



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 30/11/2015

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **4608**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604565

ΦΑΞ : 2131604567

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 30/07/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ. /24-06-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου

της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 - 31/12/2007, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./24-06-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 - 31/12/2007, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 24/06/2015 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

7. Την από 27/11/2015 εισήγηση του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 30/07/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουτου, 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./24-06-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά οφειλόμενου κυρίου φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού ύψους 74.719,18 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 89.663,02 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 164.382,20 €, για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2007-31.12.2007, με βάση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης χρήσης που διενεργήθηκε λόγω ανακρίβειας. Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων έγινε επειδή τα βιβλία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή, λόγω λήψεως και καταχώρησης σ' αυτά: **δέκα έξι (16) εικονικών φορολογικών στοιχείων**, αξίας εκάστου άνω των 880,00 €, καθαρής αξίας συνολικά 179.550,00 €, πλέον Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 34.114,50 € από την επιχείρηση, με ΑΦΜ, όπως αναφέρονται στον κάτωθι πίνακα:

α/α	Είδος στοιχείου/No	Ημερομηνία	Εκδότης	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
1	ΤΔΑ /.....	.././2007	.....	10.000,00 €	1.900,00 €
2	ΤΔΑ /.....	.././2007	.....	12.000,00 €	2.280,00 €
3	ΤΔΑ /.....	.././2007	.....	10.000,00 €	1.900,00 €
4	ΤΔΑ /.....	.././2007	.....	12.000,00 €	2.280,00 €
5	ΤΔΑ /.....	.././2007	.....	12.000,00 €	2.280,00 €
6	ΤΔΑ /.....	.././2007	.....	10.000,00 €	1.900,00 €
7	ΤΔΑ /.....	.././2007	.....	12.800,00 €	2.432,00 €
8	ΤΔΑ /.....	.././2007	.....	10.000,00 €	1.900,00 €
9	ΤΔΑ /.....	.././2007	.....	9.600,00 €	1.824,00 €
10	ΤΔΑ /.....	.././2007	.....	10.600,00 €	2.014,00 €

11	ΤΔΑ /.....	.././2007	.....	12.000,00 €	2.280,00 €
12	ΤΔΑ /.....	.././2007	.....	11.000,00 €	2.090,00 €
13	ΤΔΑ /.....	.././2007	.....	12.250,00 €	2.327,50 €
14	ΤΔΑ /.....	.././2007	.....	11.000,00 €	2.090,00 €
15	ΤΔΑ /.....	.././2007	.....	12.000,00 €	2.280,00 €
16	ΤΔΑ /.....	.././2007	.....	12.300,00 €	2.337,00 €
Σύνολο				179.550,00 €	34.114,50 €

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 24/06/2015 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, που διενεργήθηκε στα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος, κατόπιν της υπ. αριθμ./03.04.2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., αφορμή της οποίας αποτέλεσε η αξιοποίηση: α) του υπ. αριθμ./01-12-2014 εγγράφου και η από 27/11/2014 Έκθεση Ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας που έκρινε τον εκδότη ως επιχείρηση εκδόσεως εικονικών στοιχείων για τις χρήσεις 2004-2006 με αποδέκτες πελάτες σε όλη την Ελλάδα και β) η από 28/02/2015 Έκθεση Ελέγχου – Επεξεργασίας (Εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 Κ.Β.Σ.) του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής – Αιγαίου σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων κρίθηκε λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την εκδότρια επιχείρηση

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τη μεταρρύθμιση σε ευνοϊκότερο καθεστώς της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Εξωλογιστικά προσδιορίζεται το εισόδημα της επιχείρησης όταν αυτή παραλείπει να προσκομίσει και να επιδείξει στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της, γεγονός που εξομοιώνεται με την μη τήρηση ή διαφύλαξη και ως εκ τούτου καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Ο ίδιος όμως προσκόμισε άπαντα τα φορολογικά στοιχεία που του ζητήθηκαν από τον έλεγχο και τα βιβλία του δεν έπρεπε να κριθούν ανακριβή.
2. Τα τιμολόγια που εκδόθηκαν κατά τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους αφορούσαν πραγματικές συναλλαγές και ο ίδιος δεν ήταν δυνατόν να γνωρίζει ότι οι εκδότες των εν λόγω τιμολογίων εμφάνιζαν εικονικότητα ως προς τις υποτιθέμενες συναλλαγές τους.
3. Ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι ο προσφεύγων μείωνε τον φόρο με την λήψη των εικονικών τιμολογίων δεν ευσταθεί, εφόσον ο ίδιος καταχωρούσε τα πάντα στα βιβλία της επιχείρησής του και ως εκ τούτου αφενός αποδεικνύεται περιτράνως ότι δεν γνώριζε ότι τα ληφθέντα τιμολόγια ήταν εικονικά, αφετέρου ο φόρος δεν μειωνόταν, αντιθέτως αυξανόταν στην πράξη όπως και το αντίστοιχο φ.π.α. που έπρεπε να καταβάλλει.
4. Το ότι πλήρωνε τα τιμολόγια με μετρητά τα οποία ήταν όλα κάτω των 15.000,00 ευρώ αποδεικνύει ότι ήταν νομοταγής χωρίς πρόθεση καταστρατήγησης των διατάξεων του

