



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

04/09/2015

Αριθμός απόφασης:

3546

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 του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά των 1) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005, 2) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005, 3) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Προστίμου ΦΠΑ, άρθρου 6 Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2005, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5.Τις: 1) την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005, 2) την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2005, 3) την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Προστίμου ΦΠΑ, άρθρου 6 Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2005, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την από εισήγηση του τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

1) Με την υπ' αριθ..... προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους 2006 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 16.354,88 €, πλέον 19.625,86 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά από επανέλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68§2 του Ν. 2238/2004, συνεπεία του υπ' αριθμ. πρωτ. (αριθμ. πρωτ. Δ.Ο.Υ.) δελτίου πληροφοριών του με συνημμένη έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.

2) Με την υπ' αριθ. προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 2005 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 11.241,55 €, πλέον 13.489,86 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά από επανέλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2859/2000, συνεπεία του υπ' αριθμ. πρωτ. (αριθμ. πρωτ.) δελτίου πληροφοριών του με συνημμένη έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ.

3) Με την υπ' αριθ. προσαλλόμενη Οριστική Πράξη Προστίμου ΦΠΑ, άρθρου 6 Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 2005 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 23.305,68 €.

Η παράβαση αφορά την έκπτωση φπα συνολικού ποσού 7.768,56 €, λόγω λήψης εικονικών τιμολογίων, και βάσει του άρθρου 6 του ν.2523/97 επιβλήθηκε πρόστιμο το οποίο είναι τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε, ήτοι 7.768,56*3.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φπα και προστίμου φπα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Οι αποδιδόμενες παραβάσεις είναι αυθαίρετες, αβάσιμες, αναιτιολόγητες και μη νόμιμες, καθόσον οι εν λόγω συναλλαγές έλαβαν χώρα τους μήνες Νοέμβριο-Δεκέμβριο 2005, που η ανάγκη της επιχείρησης για εμπορεύματα είναι αυξημένη.
2. Απόδειξη του γεγονότος ότι, οι εν λόγω συναλλαγές ήταν υπαρκτές, προκύπτει από την απογραφή του 2005, όπου είχε μηδενικό υπόλοιπο στην αποθήκη του. Επίσης από την ημερομηνία έκδοσης του πρώτου επίδικου τιμολογίου έως το τέλος της χρήσης εκδόθηκαν 230 Τιμολόγια-Δελτία Αποστολής με πωλήσεις πλέον των 10.000 τεμαχίων.
3. Πρόκειται για συνεπή φορολογούμενο με εκπληρωμένες όλες τις φορολογικές και ασφαλιστικές

υποχρεώσεις, δεν έχει υποπέσει σε φορολογική παράβαση κατά το χρονικό διάστημα 2001-2011, οπότε και διέκοψε την επιχειρηματική δραστηριότητα λόγω της οικονομικής κρίσης. Ο συνολικός δε ετήσιος τζίρος πραγματοποιείται κατά τη χειμερινή περίοδο, ήτοι από 15/10 – 31/12, και από 1/1 – 28/2 για εκπτωσιακά εμπορεύματα.

4. Δεν είναι υποχρεωμένος να ελέγχει το φορολογικό προφίλ των προμηθευτών του πριν από κάθε συνεργασία.
5. Η εκδότρια επιχείρηση είναι πρόσωπο φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτό σύμφωνα με τον προσφεύγοντα. Οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν από την εκδότρια επιχείρηση. Προηγήθηκε παραγγελία η οποία έγινε μέσω πλασιέ και η παράδοση των εμπορευμάτων έγινε με μεταφορικά μέσα της πωλήτριας επιχείρησης. Δεν μπορούσα να ελέγξω τις συναλλαγές της εκδότριας των τιμολογίων, ούτε υπέπεσε στην αντίληψή μου το συγκεκριμένο γεγονός. Δεν μπορούσα εξάλλου να γνωρίζω, ότι τα τιμολόγια αυτά και τα δελτία αποστολής που αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου είχαν πλαστή διάτρηση και όχι κανονική, αυτό εξάλλου δεν θα μπορούσε να το αντιληφθεί και να το διαπιστώσει οποιοσδήποτε άλλος καλόπιστος επαγγελματίας.
6. Το πόρισμα του ελέγχου είναι αυθαίρετο και δεν στηρίζεται σε συγκεκριμένα στοιχεία που να είναι γνωστά στον προσφεύγοντα, ότι οι συναλλαγές αυτές είναι εικονικές στο σύνολό τους.
7. Δεν αποδεικνύεται η έλλειψη καλής πίστης στο πρόσωπο του προσφεύγοντος κατά την πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών (ΣτΕ 506/2012, 3528/2010). Αντιθέτως ήταν καθήκον και υποχρέωση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. να πραγματοποιήσει εγκαίρως τους κατάλληλους ελέγχους στην εκδότρια των τιμολογίων επιχείρηση, ώστε να προφυλάξει τους συναλλασσόμενους καλόπιστους επαγγελματίες.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 Μεταβατικές και άλλες διατάξεις, του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253/Α' /14-12-2004), ορίζεται, ότι: "§2. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις αυτοελεγχόμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων".

Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 28 Θέματα φορολογικών ελέγχων, του ίδιου ως άνω Νόμου, ορίζεται, ότι: "§1.Επιχειρήσεις ή ελεύθεροι επαγγελματίες και γενικά επιτηδευματίες ελέγχονται με τακτικό φορολογικό έλεγχο, ανεξαρτήτως ελεγκτικής αρμοδιότητας και με την επιφύλαξη των οριζόμενων στα άρθρα 13 έως και 17 του παρόντος νόμου, για όλες τις φορολογίες και όλες τις ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους, εντός τριετίας από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της τελευταίας ανέλεγκτης διαχειριστικής περιόδου, στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α. Εφόσον πρόκειται για επιτηδευματίες που εμπλέκονται στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών ή στη νόθευση φορολογικών στοιχείων ή σε υποθέσεις λαθρεμπορίας, β)....., γ).....".

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: "Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή β)....."

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παράγραφος 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: "Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι

μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.΄΄

Επειδή, βάσει του αριθμ. πρωτ. (αριθμ. πρωτ. Δ.Ο.Υ.) δελτίου πληροφοριών του με συνημμένη έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ., ο προσφεύγων, έλαβε στη κρίνόμενη χρήση 2005, τέσσερα (4) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, **τα οποία θεωρούνται συμπληρωματικά στοιχεία** καθώς περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας φορολογικής αρχής, μεταγενέστερα, ήτοι μετά την αυτοπεραίωση του άρθρου 14 του ν. 3296/2004 "περαίωση των φορολογικών υποθέσεων" εκ μέρους του προσφεύγοντος, της υπό κρίση χρήσης 2005 που αφορούν οι προσβαλλόμενες πράξεις (όπως προκύπτει από τις με ημερομηνία εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος, ΦΠΑ & άρθρου 6 ν. 2523/1997 της Δ.Ο.Υ.), ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. βάσει των νέων αυτών στοιχείων, εξέδωσε εκτός από την υπ' αριθμ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου, και τις αριθμ.: α) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, β) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ και γ) Οριστική Πράξη Προστίμου ΦΠΑ, άρθρου 6 Ν. 2523/1997.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν έχει περαιώσει οριστικά το υπό κρίση οικονομικό έτος 2006, και βάσει δε των προαναφερόμενων διατάξεων των άρθρων 17 § 2 και 28 § 1 του ν. 3296/2004, η ανωτέρω παράβαση του ΚΒΣ περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων στην οποία υπέπεσε για τη χρήση 2005, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68 § 2 του ν. 2238/1994 και 49 § 3 του ν. 2859/2000 αντίστοιχα, *έχουν εφαρμογή και για τις αυτοελεγχόμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών.*

Επειδή, σύμφωνα με την από έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., η λήψη των υπό κρίση εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι μεγάλης έκτασης καθώς ανέρχεται σε ποσοστό 15,8% των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων, έκρινε τα βιβλία ανακριβή και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§2 του ν. 2238/1994, ο δε προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων προσδιορίσθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§2 του ως άνω Νόμου. Εν προκειμένω τα καθαρά κέρδη προσδιορίσθηκαν στο ποσό των 55.701,98 €, τα οποία σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου το ανωτέρω προσδιορισθέν καθαρό κέρδος προκύπτει με πολλαπλασιασμό των προσαυξημένων ακαθαρίστων εσόδων με τον διπλασιασμό του ΜΣΚΚ, ήτοι, 278.509,90 (257.879,54*8%) * 20% (10%*2).

