



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

Καλλιθέα, 26/01/2016

Αριθμός απόφασης: 143

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 16 04 529
ΦΑΞ : 213 16 04 566

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **29/09/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με επωνυμία «...», **ΑΦΜ** ..., με έδρα στο ΝΕΟ ΚΟΣΜΟ του ΔΗΜΟΥ ΑΘΗΝΑΙΩΝ επί της οδού ..., κατά της υπ' αριθμ. .../29-07-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικον. Έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. .../29-07-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικον. Έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 27/07/2015 οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου φόρου εισοδήματος.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την από 22 /01/2016 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **29/09/2015** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με επωνυμία «...», **ΑΦΜ** ..., 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. .../03-08-2015 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2007), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος ποσού 787,50 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 945,00€, ήτοι συνολικό ποσό 1.732,50€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ... βάσει του πορίσματος ελέγχου της από 27/07/2015 Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου (Επανελέγχου) Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994), της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2006 και 01/01-31/12/2007.

Συγκεκριμένα, ο επανέλεγχος της Δ.Ο.Υ. ..., λαμβάνοντας υπόψη ότι η λήψη από την προσφεύγουσα εταιρεία του με αριθμ. 576/10-09-2007 Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας 3.150,00€ πλέον ΦΠΑ 598,50€ εκδόσεως της επιχείρησης ..., ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ, ΑΦΜ: ... εικονικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεν είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της προσφεύγουσας, ήτοι η αξία του ανέρχεται σε 0% επί των ακαθαρίστων εσόδων εκμετάλλευσης (παροχής υπηρεσιών λογ. 72-73) ύψους 58.244.284,00€ για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007, οπότε δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων της εν λόγω χρήσης, προβαίνει στον επαναπροσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων –καθαρών κερδών - στη φορολογία εισοδήματος οικον. έτους 2007 προσθέτοντας το ποσό της συνολικής καθαρής αξίας 3.150,00€ του ως άνω εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη, ως λογιστική διαφορά στα αποτελέσματα του τακτικού φορολογικού ελέγχου οικον. έτους 2008.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η προσφεύγουσα εταιρεία έχει περαιώσει τις χρήσεις 2006 και 2007 με τακτικό έλεγχο από το ΔΕΚ ΑΘΗΝΩΝ (αριθμ. εντολής .../2008) στα πλαίσια του οποίου συντάχθηκε η από 05/03/2009 Έκθεση Τακτικού Ελέγχου (ΠΟΛ 1037/2005 και ν.2238/1994) της ελεγκτού του Δ.Ε.Κ. ΑΘΗΝΩΝ ... και εκδόθηκαν τα με αριθμ. .../2009 Φύλλα Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος για το οικον. έτος 2007 και το με αριθμ. .../2009 για το οικον. έτος 2008.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της με αριθμ. .../16-01-2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., βάσει συμπληρωματικών στοιχείων, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49§3 του ν. 2859/2000, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2006 και 01/01-31/12/2007.

Συγκεκριμένα, αιτία ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθμ. από 29/03/2011 έκθεση ελέγχου- επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών του ΣΔΟΕ Περιφερειακής Δ/σης

Αττικής ...στο πόρισμα της οποίας, μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, στη χρήση 2007 έλαβε και καταχώρησε, ένα φορολογικό στοιχείο μεγαλύτερο των 880,00€, ήτοι το με αριθμ. 576/10-09-2007 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας 3.150€ πλέον ΦΠΑ 598,50€ εκδόσεως της επιχείρησης ..., ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ, ΑΦΜ: ..., το οποίο κρίθηκε εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς το πρόσωπο του εκδότη κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18§§2,9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ και του άρθρου 19§4 του ν.2523/97.