Κ.Β.Σ. και το γεγονός ότι η φορολογική αρχή αναγράφει ότι η εξόφληση τιμολογίου άνω των 15.000,00 ευρώ έπρεπε να γίνει μέσω τραπεζής ή με δίγραμμη επιταγή, υπονοεί ότι όλοι είμαστε εν δυνάμει ύποπτοι φοροδιαφυγής έναντι της φορολογικής αρχής και ως εκ τούτου ανίσχυροι να αποδείξουμε ότι ουδόλως ευθυνόμαστε.

5. Ο ίδιος λειτούργησε «καλή τη πίστει» κατά την διάρκεια της συναλλαγής και στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή οφείλει να αποδείξει την εικονικότητα της συναλλαγής (ΣτΕ 533/2013 και 550/2006).
6. Πρέπει πάντα να εφαρμόζεται η κοινοτική αρχή της αναλογικότητας που αποτυπώνεται στο άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος και να εφαρμόζεται το λιγότερο επαχθές μέτρο. Στην προκειμένη περίπτωση το πρόστιμο που του επιβλήθηκε είναι εξοντωτικό.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 66 του Δωδέκατου Κεφαλαίου του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αναριθμήθηκε και ισχύει 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 εταιρία, 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,».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 όπως αυτό τροποποιήθηκε και ίσχυσε με την παρ.2 του άρθρου 7 του Ν. 3052/2002:

«4. 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 καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,

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)

ε)

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 ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί

χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικό στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτό αφορούν»

Επειδή, σύμφωνα με την περ. γ' της παρ. 2 του άρθ. 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.

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).....

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

Επειδή, στις παρ. 1 και 2 του άρθρ. 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.

«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.» 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.

β)

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

δ) Στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης που υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τις δύο χιλιάδες εννιακόσια πενήντα (2.950) ευρώ.

.....
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 δεν 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, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθ. 66 του Ν.2238/1994: «1. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτόν δικαιούται: α) Να ζητά από τον υπόχρεο, ανεξάρτητα από το αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, καλώντας αυτόν με έγγραφο, το οποίο του αποστέλλει επί αποδείξει, να δώσει μέσα σε σύντομη και τακτή προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που διορίζεται με απλή επιστολή, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος».

Επειδή, στις παρ. 1 και 2 του άρθρου 68 του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, τόσο γι' αυτούς που έχουν επιδώσει δηλώσεις, όσο και γι' αυτούς που παρέλειψαν να επιδώσουν δήλωση.....

2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: **α)** από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, **β)** η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...»

Επειδή, στο άρθρο 48 παρ. 1, 2 και 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν.

Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, τα βιβλία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή λόγω καταχώρισης σε αυτά εικονικών φορολογικών στοιχείων και λόγω μη προσκόμισης των ζητηθέντων στοιχείων (παραστατικά δαπανών –αγορών) κατά τον έλεγχο, αντιθέτως με όσα ψευδώς ισχυρίζεται ο προσφεύγων. Ως εκ τούτου και βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων ορθά ο έλεγχος προχώρησε σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών του προσφεύγοντος με την μη αναγνώριση των δαπανών για έκπτωση και την προσθήκη αυτών ως λογιστικές διαφορές, ο δε ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα βιβλία δεν έπρεπε να κριθούν ανακριβή ούτε να γίνει εξωλογιστικό προσδιορισμός από την φορολογική αρχή πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, στην υπό εξέταση υπόθεση, σύμφωνα με την από 28/02/2015 Έκθεση Ελέγχου - Επεξεργασίας Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Αττικής, ο προσφεύγων κρίθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στα βιβλία και στοιχεία του από την ως άνω φορολογική αρχή, λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης, η οποία σύμφωνα με το υπ' αριθμ./2011 πληροφοριακό δελτίο και τα υπ' αριθμ. ΕΜΠ/12.4.2011,/16.2.2012 και ΕΜΠ./23.4.2012 έγγραφα του Υπουργείου Οικονομικών είναι ουσιαστικά εξαφανισμένη, δεν υποβάλλει ή υποβάλλει ανακριβείς συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών, δηλώσεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, δεν έχει απασχολήσει ποτέ προσωπικό αν και όπως προκύπτει από την αξία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων θα έπρεπε να διαθέτει πληθώρα υπαλλήλων, ενώ από τους διασταυρωτικούς ελέγχους που διενεργήθηκαν στις

συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών τρίτων φαίνεται να παρουσιάζει τεράστιο όγκο πωλήσεων με μηδενικές αγορές - προμήθειες, η ίδια δε δηλώνει ως προμηθευτές επιχειρήσεις που συγκεντρώνουν πολλά και εμφιασμένα στοιχεία εικονικότητας. Πρόκειται δηλαδή για επιχείρηση που δραστηριοποιήθηκε αποκλειστικά στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων. Βάσει των ανωτέρω, όταν ο προσφεύγων προσκλήθηκε από τον έλεγχο να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία του δήλωσε με υπεύθυνη δήλωση του Ν.1599/1986 ότι έχει απολέσει δεκαπέντε (15) φορολογικά στοιχεία χρήσης 2006 και δεκαέξι (16) φορολογικά στοιχεία χρήσης 2007 όλα εκδόσεως της επιχείρησης, πέντε εκ των οποίων ανευρέθησαν εκ των υστέρων και κατασχέθηκαν από την ανωτέρω φορολογική αρχή. Ο προσφεύγων δήλωσε επίσης ότι τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία είναι καταχωρημένα στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησής του και ότι οι εξοφλήσεις των τιμολογίων γίνονταν με μετρητά και μέσω επιταγών. Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι όντως τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία είναι καταχωρημένα στα βιβλία της επιχείρησης, έχουν συμπεριληφθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος, φ.π.α. και στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών των ετών 2006 και 2007, ενώ δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό εξόφλησης (τραπεζική επιταγή, απόδειξη είσπραξης). Επίσης κανένα τιμολόγιο δεν αναγράφει το μεταφορικό μέσο με το οποίο έγινε η φερόμενη πώληση των διαφόρων εμπορευμάτων.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η καταχώρηση και μόνο των επίμαχων τιμολογίων στα βιβλία του τον καθιστά αμέτοχο της εικονικότητας της συναλλαγής, ενώ επιπλέον αποδεικνύει ότι με τον τρόπο αυτό διόγκωνε τους φόρους που έπρεπε να καταβάλλει σε αντίθεση με τον ισχυρισμό της φορολογικής αρχής ότι με τον τρόπο αυτό μείωνε ή απέφευγε την καταβολή τόσο των άμεσων όσο και των έμμεσων φόρων πρέπει να απορριφθεί ως ανυπόστατος και καταχρηστικός. Αξιοσημείωτο είναι ότι τα εν λόγω τιμολόγια δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο, όπως χαρακτηριστικά αναφέρεται στις από 24/06/2015 Εκθέσεις της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας α) Ελέγχου Προστίμου ΚΒΣ (σελ.3), β) Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (σελ. 5) και γ) Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. (σελ. 6), ενώ στα τηρούμενα βιβλία εσόδων εξόδων του προσφεύγοντος είχαν καταχωρηθεί κανονικά ως δαπάνες-αγορές. Εξάλλου, παρά τα όσα αβάσιμα ισχυρίζεται ο προσφεύγων, ουδεμία επιρροή ασκεί επί της εικονικότητας των ένδικων στοιχείων η καταχώρισή τους στα λογιστικά βιβλία και συγκεκριμένα στο βιβλίο Εσόδων – Εξόδων που τηρούσε. Και τούτο, διότι μόνη η καταχώριση των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων δεν αρκεί, ενόψει και των ειδικότερων εκτιμήσεων της φορολογικής αρχής, για την απόδειξη της πραγματοποίησης των αμφισβητούμενων συναλλαγών (ΣτΕ 116/2013).

