, ξυλώματα-μερεμέτια και τοποθέτηση θυρίδων επισκέψεων», έχουν πραγματοποιηθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τα ως άνω, ο έλεγχος έκρινε ότι το επίμαχο φορολογικό στοιχείο, που έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία Β' Κατηγορίας (Μηνιαία Κατάσταση Βιβλίου Εσόδων – Εξόδων) η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος του, ΑΦΜ, είναι εικονικό με την εικονικότητά να ανάγεται στο πρόσωπο του εκδότη.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, από τα προσκομιζόμενα από την ελεγχόμενη επιχείρηση στοιχεία (απόδειξη είσπραξης εκδόσεως «.....» Νο. που αφορούσε την εξόφληση του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου), δεν προκύπτει ότι η ελεγχόμενη τελούσε σε καλή πίστη, διότι για την

τεκμηρίωση αυτή και σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1249/29-11-2013, η οποία παρείχε διευκρινίσεις ως προς την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του Ν. 4174/2013, θα έπρεπε ο λήπτης του εικονικού στοιχείου να προσκομίζει στη φορολογική αρχή τα παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιογράφων.

Επειδή, από την οικεία Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας προκύπτει ότι για τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2008 έως 31-12-2008, εκτός από τη λήψη από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος και την καταχώρηση στα τηρούμενα Β' Κατηγορίας βιβλία της του ανωτέρω εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, δε διαπιστώθηκαν άλλες πράξεις ή παραλείψεις μεγάλης έκτασης, και από το αρχείο Κ.Β.Σ. δεν προκύπτει η ύπαρξη άλλων παραβάσεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων για την εν λόγω χρήση.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ως άνω Δ.Ο.Υ., η καθαρή αξία (€3.000,00) του ανωτέρω εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου αντιπροσωπεύει ποσοστό 0,67% επί των ακαθαρίστων εσόδων, ύψους €446.207,70, της κρινόμενης περιόδου, ενώ ο έλεγχος δεν αιτιολογεί αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων που να επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, ώστε οι πράξεις ή οι παραλείψεις που διαπιστώθηκαν να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο ως άνω περιγραφόμενος λόγος δε μπορεί να αποτελέσει λόγο χαρακτηρισμού των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος ως ανεπαρκών, δεδομένου ότι αφενός καταλαμβάνει μικρή έκταση σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και αφετέρου αναφέρεται σε μία μεμονωμένη ανακρίβεια. Άλλωστε, όπως έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία, δε θεωρείται ως ουσιώδης πλημμέλεια μεμονωμένη ανακρίβεια μικρής έκτασης, εφόσον η πλημμέλεια αυτή είναι μοναδική και συγκεκριμένη. Επομένως, από μία παράβαση και μόνο, ακόμη και ουσιαστική, δε δύναται να συναχθεί το συμπέρασμα περί της κατά σύστημα φοροδιαφυγής, ώστε να κριθούν τα βιβλία ανακριβή (Σχ.ετ. ΣτΕ 1140/1971, 2920/1973, 2785/1969).

Επειδή, κατά συνέπεια, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 3 του Π.Δ. 186/1992, ώστε να κριθούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος ανεπαρκή για τη διαχειριστική περίοδο από 01-01-2008 έως 31-12-2008, ενώ δε θίγεται το κύρος και η αξιοπιστία αυτών από τη διαπίστωση και μόνο της λήψης και καταχώρησης σε αυτά του ανωτέρω εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν έχει μεταφέρει ορθώς τα δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων στο «Μηχανογραφικό Δελτίο Οικονομικών Στοιχείων Επιχειρήσεων και Επιτηδευματιών» (Έντυπο Ε3) της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 που υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, δε μπορούν να γίνουν δεκτά τα δεδομένα του λογιστικού προσδιορισμού, ήτοι ζημιά ύψους €9.079,32, και κατά συνέπεια δε μπορεί να γίνει δεκτή ούτε η μεταφορά της εν λόγω ζημιάς στην επόμενη χρήση, οπότε

και τα καθαρά κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης συμπίπτουν με αυτά της υποβληθείσας δήλωσης, η οποία μέχρι την έκδοση της εντολής ελέγχου δεν είχε τροποποιηθεί.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 03-07-2015 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την τροποποίηση της με αριθμό/2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, και πιο συγκεκριμένα, ως προς το χαρακτηρισμό των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος από ανεπαρκή σε επαρκή και ακριβή.

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:

Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2008-31.12.2008

		Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά Δ.Ε.Δ.
Καθαρά κέρδη		€9.577,62	€62.469,08	€9.577,62	€0,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	€2.057,01		€2.057,01	€0,00
	Χρεωστικό ποσό		€15.041,55	€0,00	€0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας			€20.518,27	€0,00	€0,00
Συνολικό ποσό φόρου	Για καταβολή		€37.616,83	€0,00	€0,00
	Για επιστροφή	€2.057,01		€0,00	€0,00

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

α.α.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).