



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα 15/04/2015

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:1536

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ :

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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» , ΑΦΜ , με έδρα το στο , κατά της **υπ'αριθμ.....**Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος , οικονομικού έτους 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την **υπ'αριθμ.....**Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εισοδήματος, οικονομικού έτους 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την απόέκθεση μερικού ελέγχου (επανελέγχου) φορολογίας εισοδήματος

βάσει των άρθρων 66 και 68 παρ.2 του ν.2238/1994 της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ ,
..... .

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής .

6. Την από 15/04/2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» , 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'αριθμ..... προσαλλόμενη Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , οικονομικού έτους 2008, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 2.346,75 πλέον 2.816,10 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Η ως άνω προσαλλόμενη πράξη εκδόθηκε δε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της απόέκθεσης μερικού ελέγχου (επανελέγχου) φορολογίας εισοδήματος βάσει των άρθρων 66 και 68 παρ.2 του ν.2238/1994 της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ , , σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν τα καθαρά κέρδη των οικ.ετων 2008 και 2009 με την προσθήκη λογιστικών διαφορών ισόποσων με την συνολική καθαρή αξία των ληφθέντων εικονικών προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων.

Συγκεκριμένα διενεργήθηκε επανέλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία για τα οικονομικά έτη 2008 και 2009. Αιτία του επανελέγχου, δεδομένου του γεγονότος ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είχε προβεί σε περαίωση βάσει του ν.3888/2010 των εν λόγω οικονομικών ετών αποδεχόμενη το με αριθμ..... εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ιδίου νόμου, ήταν το γεγονός ότι μετά την αποδοχή του εν λόγω σημειώματος περαίωσης από την προσφεύγουσα εταιρεία, περιήλθαν σε γνώση της ανωτέρω φορολογικής αρχής νέα συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 και συγκεκριμένα το υπ'αριθμ.....πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε.βάσει του οποίου διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία για την εφαρμογή διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2007 και 01/01-31/12/2008.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της απόέκθεσης ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. , , η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της , στις χρήσεις 2007 και 2008 τέσσερα (4) εικονικά , ως προς το πρόσωπο του εκδότη , φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ και συγκεκριμένα τα εξής :

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2007

Α/Α	ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΑΡΙΘΜ.	ΗΜΕΡ/ΝΑΙ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1	Τ.Π.Υ.		31/12/2007	9.387,00
	ΣΥΝΟΛΟ			9.387,00

A/A	ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΑΡΙΘΜ.	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1	Τ.Π.Υ.		20/02/2008	3.000,00
2	Τ.Π.Υ.		16/04/2008	4.100,00
3	Τ.Π.Υ.		21/04/2008	1.500,00
	ΣΥΝΟΛΟ			8.600,00

Κατόπιν αυτών εκδόθηκε το υπ'αριθμ.Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης ν.3888/2010 για τα οικονομικά έτη 2008 και 2009 το οποίο η προσφεύγουσα εταιρεία δεν αποδέχθηκε και η Δ.Ο.Υ. διενήργησε επανελέγχο σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του ν.2238/1994 και του ν.2859/2000.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις ελέγχου της οικείας έκθεσης επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος τα βιβλία κρίθηκαν επαρκή και ακριβή καθόσον σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4,6,7,8 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 οι ως άνω διαπιστωθείσες παραβάσεις δεν είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να επηρεάζεται σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατη την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Επειδή τα ως άνω φορολογικά στοιχεία τα οποία κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία και συμπεριλήφθηκαν κατά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών στις ως άνω χρήσεις, ο έλεγχος προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη των χρήσεων 2007 και 2008 προσθέτοντας στα δηλωθέντα κέρδη ως λογιστική διαφορά επανελέγχου την καθαρή αξία των εν λόγω φορολογικών στοιχείων και προέκυψε διαφορά φόρου η οποία καταλογίσθηκε με τις υπ'αριθμ.....καιοριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών αντίστοιχα 2008 και 2009.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθεί η υπ'αριθμ.....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και να καταδικαστεί το Ελληνικό Δημόσιο στην εν γένει δικαστική δαπάνη, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Η προσβαλλόμενη πράξη είναι απολύτως παράτυπη διότι βασίσθηκε στην μη αποδοχή του υπ'αριθμ.....Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος το οποίο είναι απολύτως άκυρο διότι συντάχθηκε παράτυπα και παράνομα πριν την σύνταξη των αποφάσεων επιβολής προστίμων ΚΒΣ.
- Η διαπίστωση περί εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων στην απόέκθεση ελέγχου ΚΒΣ, τελεί υπό αναβλητική αίρεση καθώς για τις σχετικές πράξεις επιβολής προστίμων ΚΒΣ έχουν υποβληθεί στην Υπηρεσία μας οι υπ'αριθμ., και.....ενδικοφανείς προσφυγές οι οποίες εκκρεμούν υπό εξέταση.
- Δεν αποδέχεται την εικονικότητα και προς τούτο αναφέρεται στις υπ'αριθμ., και.....ενδικοφανείς προσφυγές.