Επειδή, ο λογιστικός προσδιορισμός εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31§1 του ν. 2238/1994, στους τηρούντες επαρκή βιβλία Β' κατηγορίας, προσδιορίσθηκε στο ποσό των 80.916,80 €, ήτοι στα καθαρά δηλούμενα από τον προσφεύγοντα κέρδη που προέκυψαν από τα βιβλία του, προστίθεται η αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων 40.887,20 €.

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων, τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν με βάσει τον λογιστικό προσδιορισμό είναι μεγαλύτερα αυτών του εξωλογιστικού προσδιορισμού, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, και ως φορολογητέα κέρδη έλαβε το ποσό των 80.916,80 €, έστω και αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή μεγαλύτερο του διπλασίου του οικείου συντελεστή του πίνακα (για χρήσεις 2000 και επόμενες) σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 32 ν.2238/94.

Επειδή, στο άρθρο 32§1 του Ν 2859/2000 ορίζεται, μεταξύ άλλων ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) ..., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ)....».

Επειδή, για τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία, ο προσφεύγων εξέπεσε το φπα, και τα οποία αποδείχθηκαν ότι, είναι εικονικά στο σύνολό τους, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ., εξέδωσε την προσαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φπα, και καταλόγισε τον αναλογούντα φπα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 του Ν. 2523/97 στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή., ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ., εξέδωσε την προσαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 ν. 2523/1997.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος, προσδιορισμού Φ.Π.Α. και άρθρου 6 ν. 2523/1997, της Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζονται οι προσαλλόμενες πράξεις φόρου εισοδήματος, φπα και επιβολής προστίμου ΦΠΑ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου πρέπει να απορριφθούν, ως αβάσιμοι και μη αποδεκτοί.

Στην προκειμένη περίπτωση, οι εκθέσεις ελέγχου, αποτελούν την αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φπα καθώς και της πράξης επιβολής προστίμου φπα (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφουν τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσαλλόμενων πράξεων. Στις εκθέσεις ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στις ίδιες εκθέσεις γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσαλλόμενες πράξεις γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων δεν είναι αόριστη και εντελώς ανεπαρκής.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19&4 του Ν. 2523/97 **Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής** ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Επειδή, δεν καταλογίζεται παράβαση στον προσφεύγοντα για την πλαστότητα των φορολογικών στοιχείων αλλά για λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, ανατιολόγητος και μη νόμιμος.

Επειδή, από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση ως προς τη διάταξη και τη βαρύτητα της παράβασης περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η ελεγκτική αρχή σε καμία περίπτωση δεν προέβη σε αυθαίρετες εκτιμήσεις, αλλά βασίστηκε στο πόρισμα έκθεσης ελέγχου άλλης υπηρεσίας (.....) που αφορά την εκδότηρα επιχείρηση, από την οποία ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τα επίμαχα εικονικά τιμολόγια. Συγκεκριμένα, ως προκύπτει από την από έκθεση του, η οποία ουσιαστικά συμπεριλαμβάνεται στις από ως άνω εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος, φπα και προστίμου φπα ... " 1. Η επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ,, παρά τις επανειλημμένες και

επίπονες προσπάθειες που κατεβλήθησαν, τόσο από το όσο και από την αρμόδια ΔΟΥ στην αρμοδιότητα της οποίας ανήκει η επιχείρηση, απέφυγε συστηματικά να επικοινωνήσει.

2. Κατά την έναρξη εργασιών της επιχείρησης δηλώθηκε η διεύθυνση και, χωρίς ποτέ να λειτουργήσει εκεί επιχείρηση και να αποθηκεύσει εκεί εμπορεύματα. Όπως δε προκύπτει από σχετικό έγγραφο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., με την αριθμ. δήλωση μεταβολής, μεταφορά έδρας στην οδό, κάνοντας διακοπή της προηγούμενης δραστηριότητας χονδρικό εμπόριο ηλεκτρολογικών υλικών και καλωδίων χωρίς να έχει υποβάλλει δήλωση έναρξης λειτουργίας υποκαταστήματος, αποθηκευτικών χώρων ή δήλωση διακοπής εργασιών.

