



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα

2-12-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:

4078

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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά:

1) Της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων Κ.Β.Σ. - άρθρου 7 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ,

2) της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ,

3) της υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. 1) Την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων Κ.Β.Σ. - άρθρου 7 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ,

2) την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, και

3) την υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ,

των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις απόοικείες εκθέσεις 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 πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του 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:

A. Με την υπ' αριθμ.προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 4.800,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτ. β' της παραγρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων άρθρ. 2§1, άρθρ. 12§1 και άρθρ. 18 §1 Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19§4 του Ν. 2523/1997.

Η παράβαση αφορά σε έκδοση, από τον προσφεύγοντα, ενός (1) φορολογικού στοιχείου (Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών Νο) εικονικού ως προς την συναλλαγή, με λήπτρια την εταιρεία Α.Φ.Μ. καθαρής αξίας 12.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 2.280,00€ ήτοι συνολικής αξίας 14.280,00 €.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ εκδόθηκε βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου όπως αυτές αναφέρονται στην από 31-05-2016 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) του ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.η οποία βασίσθηκε, στην από Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου – Επεξεργασίας της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε. με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα.

Β. Με την υπ' αριθμ.προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2009) ποσού 240,00 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 288,00 €, ήτοι συνολικό ποσό 528,00 €.

Η ως άνω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στην απόέκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.....

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος, την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/92(ΚΒΣ) και τα αποτελέσματα (ακαθάριστα έσοδα, καθαρά κέρδη), προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94.

Γ. Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 ποσού 2.644,80 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 3.173,76 €, ήτοι συνολικό ποσό 5.818,56 €.

Η ως άνω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην απόέκθεση Φ.Π.Α. του ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 κρίθηκαν ανακριβή και η φορολογητέα αξία των εκροών και εισροών καθώς και οι εκπτώσεις του φόρου προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση όλων των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή προστίμων και φόρων στην κρινόμενη υπόθεση παραγράφηκε στις 31-12-2015.

Η διάταξη του άρθρου 84 παρ. 4 περ. β του ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με αυτή του άρθρου 68 παρ. 2 περ. α του ίδιου νόμου, προϋποθέτει οριστικότητα της φορολογικής εγγραφής και διενέργεια συμπληρωματικής, περίπτωση η οποία δεν προβλέπεται από τον Κ.Β.Σ. και επομένως δεν είναι δυνατή , κατ'άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 η ανάλογη εφαρμογή της πράξεως επιβολής προστίμου για παραβάσεις του εν λόγω Κώδικα. (Δ.Εφετείο Θεσ/νίκης 55/2011 και υπ'αριθμ. 327/2004 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ.)

2) Πλημμέλειες των οικείων εκθέσεων ελέγχου καθώς δεν περιγράφονται σε αυτές : α) το περιεχόμενο της καταγγελίας, β) κανένα στοιχείο που αναφέρεται σε διαδικαστικά στοιχεία του ελέγχου, κοινοποιήσεις για προσκόμιση βιβλίων , κατασχέσεις, γ) αλληλογραφία των εμπλεκόμενων υπηρεσιών .

3) Τα στοιχεία που αναφέρονται στις συνημμένες διορθωτικές εκθέσεις φορολογικού ελέγχου ήταν γνωστά στην φορολογούσα αρχή σε χρόνο που το δικαίωμα του δημοσίου για τον καταλογισμό των φόρων και του προστίμου δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή, πριν δηλαδή την 01-01-2016 γεγονός που συνεπάγεται την μη νομιμότητα της έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παραγραφής.

4) Ο έλεγχος στηρίζεται προκειμένου να εκδώσει τις προσβαλλόμενες πράξεις στην κρίση της Ειδικής Γραμματείας του ΣΔΟΕ για έκδοση εικονικών τιμολογίων και όχι σε δική του.

