



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

Καλλιθέα 20-06-2014

Αριθμός απόφασης: 1870

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9572566
ΦΑΞ : 210 9531321

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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).
4. Την από 24-4-2014 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του «..... του», ΑΦΜ, διεύθυνση, κατά της υπ' αριθμ. .././26-3-2014 προσβαλλόμενης οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, για το οικ. έτος 2003 με την οποία καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος (κύριος) ποσού 23.500,00€, πλέον 28.200,00€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), συνολικού ποσού 51.700,00€ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αρ. .././26-3-2014 προσβαλλόμενη οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, για το οικ. έτος 2003.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 19/06/2014 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 24-4-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», ΑΦΜ, διεύθυνση, 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. .././26-3-2014 προσβαλλόμενη οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος (κύριος) ποσού 23.500,00€, πλέον 28.200,00€ (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), συνολικού ποσού 51.700,00€, για το οικ. έτος 2003.

Από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης με την από 31-10-2012 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ (ΠΔ186/92) του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, η οποία απεστάλη στην Δ.Ο.Υ Ν. Ιωνίας με το υπ' αριθμ./6-11-2012 έγγραφό του, διενεργήθηκε επανέλεγχος στην ανωτέρω ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 66 και 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 σε συνδιασμό με τις διατάξεις του άρθρου 67Α του ίδιου νόμου (όπως προστέθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν.3943/2011), διότι το ελεγχόμενο οικ. έτος 2003 είχε περαιωθεί βάσει των διατάξεων του Ν. 3259/2004. Τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή καθώς στην χρήση 2002 έλαβε και καταχώρησε ένα (1) μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς το ύψος της συναλλαγής (Τ.Π.Υ/11-11-2002), καθαρής αξίας 60.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α 10.800,00 €, ήτοι συνολικής αξίας 70.800,00 €, με εκδότη τον Γυμναστικό Σύλλογο «..... - Α.Φ.Μ », κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1, 18 παρ. 2 & 9 του Π.Δ 186/92 περί Κ.Β.Σ και του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν. 2523/97.

Στις 24-4-2014 ο ανωτέρω κατέθεσε στην Δ.Ο.Υ Αμπελοκήπων την με αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή με την οποία ζητά να ακυρωθεί η οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, οικ. έτους 2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

α) Νομική πλημμέλεια λόγω παραβίασης των διατάξεων του Ν. 3259/2004 και των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 66 του Ν. 2238/94.

β) Αναιτιολόγητα και αναπόδεδικτα κρίθηκε εικονική η συναλλαγή ενώ ήταν πραγματική.

γ) Δεν προσδιορίστηκε το ύψος της μερικής εικονικότητας του Τιμολογίου.

δ) Δεν έπρεπε να προστεθεί ολόκληρη η καθαρή αξία του τιμολογίου (60.000,00€) ως λογιστική διαφορά αλλά το ορθώς προσδιοριζόμενο και πλήρως αιτιολογημένο από τον έλεγχο, τμήμα αυτής.

ε) Ουσιαστικά αβάσιμη η πράξη λόγω του αναπόδεδικτου της παράβασης.

Επειδή, με τον Ν.3943/2011 άρθρο 8 (Περί βελτίωσης της αποτελεσματικότητας των ελέγχων) παρ.1, στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/94), μετά το άρθρο 67, προστίθεται νέο άρθρο 67Α (Έλεγχος από το γραφείο), ως εξής: ... «1. Οι υποκείμενοι σε φόρο με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 101 του Κ.Φ.Ε. μπορούν να υπαχθούν σε τακτικό ή προσωρινό έλεγχο από το γραφείο της ελεγκτικής υπηρεσίας στην οποία υπάγονται για το μερικό προσδιορισμό του εισοδήματός τους. Ο έλεγχος αυτός διατάσσεται από τον προϊστάμενο

της ελεγκτικής υπηρεσίας για ένα ή περισσότερα συγκεκριμένα θέματα και φορολογικά αντικείμενα και διενεργείται στην ελεγκτική υπηρεσία με βάση: α) τα στοιχεία του φακέλου, β) τα δελτία πληροφοριών, γ) τις εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, δ) ..., ε)...., στ) τα στοιχεία που προκύπτουν από τη μηχανογραφική επεξεργασία δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ..

Στην ΠΟΛ 1100/2001 αναφορικά με τη δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων αναφέρονται τα εξής:

«Σας γνωρίζουμε ότι αναφορικά με το παραπάνω θέμα, εκδόθηκε η αριθμ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, με την οποία έγινε δεκτό ότι: **α)** Κατά την έννοια των άρθρ. 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ ύπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων».

Επειδή η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, στις 2-3-2005, περαίωσε το οικ. έτος 2003 (χρήση 2002) βάσει των διατάξεων του Ν. 3259/2004, δεν σημαίνει ότι αποκλείεται να διενεργηθεί επανέλεγχος, 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, μεταγενέστερα συμπληρωματικά στοιχεία(παρ. 2 άρθ. 68 Ν. 2238/94), τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπόψη του κατά την περαίωση των εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο δεύτερο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 3259/2004. Στην περίπτωση αυτή εκδίδεται συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμφηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α. Σε αντίθεση με ότι ισχυρίζεται ο προσφεύγων στην προσφυγή του, ότι δηλαδή ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ προσποιείται άγνοια του «κοινώς γνωστού» γεγονότος της παράνομης δραστηριότητας του Γ.Σ άρα δεν μπορεί σήμερα να θεωρεί αυτά ως νέα στοιχεία και να προβαίνει σε επανέλεγχο, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ θεωρείται ότι έλαβε γνώση με την από 31-10-2012 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ (ΠΔ186/92) του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, η οποία απεστάλη στην Δ.Ο.Υ Ν. Ιωνίας με το υπ' αριθμ./6-11-2012 έγγραφό του.

