



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2109586156

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

11/05/2015

Αριθμός απόφασης:

1939

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 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».

γ. 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».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από 11/02/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/12-02-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά α) της υπ' αρ./09-12-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2005 - 31-12-2005 και β) της υπ' αρ./09-12-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2006 - 31-12-2006 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. α) Την υπ' αρ./09-12-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2005 - 31-12-2005 και β) την υπ' αρ./09-12-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2006 - 31-12-2006 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 10/09/2014 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 11/05/2015 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 11/02/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/12-02-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθ./09-12-2014 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 - 31/12/2005 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 10.798,49 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας συνολικού ποσού 12.958,19 €.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου ΦΠΑ εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Καβάλας βάσει της από 03/09/2014 έκθεσης επανελέγχου ΦΠΑ της ελέγκτριας της ίδιας Δ.Ο.Υ. και τις κάτωθι διαπιστώσεις:

Διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 – 31/12/2005.

1. Μη εξόφληση, ενός φορολογικού στοιχείου αξίας άνω των 15.000 €, που αφορά δαπάνη και συγκεκριμένα του ΔΑ-Τ/28-11-2005 εκδόσεως της επιχείρησης «..... ΤΟΥ» αξίας συνολικής 18.385,5€ μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή δίγγραμης επιταγής κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 18, σε συνδυασμό με την παράγραφο 1 του άρθρου 2 του Π.Δ186/1992 Κ.Β.Σ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 – 31/12/2005.

2. Έλαβε και καταχώρησε, στο τηρούμενο βιβλίο Β κατηγορίας, στην χρήση 2005, τέσσερα (4) **Εικονικά**, Τιμολόγια - Δελτία Αποστολής, με ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, αξίας, μεγαλύτερης των 880,00€ το καθένα, εκδόσεως της επιχείρησης «..... ΤΟΥ» συνολικής καθαρής αξίας ποσού 52.170,00 ευρώ, πλέον ΦΠΑ ποσού 9.912,30 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18 §2 και §9 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/1997.

Συγκεκριμένα τα **Εικονικά**, Τιμολόγια - Δελτία Αποστολής για τη χρήση 2005 έχουν ως εξής:

A/A	ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜ/ΝΑΙ ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΣΕΛΙΔΑ ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗΣ
1	ΔΑ-Τ	/20-10-05	12.360,0	2.348,4	14.708,4	
2	ΔΑ-Τ	/30-10-05	12.260,0	2.329,4	14.589,4	
3	ΔΑ-Τ	/15-11-05	12.100,0	2.299,0	14.399,0	
4	ΔΑ-Τ	/28-11-05	15.450,0	2.935,5	18.385,5	
		ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	52.170 ,0 €	9.912,3€	62.082,3€	

2. Με την υπ' αριθ./09-12-2014 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 - 31/12/2006 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 5.177,62 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας συνολικού ποσού 6.213,14 €.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου ΦΠΑ εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Καβάλας βάσει της από 03/09/2014 έκθεσης επανελέγχου ΦΠΑ της ελέγκτριας της ίδιας Δ.Ο.Υ. και τις κάτωθι διαπιστώσεις:

Διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006.

1. Μη εξόφληση ενός φορολογικού στοιχείου, αξίας άνω των 15.000 € που αφορά δαπάνη και συγκεκριμένα του ΔΑ-Τ/07-07-2006 εκδόσεως της επιχείρησης «..... ΤΟΥ» αξίας συνολικής 22.657,6€ μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή δίγραμμης επιταγής κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 18, σε συνδυασμό με την παράγραφο 1 του άρθρου 2 του Π.Δ186/1992 Κ.Β.Σ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006 – 31/12/2006.

2. Έλαβε και καταχώρησε, στο τηρούμενο βιβλίο Β κατηγορίας, στην χρήση 2006, ένα (1) **Εικονικό** Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής, με ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολο της, έκδοσης της επιχείρησης «..... ΤΟΥ» καθαρής αξίας ποσού 19.040,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ ποσού 3.617,60 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18 §2 και §9 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/1997.