5) Για την εκτέλεση των εργασιών που αναφέρονται στο επίμαχο τιμολόγιο ο προσφεύγων απασχόλησε τους εργάτες α)και β), η απασχόληση των οποίων δηλώθηκε στο ΙΚΑ., και το επίμαχο τιμολόγιο δεν είναι εικονικό.

Επειδή, με το άρθρο 84§1&4 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι:

1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για Επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Επειδή, με το άρθρο 68§2 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι:

2. 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 ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α' 258). 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, με τις διατάξεις του άρθρου 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι :

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ., ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 §§1 και 2γ' του ν.2859/2000 ορίζεται ότι :

«1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α),

β).....,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του ίδιου ως άνω νόμου, της οποίας το τελευταίο εδάφιο προστέθηκε με την παρ.5 άρθρ.21 Ν.3610/2007,ΦΕΚ Α 258/22.11.2007, ορίζεται ότι :

«3. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν -οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση περιήλθε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ με το με αριθμ. πρωτ.έγγραφο της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ & ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΑΣ το οποίο και έλαβε αριθμ. πρωτ. εισερχομένου Δ.Ο.Υ.με επισυναπτόμενη σε αυτό την από πληροφοριακή έκθεση ελέγχου- επεξεργασίας της ίδιας υπηρεσίας, το οποίο αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68§2 του ν.2238/94, βάσει του οποίου εκδόθηκε η με αριθμό με αριθμ.εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ .

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις που αφορούν τη χρήση 2009 εκδόθηκαν την 03-06-2016, ήτοι εντός του προβλεπόμενου από τις ως άνω κείμενες διατάξεις, χρόνου δεκαετίας έκδοσης αυτών.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου στην κρινόμενη χρήση, είναι αβάσιμος.

Επειδή, στις παράγρ. 1 και 2 περιπτ. α του άρθρου 23 του Ν. 41747/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι :

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

α) Η Φορολογική Διοίκηση «δύναται να» διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της. »

Επειδή, όπως προκύπτει από την απόοικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ, η Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, διενήργησε φορολογικό έλεγχο στον προσφεύγοντα, βάσει της υπ' αριθμ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. επειδή περιήλθαν σε γνώση του ως άνω Προϊσταμένου στοιχεία βάσει της απόπληροφοριακής έκθεση ελέγχου- επεξεργασίαςτων ελεγκτών της Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε Π.Δ. ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ & ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΑΣ α)και β)με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα. Από τον ως άνω φορολογικό έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ διαπιστώθηκε η επίμαχη παράβαση της έκδοσης του εικονικού στοιχείου και επιβλήθηκε το σχετικό πρόστιμο.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, μετά από έλεγχο που διενήργησε στον προσφεύγοντα, βάσει και των διαπιστώσεων του Ειδικής Γραμματείας του Σ.Δ.Ο.Ε Π.Δ. ΘΕΣΣΑΛΙΑΣ & ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΑΣ, έκρινε η ίδια την επίμαχη παράβαση Κ.Β.Σ και καταλόγισε το σχετικό πρόστιμο και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, είναι αβάσιμος.

Επειδή στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ) ορίζεται ότι :

«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 στην παράγραφο 9 του ίδιου άρθρου και Π / Διατάγματος ορίζεται ότι :

«Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν 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 με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Ν. 2523/97 ορίζεται ότι : «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 ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία».

Επειδή, στην απόέκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/92) του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ,που αποτελεί νόμιμη αιτιολογία της υπ' αριθμ.προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι ο προσφεύγων εξέδωσε ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο (Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών Νο 6/25-06-2009) εικονικό στο σύνολό του προς την εταιρείακαθακής αξίας 12.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 2.280,00€ ήτοι συνολικής αξίας 14.280,00 € με αναφερόμενη σε αυτό αιτιολογία “ *ΕΠΙΧΡΙΣΜΑΤΑ ΤΡΙΦΤΑ ΤΡΙΩΝ ΣΤΡΩΣΕΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΑ 2000 μ2* Συγκεκριμένα , στο Κεφάλαιο “ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ” της άνω έκθεσης αναφέρεται :