3. Δεν απασχολούσε ποτέ προσωπικό και δεν διέθετε μηχανήματα, εργαστήρια κατασκευής ενδυμάτων, μεταφορικά μέσα και γενικότερα καμίας μορφής υλικοτεχνική υποδομή.

4. Δεν έχει υποβάλλει περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α., πλην των ετών 2001-2003 ούτε δηλώσεις Φ.Μ.Υ., Συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων Πελατών-Προμηθευτών πλην της χρήσης 2003 και γενικά απέφυγε να εκπληρώσει τις προς το Δημόσιο υποχρεώσεις της. Έχει υποβάλλει ανακριβώς τις φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος οικονομικών ετών 2003-2005.

5. Οι περισσότεροι εκ των συναλλασσόμενων με την επιχείρηση δήλωσαν ότι συναλλάχθηκαν με τον δήθεν οδηγό του ή πλασιέ του.

6. Η ελεγχόμενη επιχείρηση προέβη σε έναρξη εργασιών την Για τις ελεγχόμενες χρήσεις δεν έχει υποβάλλει Συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων Πελατών-Προμηθευτών εκτός των χρήσεων 2003 και 2004 όπου την υπέβαλλε ανακριβώς ενώ από κανένα στοιχείο ή έγγραφο προκύπτει ενδοκοινοτική απόκτηση ή εισαγωγή εμπορευμάτων (ενδυμάτων) ή πρώτων υλών ή ηλεκτρολογικού υλικού και καλωδίων παρά μόνο το έτος 2002 διενήργησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις συνολικής αξίας δώδεκα χιλιάδων επτακοσίων δώδεκα ευρώ (12.712,00 €).

7. Η εκδότρια επιχείρηση κατά την χρήση 2005 η οποία αποτελεί και αντικείμενο του παρόντος ελέγχου φαίνεται να έχει λάβει τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία αξίας δύο χιλιάδων εκατόν εβδομήντα τρία ευρώ και ογδόντα οκτώ λεπτά (2.173,88 €) ενώ αντίθετα φαίνεται να εξέδωσε εκατόν πενήντα ένα (151) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας ενός εκατομμυρίου διακοσίων ενενήντα επτά χιλιάδων τριακοσίων πενήντα πέντε ευρώ και εβδομήντα πέντε λεπτά. (1.297.355,75 €)

8. Η εκδότρια επιχείρηση δεν έχει υποβάλλει δήλωση έναρξης υποκαταστήματος.

9. Για όλους τους παραπάνω λόγους η από Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας του χαρακτηρίζει όλα τα παραστατικά τα οποία εκδόθηκαν από την επιχείρηση με ΑΦΜ προς διάφορους πελάτες όπως αναλυτικά αναφέρονται στους πίνακες οι οποίοι συμπεριλαμβάνονται στην Έκθεση Ελέγχου Επεξεργασίας, συμπεριλαμβανομένων των τιμολογίων τα οποία εκδόθηκαν με λήπτρια την ελεγχόμενη επιχείρηση ως ΕΙΚΟΝΙΚΑ στο σύνολό τους.”

Επειδή, ως αποδεικνύεται από τα παραπάνω, το πόρισμα του ελέγχου δεν είναι αυθαίρετο, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, αλλά τα στοιχεία στα οποία στηρίζεται είχαν έρθει σε γνώση του προσφεύγοντος, σύμφωνα με το αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων, το οποίο κοινοποιήθηκε την, και στο οποίο εξέθεσε τις απόψεις του με το αριθμ. πρωτ. υπόμνημά του, το οποίο και λήφθηκε υπόψη του ελέγχου. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι, μη νόμιμοι και αναιτιολόγητοι.

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδεύματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του

αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά 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). Στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του περί καλής πίστης.

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 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).

Η φορολογική αρχή, που έχει το βάρος αποδείξεως της εικονικότητας, βαρύνεται με την απόδειξη της ανυπαρξίας του φερομένου ως εκδότη των τιμολογίων, η δε λήπτρια φέρει το βάρος αποδείξεως της καλής πίστης ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ΣτΕ 394/2013).