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η πληρωμή των τιμολογίων με μετρητά, τα οποία ήταν όλα κάτω των 15.000,00 ευρώ, αποδεικνύει ότι ήταν νομοταγής χωρίς πρόθεση καταστρατήγησης των διατάξεων του Κ.Β.Σ. πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, καθότι η έκδοση τιμολογίων με συνολική αξία λίγο μικρότερη του ποσού των 15.000,00 € αποτελεί ισχυρή ένδειξη εικονικότητας, καθώς σύμφωνα με το αρ. 18 παρ. 2 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, για την απόδειξη της συναλλαγής από τον λήπτη του φορολογικού στοιχείου που

αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 15.000 € και άνω, απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή. Επιπλέον, η ιδιαίτερη επιμέλεια που επεδείχθη από τον εκδότη των στοιχείων να μην υπερβεί κανένα επιμέρους ΤΔΑ, το ποσό που καθιστούσε υποχρεωτική την τραπεζική συναλλαγή για την εξόφλησή τους, ακόμα και αν αυτά εκδόθηκαν την ίδια ημερομηνία (Βλ. ανωτέρω στον προσαρτημένο πίνακα την εκδόθηκαν τα ΤΔΑ με καθαρή αξία 12.000,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 2.280,00 ευρώ ήτοι σύνολο τιμολογίου 14.280,00 ευρώ και ΤΔΑ με καθαρή αξία 11.000,00 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 2.090,00 ευρώ ήτοι σύνολο τιμολογίου 13.090,00 ευρώ, δηλαδή την ίδια ημερομηνία πληρώθηκε με μετρητά ποσό ύψους 27.370,00 ευρώ), σε συνδυασμό με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί εξόφλησης «τοις μετρητοίς» των ανωτέρω στοιχείων, γεγονός μάλλον ασυνήθιστο στη συνήθη συναλλακτική πρακτική μεταξύ επιχειρήσεων αποτελούν στοιχεία που ενισχύουν το συμπέρασμα περί της εικονικότητας των παραπάνω φορολογικών στοιχείων (πρβλ. ΑΠ 263/2014). Επομένως, ορθά ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η έκδοση τιμολογίων με συνολική αξία λίγο μικρότερη των 15.000,00 € και η πληρωμή τους με μετρητά είναι συνηθισμένη σε συναλλαγές εικονικών τιμολογίων, καθώς η πρακτική της πληρωμής μεγάλων ποσών με μετρητά αυθημερόν με την έκδοση του τιμολογίου είναι πέραν της συνηθισμένης συναλλακτικής πρακτικής που ακολουθείται από το σύνολο σχεδόν των επιχειρήσεων της αγοράς.

Επειδή, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (ΣτΕ 505/2012, 4037-4039/2011, 1498/2011, 3528/2010, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣτΕ 722/2014, 1314/2013, 116/2013, 1126/2010, 1184/2010). Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν ήταν δυνατόν να γνωρίζει ότι οι εκδότες των τιμολογίων εμφάνιζαν εικονικότητα ως προς τις συναλλαγές τους και ότι ο ίδιος λειτουργούσε «καλή τη πίστει» κρίνεται αβάσιμος και απορριπτέος, καθότι ότι η επίκληση της καλής πίστης δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να την αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της καλής του πίστης, δεν απέδειξε αυτήν ούτε κατά τη λήψη των επίδικων στοιχείων, ούτε όμως απέδειξε με οποιονδήποτε τρόπο ότι πραγματοποιήθηκαν οι φερόμενες ως συντελεσθείσες συναλλαγές (ΣτΕ

721/2014, 1313/2013). Και τούτο διότι δεν προσκόμισε ανταποδεικτικώς στοιχεία (τρόπο εξόφλησης, τρόπο μεταφοράς, κλπ.), τα οποία θα μπορούσαν να κλονίσουν την πραγματική βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να δικαιολογήσουν την ανάμειξη της εκδότριας επιχείρησης στις οικείες συναλλαγές. Επιπλέον, από τις διαπιστώσεις ελέγχου που παρατίθενται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου καθίσταται πρόδηλο ότι δεν πραγματοποιήθηκαν οι απεικονιζόμενες στα επίδικα τιμολόγια συναλλαγές, γεγονός που απέδειξε κατά τα ανωτέρω η φορολογική αρχή, η οποία φέρει πράγματι το σχετικό βάρος απόδειξης. Συνεπώς, σύμφωνα και με την προεκτεθείσα νομολογία του ΣτΕ, δεν είναι δυνατό να τεθεί θέμα καλής πίστης του προσφεύγοντος-λήπτη των στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος "Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου" και "συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους" ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: "Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης."

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα "δεν συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη" αλλά αντίθετα "προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη" (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος).

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: "Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν' αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρωπίνης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας." Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα μέτρα που λαμβάνει η Διοίκηση σε βάρος του είναι αντίθετα με το άρθρο 25 του Συντάγματος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 24/06/2015 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας 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 αρ. πρωτ./30-07-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ κατά της υπ' αριθμ./24-06-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 - 31/12/2007.

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/-31/12/2007

<u>Διαφορά φόρου</u>	74.719,18 €
<u>Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%</u>	89.663,02 €
<u>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ</u>	164.382,20 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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).