- Οι διαπιστωθείσες φορολογικές παραβάσεις θεμελιώθηκαν σε πλημμελή λειτουργία της φορολογικής αρχής καθόσον δεν αξιοποιήθηκαν τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα και δεν αναζητήθηκε το τρίτο πρόσωπο ήτοι , ο , ΑΦΜ , ο οποίος υπογράφει τις υπ' αριθμ.....,.....καιαποδείξεις πληρωμής για λογαριασμό της εκδότριας επιχείρησης «.....» , με ΑΦΜ

Επειδή στη παρ.4 του άρθρου 9 του ν.3888/2010 ορίζεται : «Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α. , εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.».

Επειδή στο άρθρο 68 παρ.2 του ν.2238/1994 ορίζεται : «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. 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 παρ.10 της Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1019/2011 ορίζεται :«Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία

για τα οποία αυτό εκδόθηκε οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζόμενων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Επί αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος για ορισμένα μόνο από τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα προαναφερόμενα επιβαρυντικά στοιχεία, με τους όρους και τους περιορισμούς των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 5 του Ν. 3888/2010, τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο έχουν ανάλογη εφαρμογή για τα οικονομικά έτη για τα οποία το παραπάνω Σημείωμα δεν γίνεται αποδεκτό. Στις περιπτώσεις των προηγούμενων εδαφίων, σε ότι αφορά τα πρόστιμα Κ.Β.Σ. που εκδίδονται και κοινοποιούνται κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 της παρούσας, έχουν επίσης εφαρμογή ως προς τις περαιτέρω διαδικασίες οι ισχύουσες διατάξεις.»

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία για τα οικονομικά έτη 2008 και 2009 (χρήσεις 2007 και 2008) είχε υπαχθεί στις διατάξεις περί περαίωσης των άρθρων 1 – 13 του Ν.3888/2010 με την αποδοχή του με αριθμό εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης ν.3888/2010 .

Επειδή μετά την περαίωση των ως άνω οικονομικών ετών , περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. , συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 68 του ν.2238/1994 και συγκεκριμένα το υπ'αριθμ.....πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. και κατόπιν αυτού εκδόθηκε η υπ'αριθμ.....εντολή ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ (ΠΔ186/1992) , του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύμφωνα με την απόέκθεση ελέγχου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. , διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της κατά τις χρήσεις 2007 και 2008 τα ως άνω εικονικά ως προς το πρόσωπο φορολογικά στοιχεία.

Επειδή για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις εκδόθηκαν οι υπ'αριθμ..... καιΟριστικές πράξεις προσδιορισμού προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. τις οποίες η προσφεύγουσα εταιρεία προσέβαλε με τις υπ'αριθμ. και ,υποβληθείσες στην Υπηρεσία μας, ενδικοφανείς προσφυγές. Στο πλαίσιο της επανεξέτασης των ως άνω πράξεων Κ.Β.Σ., η Υπηρεσίας μας έλαβε υπόψη, πέραν των άλλων, και τις επικαλούμενες υπ'αριθμ.....,..... καιαποδείξεις πληρωμής που εξέδωσε η προσφεύγουσα λόγω εξόφλησης της αξίας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων με καταβολή μετρητών στον ,ΑΦΜ, ο οποίος, ως ισχυρίζεται εκτέλεσε τις εργασίες που αναφέρονται σε αυτά χωρίς όμως να αποδεικνύει ότι αυτός συσχετίζεται με κάποιο τρόπο (διαχειριστής , υπάλληλος, πιστωτής-προμηθευτής) με την εκδότρια επιχείρηση. Συνεπώς για τον επικαλούμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη αποδοχής της εικονικότητας των εν λόγω φορολογικών στοιχείων αναφερόμενη :α) στις υπ'αριθμ.....,

....., υποβληθείσες στην Υπηρεσία μας, ενδικοφανείς προσφυγές και β) στις ως άνω αποδείξεις πληρωμής, η Υπηρεσία μας έχει ήδη αποφανθεί αρνητικά με την έκδοση των υπ' αριθμ..... και απορριπτικών αποφάσεων οι οποίες κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία την 28/02/2015.

Επειδή βάσει των προαναφερθέντων διατάξεων, εκδόθηκε το με αριθμ. πρωτ..... Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης για τα οικονομικά έτη 2008 και 2009 το οποίο η προσφεύγουσα εταιρεία δεν αποδέχθηκε. Ως εκ τούτου διενεργήθηκε επανέλεγχος με τις γενικές διατάξεις του ν.2238/94 και του ν.2859/2000 βάσει των οριζόμενων στην παρ.4 του άρθρου 9 του ν.3888/2010 και της παρ.10 της ΠΟΛ 1019/2011 και εκδόθηκε η υπ' αριθμ..... προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παρανομίας και παρατυπίας της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης καθότι βασίσθηκε στην μη αποδοχή του με αριθμ. πρωτ..... Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαιώσης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση μερικού ελέγχου (επανελέγχου) φορολογίας εισοδήματος βάσει των άρθρων 66 και 68 παρ.2 του ν.2238/1994 της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ.,, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας «.....», ΑΦΜ

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

Οικονομικό έτος 2008

Διαφορά φόρου εισοδήματος	2.346,75 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	2.816,10 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	5.162,85 €

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
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).