



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2109586156
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 22/09/2014

Αριθμός απόφασης: 2865

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 23-06-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της , ΑΦΜ , κατοίκου περιοχής , οδός , κατά της υπ' αριθμ. /09-05-2014 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν.ΙΩΝΙΑΣ οικονομικού έτους 2002 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αριθμ. /09-05-2014 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 .
5. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.
6. Την από 22-09-2014 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Με την υπ' αριθμ. /2013 απόφαση του ΤΡΙΜΕΛΟΥΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΠΡΩΤΟΔΙΚΕΙΟΥ ΑΘΗΝΩΝ η οποία κοινοποιήθηκε στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ την 08-07-2013 ακυρώνεται το με αρ. /27-02-2006 αρχικό Φύλλο ελέγχου προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ για νομική πλημμέλεια διότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης της προσφεύγουσας και αναπέμπεται η υπόθεση στον Προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής για επανάληψη διαδικασίας. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ προέβη σε

επανάληψη διαδικασίας και εκδίδει την υπ' αριθ./09-05-2014 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων με την οποία καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού 90.515,17 € πλέον 108.618,20 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2001 έως 31/12/2001 .

Η παράβαση αφορά την λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία της, ενός (1) εικονικού ως προς τη συναλλαγή Τιμολογίου δελτίου αποστολής για την πώληση αγαθών, εκδόσεως του προμηθευτή με την επωνυμία « , Α.Φ.Μ» και συγκεκριμένα το:

- ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ Νο/21-12-2001 καθαρής αξίας 12.000.000 δρχ ή 35.216,43 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 2.160.000 δρχ ή 6.338,96 ευρώ ήτοι συνολικής αξίας 14.160.000 δρχ ή 41.555,39 ευρώ.

Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η εν λόγω συναλλαγή με τον ήταν καθ' όλα νόμιμη και πραγματική προβάλλει τους παρακάτω ισχυρισμούς σύμφωνα με την από 23-06-2014 με αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή :

- Έλλειψη της κατά νόμο ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας της από 07-05-2014 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/1992 (ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ) στην οποία στηρίχθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.
- Το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα η αρμόδια φορολογική Αρχή φέρει το βάρος να αποδείξει ότι οι εκδότες των φορολογικών στοιχείων είναι πρόσωπα άγνωστα ή ανύπαρκτα ή ότι δεν ασκούν επιχείρηση διαφορετική από τη δηλωθείσα.
- Πλημμέλεια περί την ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία της καταλογιστικής πράξης , καθώς η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ν.ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ στηρίζει την εικονικότητα του επίμαχου φορολογικού στοιχείου σε αλληλογραφία με τη Δ.Ο.Υ. Β' ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, η οποία δεν επισυνάπτεται.
- Νόμος και νομολογία για την ύπαρξη εικονικότητας. Η αληθής έννοια της διάταξης του άρθρου 19 παρ. 4 του ν.2523/1997 είναι ότι η εικονικότητα ενός φορολογικού στοιχείου στηρίζεται ουσιαστικά στην ολική ή μερική εικονικότητα της συναλλαγής.
- Η καλή πίστη της επιχείρησής της ως προς τη διενέργεια αλλά και γνησιότητα της συναλλαγής της με την εκδότρια επιχείρηση και το αληθές της συναλλαγής αυτής.
- Ακύρωση ή μεταρρύθμιση της προσβαλλόμενης πράξης .

Επίσης η προσφεύγουσα :

- Δεν αποδέχεται τον ισχυρισμό του φορολογικού ελέγχου σύμφωνα με τον οποίο δαπάνες ύψους 72.619.803δρχ ή 213.117,54 ευρώ δεν δύναται να αναγνωριστούν φορολογικά λόγω του ότι τα τιμολόγια τα οποία εκδόθηκαν δε διαθέτουν επαρκή περιγραφή των παρασχεθεισών υπηρεσιών διότι στο άρθρο 12 του Κ.Β.Σ. δεν προβλέπεται ειδική μνεία και ανάλυση της δαπάνης επί του τιμολογίου παροχής υπηρεσιών αλλά η αναγραφή του είδους της .
- Ισχυρίζεται ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος είναι μη νόμιμος.

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 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 να 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 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, να 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 να 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)

Επειδή στην κρινόμενη περίπτωση η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο εκδότης των επίμαχων τιμολογίων είναι συναλλακτικά ανύπαρκτο πρόσωπο, καθόσον:

- Η εκδότρια επιχείρηση « , Α.Φ.Μ » υπέβαλλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 21-08-2001 με αντικείμενο εργασιών τις γενικές κατασκευαστικές εργασίες και μέχρι σήμερα δεν έχει προβεί σε μεταβολή επέκτασης δραστηριότητας, ήτοι με εμπόριο ή εμπόριο –..... Το εν λόγω τιμολόγιο θεωρείται εικονικό, επειδή εκδόθηκε από πρόσωπο το οποίο δεν είχε τη δυνατότητα έκδοσης αυτού και το οποίο σύμφωνα με την από 27-02-2006 έκθεση Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Ν.ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ φέρεται να έκανε έναρξη εργασιών με σκοπό την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για την απολαβή οικονομικών παροχών.