« Η με αριθμόεπιταγή με ημερομηνία έκδοσης 13-07-2009 αξίας 14.280,00 € εισπράχθηκε στιςαπό τον ίδιο τον ελεγχόμενομε χρέωση του με αριθμό 112.04.00304132 λογαριασμού της επιχείρησηςκαι την ίδια ημέρα και ώρα κατατίθεται από τοστον με αριθμόατομικό λογαριασμό του— ομόρρυθμου μέλους και διαχειριστή της επιχείρησης ‘ν το ποσό των 12.000,00 € όπως προκύπτει από την με αριθμόεντολή είσπραξης. Επίσης από την με αριθμόεντολή πληρωμής της Τράπεζας [ΣΥΝ Νο 6] προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος λαμβάνει σε μετρητά μόνο το ποσό 2.280,00 €, ενώ το ποσό των 12.000,00 € παρακρατείται από την Τράπεζα, καθόσον πιστώνεται ο λογαριασμός τουεισπράττει σε μετρητά το ποσό 2.280,00 €, ποσό που αντιστοιχεί στον αναλογούντα ΦΠΑ ενώ το υπόλοιπο ποσό 12.000,00 € κατατίθεται όπως προαναφέραμε στον ατομικό λογαριασμό της λήπτριας του φορολογικού στοιχείου επιχείρησης.....»

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο στον έλεγχο ούτε στην υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή προκειμένου να αιτιολογήσει τις ως άνω αναφερθείσες ενέργειες.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πραγματοποίησης της εκτέλεσης των εργασιών που αναφέρονται στο επίμαχο τιμολόγιο, είναι αβάσιμος καθόσον δεν αποδεικνύει ότι τις εργασίες αυτές τις πραγματοποίησε ο ίδιος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92) παραγρ. 2,4,7, και 8 :

«2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνον εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

3.....

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης 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 ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

δ), ε)....., στ)....., ζ)....., η)....., θ).

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζόμενων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής....».

5.....,

6.....,

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

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού. »

Επειδή, από τον διενεργηθέντα ως προς τη φορολογία εισοδήματος έλεγχο, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/94, τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009, κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3,4,6 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92(Κ.Β.Σ.), λόγω της έκδοσης από τον

προσφεύγοντα ενός (1) φορολογικού στοιχείου (Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών Νο) εικονικού ως προς την συναλλαγή, με λήπτρια την εταιρείακαθαρής αξίας 12.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 2.280,00€ ήτοι συνολικής αξίας 14.280,00 €.

Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 περιπτ. γ του Ν. 2238/94 και τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Επειδή , σύμφωνα με την απόέκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν. 2238/94, του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ,, τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος στην διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 ανέρχονται στο ποσό των 12.000,00 €. Η καθαρή αξία του επίμαχου φορολογικού στοιχείου το οποίο εξέδωσε ο προσφεύγων στην ίδια διαχειριστική περίοδο ποσού 12.000,00 € αντιστοιχεί σε ποσοστό 100 % επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος ανακριβή για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 βάσει του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' του Ν 2238/94 και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 του Ν 2238/94.

Επειδή η διαφορά Φ.Π.Α. προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος στην ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή και οι φορολογητέες και συνολικές εκροές αυτού προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου επί των οποίων εδράζονται οι αντίστοιχες ως άνω περιγραφόμενες και προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, 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.ενδικοφανούς προσφυγής τουΑ.Φ.Μ.

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2009

A) Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7§3 περ.β' Ν.4337/2015 ποσού : 12.000,00 X 40% **4.800,00 €**

B) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2010
Διαφορά φόρου εισοδήματος	240,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	288,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	528,00 €

Γ) Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	2.644,80 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	3.173,76 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.818,56 €

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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).