Στη συνέχεια, για την ως άνω παράβαση από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ... εκδόθηκε η υπ' αριθμ. .../2011 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 3.150,00€ €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά: α) να επανεξεταστεί η προσβαλλόμενη πράξη, β) να γίνει επί της ουσίας αποδεκτό το περιεχόμενο της παρούσας προσφυγής, γ) να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, δ) να διαγραφεί το σε βάρος της καταλογισθέν συνολικό ποσό κύριου και πρόσθετου φόρου εισοδήματος και ε) να διαταχθεί η επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος από αυτήν χρηματικό ποσό των 1.732,50 € και δη εντόκως με βάση το γενικό επιτόκιο υπερημερίας από της ημερομηνίας καταβολής αυτού ήτοι την 04/09/2015 έως εξοφλήσεως, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ... κατ' εσφαλμένη του νόμου ερμηνεία και πλημμελή αυτού εφαρμογή, κατά κακή εκτίμηση των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών και, πάντως, με ανεπαρκή αιτιολογία, καταλόγισε σε βάρος της εταιρείας κύριο και πρόσθετο φόρο εισοδήματος, παραβλέποντας την καλή πίστη της εταιρείας ως λήπτριας του επίμαχου (φερόμενου ως εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη) φορολογικού στοιχείου.
2. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ... κατ' εσφαλμένη του νόμου ερμηνεία και πλημμελή αυτού εφαρμογή, αλλά και κατά κακή εκτίμηση των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών, εξέδωσε στο πλαίσιο επανελέγχου, την προσβαλλόμενη με την παρούσα οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσεως 2007, βασιζόμενος σε πόρισμα διενεργηθέντος ελέγχου του ΣΔΟΕ περί της εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 και σε σχετικώς εκδοθείσα απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ..., που επίσης προηγήθηκε, παραγνωρίζοντας ότι τόσο η εν λόγω απόφαση επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. ... όσο και η επιστηρίζουσα αυτήν έκθεση ελέγχου – επεξεργασίας του Σ.Δ.Ο.Ε. προσβλήθηκαν εμπροθέσμως και νομοτύπως από την εταιρεία με προσφυγή ενώπιον του αρμοδίου Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, με αποτέλεσμα η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσεως 2007 να στερείται νομίμου ερείσματος, αφού θεμέλιο της αποτελεί μη οριστικοποιηθείσα καταλογιστική πράξη και συνακόλουθα μη οριστικοποιηθείσα φορολογική εγγραφή, η οποία άμα τη εκδόσει δικαστικής αποφάσεως περί ακυρώσεώς της (όπως σφόδρα πιθανολογείται) θα εξαφανισθεί αναδρομικώς και θα θεωρείται ως μηδεποτέ χωρήσασα.
3. Η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσεως

2007 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ ... τυγχάνει ακυρωτέα ως νομικώς πλημμελής, καθ' όσον η επιστηρίζουσα αυτήν έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου (επανελέγχου) φορολογίας εισοδήματος στερείται της απαιτούμενης κατά νόμο ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας, ελλείπει οποιασδήποτε αναφοράς σε ιδιαίτερες ελεγκτικές επαληθεύσεις, ελλείπει αυτοτελούς, για τους σκοπούς του επανελέγχου στη φορολογία εισοδήματος, διαπίστωσης της συνδρομής ή μη των κρίσιμων κατά νόμο πραγματικών περιστατικών προς στοιχειοθέτηση της παραβάσεως της λήψεως εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου παροχής υπηρεσιών και ελλείπει νέας αξιολογήσεως των πραγματικών και νομικών συνθηκών που συνδέονται με την εν λόγω παράβαση, έστω και προς επιβεβαίωση των σχετικών πορισμάτων του προηγθέντος ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992, τον οποίο είχε διενεργήσει το Σ.Δ.Ο.Ε.

4. Ακόμα και αν ήθελε γίνει δεκτό (γεγονός που κατ' αρχήν αρνείται κατηγορηματικά) ότι το επίμαχο φορολογικό στοιχείο που έλαβε η εταιρεία ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ... κατ' εσφαλμένη του νόμου ερμηνεία και πλημμελή αυτού εφαρμογή, αλλά και κατά κακή εκτίμηση των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών, δεν αναγνώρισε φορολογικώς προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας τη συνολική δαπάνη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, καθόσον η εταιρεία συνηλλάγη καλοπίστως.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της επικαλείται την 170/02-06-2014 γνωμοδότηση του Β' τμήματος του Ν.Σ.Κ.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 68§2 του ν. 2238/1994 (όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του ν.3522/2006 (ΦΕΚ Α'276) και ισχύει σύμφωνα με την περιπτ. 1 του άρθρου 39 του ιδίου νόμου για φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από 22/12/2006):

«**2.** Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο 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 ΕΕ 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, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν.4174/2013:

«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.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. «Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφαση του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 25§5 του ν.4174/2013:

«5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, τα οποία επηρεάζουν τον υπολογισμό της φορολογικής οφειλής. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12§1 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ):

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.»

