



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα

11- 05-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:

1683

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

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 με αριθμό πρωτοκόλλου «» ενδικοφανή προσφυγή της «», Α.Φ.Μ. «», κατοίκου «»κατά της με αριθμ. πρωτ. «»απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ επί της με αριθμ. πρωτ. «» αίτησης της προσφεύγουσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμ. πρωτ. «» απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ επί της με αριθμ. πρωτ. «» αίτησης της προσφεύγουσας, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 30-04-2012 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου «» ενδικοφανούς προσφυγής της «» 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΤΗΣ ΚΡΙΝΟΜΕΝΗΣ ΥΠΟΘΕΣΗΣ

1. Με την αριθμ. «» Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΣΜΥΡΝΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, ως ιατρό «» , πρόστιμο του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 συνολικού ποσού 369.345,00€ στη χρήση 2003, για διαπιστωθείσες παραβάσεις, έκδοσης έξι (6) εικονικών Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 92.335,90€ και λήψης τεσσάρων (4) εικονικών Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 92.336,60€.
2. Με την αριθμ. Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΣΜΥΡΝΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, ως ιατρό ακτινολόγο, πρόστιμο του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 συνολικού ποσού 61.980,48€ στη χρήση 2004, για διαπιστωθείσες παραβάσεις, έκδοσης μίας (1) εικονικής Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 15.495,12€ και λήψης μίας (1) εικονικής Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 15.495,12€.

Οι ανωτέρω ΑΕΠ εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΣΜΥΡΝΗΣ σύμφωνα με την από 30-04-2012 έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας Κ.Β.Σ των υπαλλήλων της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών του ΣΔΟΕ, «»

Κατά των ως άνω ΑΕΠ ασκήθηκε η με αριθμ. καταχ. «» προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Πειραιώς.

Η προσφεύγουσα, με την υπ' αριθμ. πρωτ. «» αίτηση της προς τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ αιτήθηκε την υπαγωγή της εκκρεμούς υπόθεσης των ανωτέρω ΑΕΠ, ως προς το σκέλος των παραβάσεων της λήψης εικονικών στοιχείων, στις μεταβατικές διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγρ. 3 και παραγρ. 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 και να προσδιορισθεί η οφειλή της στο 10% της καθαρής αξίας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, ισχυριζόμενη ότι στην συγκεκριμένη περίπτωση ενεργούσε ως παρένθετο πρόσωπο για την είσπραξη των χρημάτων που αντιστοιχούσαν στις εξετάσεις των ασφαλισμένων, μεταξύ του διαγνωστικού κέντρου και των ασφαλιστικών ταμείων, μέσω της έκδοσης και λήψης ισόποσων Α.Π.Υ. και Τ.Π.Υ. και συνεπώς δεν υπήρχε ουδεμία επιρροή στο τελικό φορολογητέο εισόδημά της, από τις εν λόγω συναλλαγές.

Με την αριθμ. πρωτ. «» προβαλλόμενη απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, δεν έγινε δεκτό το με αριθμ. πρωτ. «» αίτημα της προσφεύγουσας, για υπαγωγή των με αριθμ. «» και «» Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσεων 2003 και 2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΣΜΥΡΝΗΣ, ως προς το σκέλος των παραβάσεων της λήψης

εικονικών στοιχείων, στις μεταβατικές διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγρ. 3 και παραγρ. 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 και προσδιορισμό της οφειλής της προσφεύγουσας στο 10% της καθαρής αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Σύμφωνα με την ανωτέρω απάντησή του ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ έκρινε ότι, στην συγκεκριμένη περίπτωση, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτ. β' της παραγρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 με την προϋπόθεση ότι οι χρήσεις 2003 και 2004 ήταν κερδοφόρες πριν την λήψη των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, στις μεταβατικές διατάξεις της περίπτ. ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι :

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) ..., β).....γ)....., δ).....,

ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους»

Επειδή, , στις μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι :

« Οι διατάξεις της παραγράφου 3 εφαρμόζονται και για εκκρεμείς υποθέσεις. Ως εκκρεμείς υποθέσεις, νοούνται οι υποθέσεις οι οποίες, κατά την κατάθεση του παρόντος, εκκρεμούν ενώπιον της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται και οι υποθέσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί οριστική δικαστική απόφαση αλλά προδικαστική απόφαση και δεν έχει γίνει εκ νέου συζήτηση της υπόθεσης. Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 απαιτείται ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής, για την υπαγωγή στις ανωτέρω διατάξεις του συνόλου των παραβάσεων κάθε πράξης ή απόφασης της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή του δικαστηρίου, και καταβολή του συνόλου της οφειλής, που προκύπτει μετά την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3, άμεσα ή το αργότερο εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης αποδοχής, άλλως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3. Η δήλωση υποβάλλεται στον προϊστάμενο της αρχής που εξέδωσε την πράξη, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας ενενήντα (90) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος ή την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της πράξης ή της απόφασης, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα ανωτέρω. Στις περιπτώσεις που η υπόθεση εκκρεμεί ενώπιον των δικαστηρίων, με την ως άνω δήλωση αποδοχής συνυποβάλλεται και σχετική βεβαίωση του αρμόδιου δικαστηρίου ότι η υπόθεση δεν έχει συζητηθεί και δήλωση παραίτησης από το σχετικό δικόγραφο ή δικαίωμα.