- Το συγκεκριμένο στοιχείο ΤΠ-ΔΑ Νο/21-12-2001 έχει θεωρηθεί νομότυπα στη Δ.Ο.Υ. μαζί με άλλα φορολογικά στοιχεία και βιβλία και φέρει Α.Π.Θ...../22-08-2001 σειρά Α'.

- η εξόφληση του επίμαχου τιμολογίου έγινε με την καταβολή μετρητών, πράγμα ασύνηθες στις εμπορικές συναλλαγές λόγω και της μεγάλης αξίας.

- Δεν υπέβαλε φορολογικές δηλώσεις Εισοδήματος, εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α παρά μόνο τρεις πιστωτικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. έτους 2000 με εικονικά αριθμητικά, χωρίς να προκύπτουν από εγγραφές στο βιβλίο εσόδων – εξόδων, όπως προκύπτει από απόσπασμα έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) του υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Β' ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ

- Ο εν λόγω προμηθευτής έχει απασχολήσει τόσο τη Β' Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, όσο και το Σ.Δ.Ο.Ε. για έκδοση εικονικών στοιχείων, τα οποία έχει γνωστοποιήσει με σχετική έκθεση επεξεργασίας Κ.Β.Σ., και έχουν επιβληθεί πρόστιμα και παραβάσεις από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ.9 του Κ.Β.Σ. « το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 του ν. 2859/2000

«1. 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...»

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»

Επειδή, η λήψη και καταχώρηση του ως άνω εικονικού φορολογικού στοιχείου (καθαρής αξίας 35.216,43 ευρώ) στα βιβλία της προσφεύγουσας επηρέασε τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων με συνέπεια τη μείωση των φορολογητέων κερδών και γενικά τη μη εμφάνιση στα βιβλία και στοιχεία της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης .

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.2.περ.γ. του ν.2238/1994 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..... »

Επομένως, ορθώς η αρμόδια φορολογική αρχή προσδιόρισε εξωλογιστικά τα αποτελέσματα της χρήσεως 2001 της επιχείρησης της προσφεύγουσας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1994 και ο ισχυρισμός της ότι πρόκειται για μη νόμιμο εξωλογιστικό προσδιορισμό εισοδήματος κρίνεται αβάσιμος.

Από τη σύγκριση των Καθαρών Κερδών τα οποία προσδιορίστηκαν και με εξωλογιστικό τρόπο και με λογιστικό τρόπο λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του φόρου ο μεγαλύτερος, ήτοι στην κρινόμενη υπόθεση ο λογιστικός τρόπος σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ.2 δ περ.γ του ν.2238/1994.

Επειδή, η προσκόμιση των με αρ./02-04-2012,/02-04-2012,/02-04-2012,/02-04-2012 ένορκων βεβαιώσεων τρίτων προσώπων χωρίς να συνοδεύεται από λοιπά –απτά αποδεικτικά στοιχεία που στην προκείμενη να αποδεικνύουν το πραγματικό των επίμαχων συναλλαγών, (εκτιμώμενη ελεύθερα κατά το άρθρο 148 του Κωδ. Διοκ. δικονομίας και εφόσον άλλη διάταξη δεν απαγορεύει την χρήση της), δεν είναι ικανή από μόνη της να αποτελέσει πλήρη απόδειξη του πραγματικού των συναλλαγών όταν μάλιστα πληθώρα στοιχείων που προαναφέρθηκαν, οδηγούν ακριβώς στο αντίθετο συμπέρασμα.

Επειδή, όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές οι οποίες αναλυτικά καταγράφονται στην συνημμένη κατάσταση της από 27-02-2006 Έκθεση Τακτικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος οι διαπιστώσεις του ελέγχου κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 07-05-2014 έκθεση Τακτικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 68 του ν.2238/1994) (επανάληψη διαδικασίας) της Δ.Ο.Υ. Ν.ΙΩΝΙΑΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

Την απόρριψη της από 23-06-2014 με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της του με Α.Φ.Μ.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :
Για την υπ' αριθμ. /09-05-2014 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ :

Διαφορά φόρου	90.515,17 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	108.618,20 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	199.133,37 €

Ο πρόσθετος φόρος βάσει της πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ανέρχεται στο 120% και δεν απαιτείται νέος υπολογισμός.

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α/α
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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).