Συγκεκριμένα το **Εικονικό**, Τιμολόγιο - Δελτία Αποστολής για τη χρήση 2006 έχει ως εξής:

Α/Α	ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜ/ΝΑΙ ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΣΕΛΙΔΑ ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗΣ
1	ΔΑ-Τ	/07-07-06	19.040,0	3.617,6	22.657,6	

Ειδικότερα, στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε επανέλεγχος των χρήσεων 2005 και 2006 μετά από την υπ'αρ./4-12-2013 εντολή επανελέγχου της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Καβάλας σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 66 και 68 του Ν.2238/94, με βάσει συμπληρωματικά στοιχεία που τέθηκαν υπόψη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ Καβάλας με την με αρ. πρωτ./19-4-2010 πληροφοριακή έκθεση Κ.Β.Σ. του Π.Ε.Κ Θεσ/νίκης, βάσει της οποίας ο προσφεύγων είναι λήπτης τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων για την χρήση 2005 καθαρής αξίας 52.170,00 ευρώ, πλέον ΦΠΑ ποσού 9.912,30 ευρώ και ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, στην χρήση 2006 καθαρής αξίας 19.040,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ ποσού 3.617,60 ευρώ εκδόσεως της επιχείρησης «..... ΤΟΥ».

Ο προσφεύγων για την χρήση 2005, περαίωσε σύμφωνα με τον Ν.3296/2004 (αυτοπεραίωση) και ο επανέλεγχος για την χρήση αυτή διενεργήθηκε επειδή σύμφωνα με το άρθρο 17 παραγ. 2, του ιδίου νόμου ορίζεται ότι: <<Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του ν.2238/94 και 3 του άρθρου 49 του ν.2859/00 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις εισοδήματος, Φ.Π.Α και λοιπών φορολογιών. >>

Επίσης για την χρήση 2006 περαίωσε με τον Ν.3697/2008 και ο επανέλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα στη παράγραφο 5 του άρθρου 9 του ν.3259/2004 όπως ισχύει με το άρθρο 28 του ν.3697/2008 καθότι πρόέκυψαν νέα στοιχεία που αφορούν τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Για τις ως άνω παρατυπίες και παραλείψεις ο έλεγχος, έκρινε τα βιβλία και στοιχεία των χρήσεων, 2005 και 2006 ως **Ανακριβή** σύμφωνα με το τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92, καθ' όσον θεώρησε ότι πρόκειται για πράξεις και παραλείψεις μεγάλης έκτασης που επηρεάζουν σημαντικά το κύρος και την αξιοπιστία των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων, και αφού προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές και εισροές του προσφεύγοντος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 και 48 του Ν. 2859/2000, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ Καβάλλας προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2005-31/12/2005 και 01/01/2006-31/12/2006.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Μη νόμιμος τρόπος υπολογισμού της ένδικης πράξης διότι τα ένδικα ποσά διαφορών ΦΠΑ προέκυψαν από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων λόγω της ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων, διότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός χρησιμοποιείται κατ'εξαίρεση όταν είναι ανέφικτος και όχι απλώς δυσχερής ο λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος.

2. Έλλειψη αιτιολογίας, άλλως μη νόμιμη αιτιολογία, άλλως αναπόδεικτο, άλλως ουσία αβάσιμο, ως προς τη μη πραγματοποίηση των ενδίκων συναλλαγών.

3. Παράβαση της Αρχής της χρηστής Διοίκησης, της επιείκειας και της αναλογικότητας, και έλλειψη δόλου. Αποδεικνύεται πέραν πάσης αμφισβήτησεως η ανυπαρξία δόλου από την πλευρά του ως προς τη νομιμότητα των ενδίκων συναλλαγών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2,3,4 και 7 του άρθρου 30 , του ΠΔ 186/92,ορίζεται:"

2. 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.

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

δ) εξοφλεί τιμολόγια αξίας 15.000 ευρώ και άνω με τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο.

Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνον 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.

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.

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α)....β).....

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 ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία.

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3,4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθαρίστων 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 τρία 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 :

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.

Η παρ.7 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 31 παρ.8 ν. 3522/2006

Οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ.9 ορίζουν ότι οι νέες διατάξεις των παρ.3, 4, και 6 όπου προβλέπουν επιεικέστερη μεταχείριση , καθώς και οι διατάξεις της παρ. 7 εφαρμόζονται και για τις

υποθέσεις που μέχρι τη δημοσίευση του ν 3522/2006 δεν έχουν ελεγχθεί και δεν έχουν περαιωθεί οριστικά .

Σύμφωνα με τις παρ 2 και 4 περίπτ. γ του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 του ΚΒΣ , όταν τα βιβλία και τα στοιχεία κρίνονται ανακριβή ή ανεπαρκή συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.