Ποσά που έχουν καταβληθεί δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται, λόγω εφαρμογής της παρούσας παραγράφου. »

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 & 2 εδάφιο πρώτο του άρθρου 49 ν. 2238/94 ορίζεται ότι :

1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από τα επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος.
2. Από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 31, μόνον εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου.

Επειδή στο πρώτο εδάφιο της παραγρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 22238/1994 περί φορολογίας εισοδήματος ορίζεται ότι :

« Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος.»

Επειδή στο πρώτο εδάφιο της παραγρ. 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι :

«2. 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.»

Επειδή, από την από 30-04-2012 έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας Κ.Β.Σ των υπαλλήλων της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών του ΣΔΟΕ, «», που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία των με αριθμ. «» και «» Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσεων 2003 και 2004 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΣΜΥΡΝΗΣ προκύπτει ότι, η προσφεύγουσα ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, α) τέσσερα (4) εικονικά Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 92.335,90€ στην χρήση 2003 εκδόσεως της εταιρείας «» Α.Φ.Μ. «» και β) μία (1) εικονική Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 15.495,12€ εκδόσεως της εταιρείας «» Α.Φ.Μ. «».

Επειδή, η λήψη από την προσφεύγουσα και καταχώρηση στα βιβλία της των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων στις χρήσεις 2003 και 2004 είχε ως αποτέλεσμα την μείωση του φόρου εισοδήματος των οικονομικών ετών 2004 και 2005 αντίστοιχα, κατά το μέρος της αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων καθόσον, ο προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος της επιχείρησής της, τα ανωτέρω οικονομικά έτη, έγινε λογιστικώς σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις των άρθρων 49 §2 και 31 του ν. 2238/1994 περί φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, όπως προκύπτει από το αρχείο του TAXIS, η προσφεύγουσα στις φορολογικές δηλώσεις οικονομικών ετών 2004 και 2005, δήλωσε καθαρό εισόδημα από ατομικό επάγγελμα ποσό 8.674,80 € και 8.690,94€ αντίστοιχα.

Επειδή, όπως αυτό προκύπτει από την ανωτέρω οικεία έκθεση – επεξεργασίας Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε., η έκδοση από την προσφεύγουσα εικονικών φορολογικών στοιχείων ισόποσης καθαρής αξίας με τα ως άνω ληφθέντα από την ίδια φορολογικά στοιχεία, στις χρήσεις 2003 και 2004 και μάλιστα σε διαφορετικούς

λήπτες, από τους εκδότες των ληφθέντων από την ίδια εικονικών στοιχείων στις ίδιες χρήσεις, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να κριθεί ότι έχει ως αποτέλεσμα την ανατροπή του παραπάνω σκεπτικού της Υπηρεσίας μας, περί μείωσης του φόρου εισοδήματος των οικείων οικονομικών ετών 2004 και 2005 της προσφεύγουσας, από την λήψη από την ίδια των ανωτέρω εικονικών στοιχείων στις αντίστοιχες 2003 και 2004 καθόσον σε κάθε περίπτωση, η μεταβατική διάταξη της περίπτ. ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, καταλαμβάνει αποκλειστικά την περίπτωση « λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου » και « εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους ».

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι στην υπό κρίση περίπτωση ενεργούσε ως παρένθετο πρόσωπο για την είσπραξη των χρημάτων που αντιστοιχούσαν στις εξετάσεις των ασφαλισμένων, μεταξύ των εμπλεκομένων στην υπόθεση διαγνωστικών κέντρων και των ασφαλιστικών ταμείων, μέσω της έκδοσης και λήψης ισόποσων Α.Π.Υ. και Τ.Π.Υ. και συνεπώς δεν υπήρχε ουδεμία επιρροή στο τελικό φορολογητέο εισόδημα της, από τις εν λόγω συναλλαγές, είναι αβάσιμος και ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ, ορθά έκρινε ότι στην κρινόμενη περίπτωση δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι μεταβατικές διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγρ. 3 και παραγρ. 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 αλλά έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτ.β της παραγρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου «» ενδικοφανούς προσφυγής της «», Α.Φ.Μ. «» Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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).