Για τον λόγο αυτό, με βάσει τα συμπληρωματικά στοιχεία που προέκυψαν σε επόμενο στάδιο και σύμφωνα με τις περιπτώσεις α) & β) της ΠΟΛ1100/2001, δεν διενεργήθηκε πλήρης επανέλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, αλλά εφαρμόστηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 67Α του Ν. 2238/94 όπως προστέθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν.3943/2011.

Επειδή οι λόγοι που στοιχειοθετούν και αποδεικνύουν την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ο Γ.Σ. «.....» προς την επιχείρηση «..... του» καταγράφονται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ Αμπελοκήπων που συντάχθηκε

βάσει της από 31-10-2012 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ (ΠΔ186/92) του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου το οποίο ήταν αυτό που καταλόγισε τις παραβάσεις σε βάρος του εκδότη των εικονικών φορολογικών στοιχείων και η οποία απεστάλη στην Δ.Ο.Υ Ν. Ιωνίας με το υπ' αριθμ./6-11-2012 έγγραφό του.

Ο έλεγχος Κ.Β.Σ (ΠΔ186/92) του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου διενεργήθηκε με αφορμή το υπ' αριθμ./29-5-2012(αρ. πρωτ. ΕΣΕ/6-6-2012) πληροφοριακό έγγραφο του ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας, το οποίο διαπίστωσε αρχικώς την συστηματική υπερτιμολόγηση των αξιών που αναγράφονταν στα τιμολόγια διαφήμισης που εξέδιδε ο Γ.Σ. «.....» προς τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις. Προκειμένου να δοθεί αληθοφάνεια στις τραπεζικές συναλλαγές, και στις συναλλαγές εν γένει, εφαρμόστηκαν διάφορες μέθοδοι, οι οποίες αναφέρονται στην από 30-10-2012 έκθεση ελέγχου του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, αποσπάσματα της οποίας έχουν ενσωματωθεί και στις εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ Αμπελοκήπων. Αναφέρεται ότι την εικονικότητα παρόμοιων συναλλαγών αποδέχθηκαν εθελοντικά 27 επιχειρήσεις, με δήλωση του άρθρου 18, του Ν.4002 /2011 (άρθρου 12 § 6 του Ν. 3888/2010), που γνωστοποιούν ότι έλαβαν εικονικά Τ.Π.Υ. εκδόσεως του Γ.Σ. «.....» , όπως άλλωστε έπραξε και ο προσφεύγων.

Επειδή, από τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε διαπιστώθηκε η μη τήρηση του λογ/μού καταθέσεων όψεως, παρότι η ελεγχόμενη (Γ.Σ.) τηρούσε τραπεζικούς λογ/μούς όψεως και μάλιστα εμφανίζονταν σ' αυτούς καταθέσεις ιδιαίτερα μεγάλων ποσών. Η σκόπιμη αυτή παράλειψη από τον ΓΣ, έχει σαν σκοπό να δυσχεράνει οποιονδήποτε έλεγχο (φορολογικό ή διαχειριστικό), προκειμένου να μην υπάρξει δυνατότητα επιβεβαίωσης και αντιπαραβολής τραπεζικών κινήσεων με αντίστοιχες εγγραφές στα βιβλία.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «...ενώ στα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αξίας» και επιβάλλεται πρόστιμο βάσει της παρ. 10Β του άρθρου 5 του ίδιου νόμου, η οποία ορίζει ότι : «...Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό(50%)». Η έκδοση ή η λήψη εικονικών στοιχείων αντιμετωπίζεται ως μία ενιαία, ιδιαίτερη κατηγορία ιδιάζουσας φορολογικής παράβασης (παρ. 10β Ν. 2523/97) και για λόγους επιεικέστερης μεταχείρισης του λήπτη και επιμέτρησης του προστίμου, προβλέπεται και η επιβολή μειωμένου προστίμου σ' αυτόν.

Επειδή τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 περ. γ' του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92, τα αποτελέσματα της χρήσης αυτής προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 2. περ. γ' του Ν. 2238/94, όπως ίσχυαν για την χρήση 2002. Οι διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 του Ν. 2238/94, ορίζουν ότι για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και τα στοιχεία κρίνονται ανακριβή, ο συντελεστής καθαρού κέρδους προσαυξάνεται κατά 50% και διπλασιάζεται σε περίπτωση λήψης εικονικών, ήτοι σε 100%. Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών (παρ.1 του άρθ.31 Ν. 2238/94), των επιχειρήσεων, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με το προηγούμενο εδάφιο 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. Στην προκειμένη περίπτωση ως τελικά καθαρά κέρδη λήφθησαν τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ανωτέρω διατάξεις.

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια δικαστηριακή και διοικητική νομολογία, οι εικονικές δαπάνες δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και κατόπιν αυτού, το ποσό που βάρυνε τα αποτελέσματα της χρήσης προστίθεται ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη του άρθρου 31 παρ. 1 Ν. 2238/94 (αποφάσεις Σ.τ.Ε. 1823/94, 141/1993).

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 26-03-2014 έκθεση επανελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης 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./24-4-2014 ενδικοφανούς προσφυγής κατά της υπ' αριθμ. .../26-3-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, οικ. έτους 2003.

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

Φόρος εισοδήματος που αναλογεί	24.000,00€
Μείον φόρος εισοδήματος περαίωσης	500,00€
Υπόλοιπο φόρου εισοδήματος	23.500,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	28.200,00€
Καταλογιζόμενο ποσό	51.700,00€

Ο πρόσθετος φόρος βάσει του φύλου ελέγχου ανέρχεται στο 120% και δεν απαιτείται νέος υπολογισμός.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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).