



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

Θεσσαλονίκη, 05-09-2016

Αριθμός απόφασης: 943

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, 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.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά των υπ' αρ. οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2005-31/12/2005 & 01/01/2006-31/12/2006 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

4. Τις υπ' αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2005-31/12/2005 & 01/01/2006-31/12/2006 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, **ΑΦΜ**, 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:

Ο Προϊστάμενος της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, κατόπιν συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση του με το υπ' αρ. πρωτ. Δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης εξέδωσε την υπ' αρ. **ΕΝΤΟΛΗ**, με την οποία καθιστούσε τον προσφεύγοντα υποκείμενο σε έλεγχο. Από το εν λόγω δελτίο πληροφοριών και την συνημμένη σε αυτό έκθεση Κ.Β.Σ. προέκυπτε ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντος ήταν λήπτρας τριών εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό εμπόριο οικοδομικών υλικών,». Με την ολοκλήρωση του επανελέγχου, εκδόθηκαν οι ακόλουθες προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και οι αντίστοιχες εκθέσεις επανελέγχου, οι οποίες αποτελούν και την αιτιολογία αυτών.

- Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 13.758,18€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 16.509,82€, ήτοι συνολικό ποσό **30.268,00€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 – 31/12/2005 (οικονομικό έτος 2006), σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 και των άρθρων 30 & 32 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (καθαρών κερδών) σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 του ν 2238/94, καθόσον για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης κρίθηκαν ανακριβή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ.4 περ. γ΄, 7 & 8 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ). Όπως έχει προαναφερθεί, η επιχείρηση την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 υπέπεσε στην παράβαση της λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, συνολικής καθαρής αξίας 6.604,90€ (πλέον Φ.Π.Α. 1.254,93€) εκδόσεως της επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ

Κατόπιν τούτου, ο φορολογικός έλεγχος, εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 30-32 & 66-68 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης για την χρήση 2005 εξωλογιστικά.

- Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 11.426,91€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 13.712,29€, ήτοι συνολικό ποσό **25.139,20€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006 (οικονομικό έτος 2007), σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 και των άρθρων 30 & 32 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) καθώς και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (καθαρών κερδών) σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 του ν 2238/94, καθόσον για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης κρίθηκαν ανακριβή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ.4 περ. γ΄, 7 & 8 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ). Όπως έχει προαναφερθεί, η επιχείρηση την διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 υπέπεσε στην παράβαση της λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της και συγκεκριμένα των υπ' αρ.48/1-12-2006 (Τ.Δ.Α.) & 20/3-12-2006 (Τ.Π.Υ.) συνολικής καθαρής αξίας 10.846,00€ (πλέον Φ.Π.Α. 2.060,74€) εκδόσεως της επιχείρησης «.....», με ΑΦΜ

Κατόπιν τούτου, ο φορολογικός έλεγχος, εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 30-32 & 66-68 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης για την χρήση 2006 εξωλογιστικά.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να επανεξεταστούν οι υπ' αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικών περιόδων 01/01/2005-31/12/2005 & 01/01/2006-31/12/2006 αντίστοιχα, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

- i. Το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό φόρων και επιβολής προστίμων έχει υποπέσει στην παραγραφή.*
- ii. Ο επανέλεγχος των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων είναι μη νόμιμος. Η επιχείρηση έχει περαιώσει οριστικά αμφότερες τις ελεγχόμενες χρήσεις (2005, 2006) με το υπ' αρ.εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν. 3697/2008 και ως εκ τούτου τα οικονομικά αποτελέσματα αυτών έχουν καταστεί αμετάκλητα. Το δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. δεν αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο και επομένως δεν δύναται να στηρίξει το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου*
- iii. Μη νόμιμα αιτιολογημένη εκτίμηση περί της εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων. Οι συναλλαγές ήταν στο σύνολό τους πραγματικές. Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των συναλλαγών, η οποία δεν στήριξε την κρίση της Με επαρκή στοιχεία.*
- iv. Εσφαλμένος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων. Δεν υπάρχει αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων και ως εκ τούτου τα αποτελέσματα θα έπρεπε να εξαχθούν λογιστικά.*

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για καταλογισμό φόρων και επιβολή προστίμων.

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 72 παράγραφος 11 του Ν. 4174/13: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν..... Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, **η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους**».
- **Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 4 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων και πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα

μέρος, οφείλεται: β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου.».

Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ρητά ορίζεται ότι «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εάν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) ή γ) 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,** στην προκειμένη περίπτωση, το υπ' αρ. πρωτ.Δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης αποτέλεσε νέο στοιχείο για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσ/νίκης, εφόσον περιήλθε σε γνώση του πριν την πλήρωση του οριζόμενου από τις διατάξεις δεκαετούς χρονικού διαστήματος. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός περί παραγραφής κρίνεται απορριπτέος, καθώς, όπως αποδεικνύεται από τα προαναφερθέντα, οι υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους παραγράφονται μετά την πάροδο δεκαετίας, ήτοι την 31/12/2016 & 31/12/2017 αντίστοιχα.

Ως προς τον ισχυρισμό περί ανυπαρξίας συμπληρωματικών στοιχείων & μη νόμιμου επανελέγχου των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων, καθώς αυτές έχουν περαιωθεί οριστικά και τα αποτελέσματά τους έχουν καταστεί αμετάκλητα.

- **Επειδή,** στις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Ν. 3259/2004, όπως επανήλθαν και τροποποιήθηκαν με την παράγραφο 6 του άρθρου 28 του Ν. 3697/2008, ορίζονται ρητώς τα εξής: «Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. **Κατ' εξαίρεση** των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **72§6 του Ν. 4174/13**: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.»
- **Επειδή**, σύμφωνα με την **102/2001 γνωμοδότηση του Γ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ.**, (η οποία κοινοποιήθηκε και έγινε αποδεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών με την ΠΟΛ 1100/10-4-2001) τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που έχουν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στη λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.
- **Επειδή**, στην υπό εξέταση περίπτωση, το υπ' αρ. πρωτ.Δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης αποτέλεσε νέο-συμπληρωματικό στοιχείο για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσ/νίκης, το οποίο βάσει των προαναφερθέντων, του παρείχε την δυνατότητα επανελέγχου των περαιωμένων χρήσεων 2005 και 2006. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αμετάκλητης φορολογητέας ύλης, λόγω περαίωσης και ανυπαρξίας φορολογικών στοιχείων κρίνεται παντελώς αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη απόδειξης εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, τα οποία αφορούν στο σύνολό τους πραγματικές συναλλαγές.

- **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 τις διατάξεις του **άρθρου 31 παρ. 1 περ. ζ και η του ν. 1591/86** – Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει: ζ) Όποιος εκδίδει πλαστό ή εικονικό ή νοθεύει τιμολόγιο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών ή οποιοδήποτε από τα φορολογικά στοιχεία που αναφέρονται στην περίπτωση γ' της παραγράφου αυτής. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιοδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτοτύπου είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Θεωρείται εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε για συναλλαγή, διακίνηση ή οποιαδήποτε άλλη αιτία ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο.
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **18§9 του ΠΔ 186/92**: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου».
- **Επειδή**, στο άρθρο **65 του Ν. 4174/2013**, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου»
- **Επειδή**, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα

στοιχεία του 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 η φορολογική αρχή με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε απέδειξε ότι ο εκδότης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτά αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτα και συνεπώς η λήπτρια επιχείρηση έχει το βάρος της απόδειξης πραγματοποίησης της συναλλαγής.

- **Επειδή**, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 ΣτΕ αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχείρησής του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου.
- **Επειδή**, 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 (ΣτΕ 1126/2010).
- **Επειδή**, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί νομολογιακά ότι στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.
- **Επειδή**, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού τόσο η από έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, όσο και η

πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής και Ανατολικής Μακεδονίας – Θράκης, περιέχουν πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στη εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας επιχείρησης, αναφέρουμε τους παρακάτω λόγους:

Η εκδότρια επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ

- είναι καθόλα ανύπαρκτη επιχείρηση διότι, δεν λειτούργησε ποτέ στην δηλωθείσα έδρα της, αλλά ούτε και σε άλλη γνωστή διεύθυνση.
 - δεν είχε ποτέ αγορές εμπορευμάτων, που να δικαιολογούν τις πωλήσεις που αναγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Οι μοναδικές δαπάνες, όπως αυτές προκύπτουν από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων επιχειρήσεων που δήλωσαν τον ως πελάτη, αφορούν έξοδα κινητής τηλεφωνίας στις χρήσεις 2005 και 2006 και μια δαπάνη αγοράς φορολογικού μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ στη χρήση 2004.
 - δεν διέθετε προσωπικό ούτε μεταφορικά μέσα, προκειμένου να διενεργεί την πληθώρα των εμπορικών πράξεων.
 - υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. στις χρήσεις 2004, 2005 και έκτοτε δεν υπέβαλε καμία άλλη δήλωση με σκοπό να προσδώσει νομιμοφάνεια στις συναλλαγές της.
- **Επειδή**, από τα προαναφερθέντα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται επαρκώς ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση προέβη σε αποδοχή – λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα λογιστικά της βιβλία των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, τα οποία αφορούν συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, καθώς φέρεται να πραγματοποιήθηκαν με επιχείρηση που ουδέποτε απέκτησε πραγματική υπόσταση. Ως εκ τούτου, καλύπτεται η υποχρέωση της φορολογικής Διοίκησης περί επαρκούς αιτιολογίας, έτσι όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 64 του Ν. 4174/13.
 - **Επειδή**, η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου και ως εκ τούτου δεν απέδειξε την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών. Τα αναφερόμενα από την προσφεύγουσα επιχείρηση περί πραγματικών συναλλαγών δεν αποτελούν ισχυρά αποδεικτικά μέσα που δύνανται να λειτουργήσουν επαρκώς σύμφωνα με το παραπάνω νομολογιακό πλαίσιο. Απεναντίας η έκθεση ελέγχου είναι πλήρως αιτιολογημένη, αποτελεί πλήρη απόδειξη και αποδεικνύει υπέρ της φορολογικής αρχής, στηριζόμενη στους ελέγχους που διενεργήθηκαν στον εκδότη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, αλλά και σε άλλες λήπτριες επιχειρήσεις.

Ως προς τον ισχυρισμό περί λανθασμένου εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους.

- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7».
- **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: ... 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, **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. 186/1992 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». Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: ... **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 30 παρ. 8 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων **κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.**»

- **Επειδή**, τα βιβλία και στοιχεία των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων κρίθηκαν από την φορολογική διοίκηση αυτοτελώς, με βάση τα δεδομένα που υφίσταντο την εκάστοτε χρήση. Στο ίδιο πλαίσιο, δια της παρούσης απόβασης τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος κρίνονται ως ακολούθως:

Για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005

- **Επειδή**, από τις προαναφερθείσες διατάξεις συνάγεται ότι για να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας ως ανακριβή και να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων θα πρέπει να συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 30 του ΚΒΣ. Δηλαδή οι πράξεις ή οι παραλείψεις να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αδύνατο το λογιστικό έλεγχο (Σχ. 1076242/πολ 1163/30.06.1994). Περαιτέρω η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων πρέπει να στηρίζεται σε συγκεκριμένα στοιχεία και όχι σε συμπερασματικούς συλλογισμούς (Σχ. ΣτΕ 3557/2000).
- **Επειδή**, από την οικεία έκθεση επανελέγχου προκύπτει ότι για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 έως 31/12/2005 εκτός από τη λήψη ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου με καθαρή αξία 6.604,90€ δεν διαπιστώθηκαν άλλες ανάλογες πράξεις ή παραλείψεις μεγάλης έκτασης. Επιπροσθέτως, έως και την περίοδο εκείνη ουδέποτε είχε διαπιστωθεί η λήψη άλλων εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- **Επειδή**, το ανωτέρω φορολογικό στοιχείο αντιπροσωπεύει ποσοστό 3,95% επί των ακαθαρίστων εσόδων ύψους 167.197,62 € για την κρινόμενη περίοδο, ενώ ο επανέλεγχος δεν αιτιολογεί αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων που επηρεάζουν σημαντικά ή καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, ώστε οι πράξεις ή οι παραλείψεις που διαπιστώθηκαν να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι εξ αυτού του λόγου και μόνο η εν λόγω παράβαση δεν μπορεί να αποτελέσει λόγο ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος δεδομένου ότι αφενός καταλαμβάνει μικρή έκταση σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και αφετέρου πρόκειται για μια μεμονωμένη παράβαση. Άλλωστε όπως έχει γίνει δεκτό από την νομολογία δεν θεωρείται ως ουσιώδης πλημμέλεια μεμονωμένη ανακρίβεια μικρής έκτασης, εφόσον η πλημμέλεια αυτή είναι μοναδική και συγκεκριμένη. Επομένως από μία παράβαση και μόνο έστω και ουσιαστική, δεν δύναται να συναχθεί το συμπέρασμα περί της κατά σύστημα φοροδιαφυγής ώστε να κριθούν τα βιβλία ανακριβή (Σχ. ΣτΕ 1140/1971, 2920/1973, 2785/1969).
- **Επειδή** κατά συνέπεια, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθ. 30 παρ. 4 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) ώστε να

κριθούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος ανακριβή την ελεγχόμενη χρήση 2005, ενώ δεν θίγεται το κύρος και η αξιοπιστία αυτών από τη διαπίστωση και μόνο της λήψης και καταχώρησης του ανωτέρω εικονικού ως προς την αξία φορολογικού στοιχείου.

Ως εκ τούτου τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31-12-2005 κρίνονται επαρκή και ακριβή.

- **Επειδή**, ωστόσο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94 ορίζονται οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης και την έκπτωση τους από τα ακαθάριστα έσοδα.
- **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 αντικατάσταση 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 πραγματοποίηση 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** το ποσό που αντιστοιχεί στο ανωτέρω φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 6.604,90€ κρίθηκε από τον έλεγχο εικονικό και ο προσφεύγων το είχε εκπέσει μη νόμιμα από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης και κατά συνέπεια δεν είναι δυνατό να αναγνωριστεί από το νόμο προς έκπτωση καθότι αφορά δαπάνη εικονική (Σχετ. πολ 1029/2006, ΣτΕ 1823/1994, ΣτΕ 141/1993). Ως εκ τούτου, προστίθεται στα καθαρά κέρδη της χρήσης ως λογιστική διαφορά. Επιπρόσθετα, στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1029/17-02-2006 η οποία εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγρ. 20 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, ορίζεται και η περίπτωση μη εκπιπτόμενης δαπάνης εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη είναι εικονική (ΣτΕ 1823/1994, ΣτΕ 141/1993).

Συνεπώς, τα κέρδη της χρήσης διαμορφώνονται ως εξής

Καθαρά κέρδη δήλωσης	42.737,27€
Πλέον: Λογιστικές διαφορές	6.604,90€
<u>Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης</u>	49.342,17€

Για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006

- **Επειδή**, με τις διατάξεις της περ. γ' παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994(Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι: «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**, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατηγορίας της προσήκουσας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους».
- **Επειδή**, από την οικεία έκθεση επανελέγχου προκύπτει ότι για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 έως 31/12/2006 ο προσφεύγων έλαβε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία με συνολική καθαρή αξία 10.946,00€.
- **Επειδή**, τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία αντιπροσωπεύουν ποσοστό 7,47% επί των ακαθάριστων εσόδων ύψους 145.227,06€ για την κρινόμενη περίοδο, ήτοι ποσοστό σημαντικό σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης. Εξάλλου, στην υπό κρίση περίοδο 2006 η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν αποτελεί πλέον μια μεμονωμένη πράξη αλλά επαναλαμβανόμενη διαδικασία, που σκοπό έχει την φοροδιαφυγή. *Ως εκ τούτου, η προσφυγή της φορολογικής διοίκησης στον **εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 κρίνεται βάσιμη και ορθή.*

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την εν μέρει αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ως προς την κρίση των βιβλίων για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 από ανακριβή σε επαρκή και ακριβή με παράλληλη τροποποίηση της φορολογικής υποχρέωσης και την προσθήκη της καθαρής αξίας του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου (6.604,90€), ως λογιστική διαφορά,

**ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ –
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ**

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005

Καθαρά κέρδη βάσει δήλωσης	42.737,27€
Πλέον λογιστική διαφορά από λήψη εικονικών	6.604,90€
Σύνολο καθαρών κερδών με την παρούσα απόφαση	49.342,17€
Διαφορά φόρου	2.641,96€
Μείον: Φόρος περαίωσης εισοδήματος Ν. 3697/2008 που βεβαιώθηκε	500,00€
Διαφορά φόρου για καταβολή βάσει της παρούσας απόφασης	2.141,96€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	2.570,35€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.712,31€

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2006 – 31/12/2006

Σύνολο καθαρών κερδών με την παρούσα απόφαση	67.757,13€
Διαφορά φόρου για καταβολή βάσει της παρούσας απόφασης	11.426,91€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	13.712,29€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	25.139,20€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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 Ν.2717/1999).