Στην προκειμένη περίπτωση όμως, η αποδιδόμενη εικονικότητα στηρίζεται στην ανυπαρξία των αντίστοιχων συναλλαγών (τα φορολογικά στοιχεία τα οποία αφορούν τις συγκεκριμένες συναλλαγές δεν αναφέρουν αριθμό κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου, επιπλέον, η εκδότης ποτέ δεν αγόρασε ενδύματα δεν απασχόλησε προσωπικό ούτε διέθετε μηχανολογικό εξοπλισμό, μεταφορικά μέσα, δηλ δεν διέθετε ούτε καν την στοιχειώδη υποδομή που απαιτείται για την λειτουργία έστω και περιορισμένης δυνατότητας) και ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα καλής πίστης του προσφεύγοντος, ούτε κατ' επέκταση, απαιτείται να αποδειχθεί από τη φορολογική αρχή η κακοπιστία αυτής. Στην μη προσκόμιση εξάλλου από τους αντισυμβαλλόμενους φορολογικών στοιχείων αποδεικνυόντων την πραγματοποίηση των αντίστοιχων συναλλαγών, στηρίχθηκε επίσης η εκτίμηση της φορολογικής διοικήσεως (ΣτΕ 116/2013).

Επειδή ο προσφεύγων όφειλε ως λήπτης των φορολογικών στοιχείων να αποδείξει την καλή του πίστη ως προς τον εκδότη με κάθε νόμιμο μέσο, καθώς δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά παραγγελιών, προκαταβολών, ούτε γίνεται λόγος για τον τόπο και τον τρόπο δειγματοσιμίου των εμπορευμάτων, αποδεικτικά για την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων, π.χ. φωτοτυπίες επιταγών ή κινήσεις μέσω τραπεζικών λογαριασμών, δεν παρασχέθηκαν πληροφορίες για ονόματα προσώπων με τα οποία ήρθε σε επαφή ή αριθμούς τηλεφώνων που χρησιμοποίησε και για τα μεταφορικά μέσα με τα οποία παραδόθηκαν τα εμπορεύματα, και γενικά δεν προσκομίστηκε κανένα απολύτως αποδεικτικό στοιχείο με το οποίο να γίνεται προσπάθεια να στηριχτούν οι ισχυρισμοί περί πραγματικής συναλλαγής, και όχι να αρκестεί πλημμελώς στην πληροφορία ότι πρόκειται για φορολογικό υπαρκτό πρόσωπο (βλ. ΣτΕ 3151/2006, 3411/2004, 1553, 1264/2003, 881/2002).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από Εκθέσεις Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου φπα άρθρου 6 ν 2523/97, της αρμόδιας φορολογικής αρχής

(Δ.Ο.Υ.), επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φπα και επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής, και την επικύρωση

1) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 01/01/2005-31/12/2005.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

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

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ακαθάριστα Έσοδα	257.879,54	257.879,54	257.879,54
Μείον Κόστος πωληθέντων	125.950,77	125.950,77	125.950,77
Μείον Δαπάνες	91.899,17	91.899,17	91.899,17
Πλέον αξία εικονικών φορολογικών στοιχ		40.887,20	40.887,20
Συνολικό εισόδημα	40.029,60	80.916,80	80.916,80
Πλέον επιχειρηματική αμοιβή	3.887,67	3.887,67	3.887,67
Σύνολο εισοδήματος από εμπορικές επιχ/σεις	43.917,27	84.804,47	84.804,47
Μείον εκπτώσεις δαπανών αρθρ 8 ν.2238/94	3.464,00	3.464,00	3.464,00
Φορολογητέα Κέρδη	40.453,27	81.340,47	81.340,47

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

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

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (ΑΤΟΜΙΚΟ)		40.453,27	81.340,47	81.340,47
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (ΣΥΖΥΓΟΥ)		7.882,53	7.882,53	7.882,53
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό	6.465,24	22.820,12	22.820,12
Προκαταβολή φόρου		5.026,49	5.026,49	5.026,49
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ			19.625,86	19.625,86
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		11.491,73	47.472,47	47.472,47

2) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 2005.

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 :

Χρεωστικό υπόλοιπο	11.241,55
---------------------------	------------------

Πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβείας	13.489,86
Σύνολο για βεβαίωση	24.731,41

3) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, άρθρου 6 Ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής χρήσης 2005.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :
Πρόστιμο συνολικού ποσού 23.305,68 €.**

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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).