Επειδή για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 η αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων ανέρχεται σε 52.170 ,0 € με αντίστοιχα ακαθάριστα έσοδα 193.359,27 €, δηλαδή ποσοστό 26,98% και για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 η αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων ανέρχεται σε 19.040,0 € με αντίστοιχα ακαθάριστα έσοδα 205.592,76 €, δηλαδή ποσοστό 9,26 %, ορθώς ο έλεγχος λόγω του είδους της παράβασης και λόγω της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων έκρινε ότι είναι μεγάλης έκτασης που επηρεάζουν σημαντικά τα δεδομένα των βιβλίων και καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, χαρακτήρισε τα βιβλία και στοιχεία ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.2238/94.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2859/000 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 περιέρχονται 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 η φορολογική αρχή με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, με σαφήνεια και πληρότητα χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά, απέδειξε τα πραγματικά περιστατικά βάσει των οποίων διαπιστώθηκε η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον προσφεύγοντα, λαμβάνοντας υπόψη την υπ' αρ. πρωτ./19-4-2010 πληροφοριακή έκθεση Κ.Β.Σ. του Π.Ε.Κ Θεσ/νίκης, που συντάχθηκε μετά από τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου για την εκδότρια επιχείρηση «..... ΤΟΥ».

Επειδή τα ποσά του αναλογούντος ΦΠΑ που αντιστοιχούν στα ανωτέρω εικονικά φορολογικά στοιχεία αξίας τα οποία ο προσφεύγων είχε εκπέσει από το σύνολο των φορολογητέων εισροών των χρήσεων 2005 και 2006 των οποίων αφορούν και ως εκ τούτου δεν είναι δυνατό να αναγνωριστούν από το νόμο προς έκπτωση καθότι αφορούν πραγματοποιηθείσες δαπάνες με μη νόμιμο παραστατικό στοιχείο.

Άλλωστε η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου. Συνεπώς τα παραστατικά στοιχεία που εκδίδονται για να καλύψουν δαπάνες και να δικαιολογήσουν την έκπτωση θα πρέπει να έχουν εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένα που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει καθότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους. (σχετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

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).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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 πραγματοποίησής της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο **φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο** (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή στην υπό κρίση υπόθεση, αφορμή για τον επανέλεγχο της επιχείρησης αποτέλεσε η υπ' αρ. πρωτ./19-4-2010 πληροφοριακή έκθεση Κ.Β.Σ. του Π.Ε.Κ Θεσ/νίκης, βάσει της οποίας ο προσφεύγων είναι λήπτης τεσσάρων (4) εικονικών φορολογικών στοιχείων για την

χρήση 2005 καθαρής αξίας 52.170,00 ευρώ, πλέον ΦΠΑ ποσού 9.912,30 ευρώ και ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, στην χρήση 2006 καθαρής αξίας 19.040,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ ποσού 3.617,60 ευρώ εκδόσεως της επιχείρησης «..... ΤΟΥ».

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τόσο στην Υπηρεσία μας όσο και στη Δ.Ο.Υ Καβάλας, στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της συναλλαγής, δεδομένου και ότι η εξόφληση των τιμολογίων έγινε τοις μετρητοίς και δεν έγινε με δίγραμμη επιταγή όπως είχε υποχρέωση για το ποσό άνω των 15.000,00 ευρώ ή μέσω τραπεζικού λογαριασμού.

Επειδή Οι αναφορές στην φορολογική εικόνα όπως επίσης και στην επαγγελματική επάρκεια της ελεγχόμενης, δεν αναιρούν σε καμία περίπτωση τα πορίσματα της έκθεσης για την εικονικότητα των στοιχείων, καθόσον κανένα επιπλέον στοιχείο δεν προσκομίστηκε που να επιτρέπει την αναίρεση των δεδομένων επί της βάσεως των οποίων τα στοιχεία κρίθηκαν εικονικά.

Ως εκ τούτου, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι στοιχειοθετούνται οι αποδιδόμενες παραβάσεις της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων, για τις χρήσεις 2005 και 2006 και ο ισχυρισμός ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές και δεν υπήρχε δόλος, είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 03/09/2014 έκθεσης επανελέγχου Φορολογίας ΦΠΑ της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ Καβάλας επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, 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. /12-02-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση α) της υπ' αρ. /09-12-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2005 - 31-12-2005 και β) της υπ' αρ. /09-12-2014 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 1-1-2006 - 31-12-2006 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2005-31/12/2005

Διαφορά φόρου	10.798,49 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	12.958,19 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	23.759,68 €

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2006-31/12/2006

Διαφορά φόρου	5.177,62 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	6.213,14 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.390,76 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

α.α. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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).