Επειδή, στις παραγράφους 9, 10 και 11 του ως άνω Π.Δ. και άρθρου ορίζεται ότι:

«9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο.

10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο Α.Φ.Μ

11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο. Επί αγοράς ηρτημένων καρπών ορισμένου κτήματος στο τιμολόγιο αναγράφεται ως ποσότητα αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί.

Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§2 του Π.Δ. 186/1992:

«**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, στο άρθρο 19§4 του ν. 2523/1997 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα 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 φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30§7 του Π.Δ. 186/1992:

«**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) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

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.».

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1071/31-03-2015** της ΓΓΔΕ με ΘΕΜΑ: «*Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό*»:

Σας κοινοποιούμε συνημμένα για ενημέρωσή σας απόσπασμα της αναφερόμενης στο θέμα υπ' αριθ. 170/2014 Γνωμοδότησης του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία και έγινε δεκτή μόνο ως προς το πρώτο ερώτημα από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, δηλαδή κατά το μέρος που αφορά τη δυνατότητα του καλόπιστου λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και παρακαλούμε για την ανάλογη εφαρμογή κατά περίπτωση. Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι: «Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.».

Επειδή, εν προκειμένω, στο πόρισμα της υπ' αριθμ. από 29/03/2011 έκθεσης ελέγχου- επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών του ΣΔΟΕ Περιφερειακής Δ/σης Αττικής ... και ..., μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, στη χρήση 2007 έλαβε και καταχώρησε, ένα φορολογικό στοιχείο μεγαλύτερο των 880,00€, ήτοι το με αριθμ. 576/10-09-2007 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας 3.150,00€ πλέον ΦΠΑ 598,50€ εκδόσεως της επιχείρησης ..., ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ, ΑΦΜ: ..., το οποίο κρίθηκε εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς το πρόσωπο του εκδότη κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1και 18§§2,9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ και του άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997.

Επιπλέον στο κεφάλαιο συμπεράσματα (σελ. 17) της ως άνω έκθεσης μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι:

«Η εκδότρια εταιρεία ..., ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ, ΑΦΜ: ... δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ αλλά συστάθηκε από τον ... με υποκρυπτόμενο πρόσωπο την ..., με πιθανή συνδρομή το υπαλλήλου του λογιστικού γραφείου,

Η έκδοση όλων των προαναφερόμενων εικονικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο, της παρείχε τη ευχέρεια να καλύψει με αυτά συναλλαγές που πραγματοποίησε με άλλα πρόσωπα, τα οποία δεν εξέδωσαν δικά τους φορολογικά στοιχεία.

...

Η ελεγχόμενη λήπτρια φέρει ευθύνη γιατί έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα υπόψη εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθόσον η λήψη τέτοιων στοιχείων είναι πράξη αντίθετη με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και τις διατάξεις περί αδικημάτων φοροδιαφυγής του άρθρου 19 του ν.2523/97.».

Επειδή, στη συνέχεια η ως άνω έκθεση του ΣΔΟΕ Περιφερειακής Δ/σης Αττικής διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ... προκειμένου να καταλογιστούν οι παραβάσεις Κ.Β.Σ. και να επιβληθούν τα προβλεπόμενα πρόστιμα Κ.Β.Σ., σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997.

Συγκριμένα, για την ως άνω παράβαση από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ... εκδόθηκε η υπ' αριθμ. .../2011 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 3.150,00€ €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, για τη λήψη του εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη με αριθμ. 576/10-09-2007 Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 3.150,00€ πλέον ΦΠΑ 598,50€ εκδόσεως της επιχείρησης ..., ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ, ΑΦΜ: ... κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 18§2,9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ και του άρθρου 19§4 του 2523/1997.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία κατά της υπ' αριθμ. .../2011 Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... άσκησε προσφυγή ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, η οποία έλαβε Γ.Α.Κ.: .../25-07-2011, ζητώντας την ακύρωση της απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ..

Επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής, μέχρι τη σύνταξη της παρούσας εισήγησης, δεν έχει εκδοθεί τελεσίδικη δικαστική απόφαση που να ακυρώνει την ως άνω απόφαση επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ..

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι η προσβαλλόμενη πράξη στερείται νομίμου ερείσματος είναι αβάσιμος.

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη του με αριθμ. 576/10-09-2007 Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 3.150,00€ πλέον ΦΠΑ 598,50€ εκδόσεως της επιχείρησης ..., ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ, ΑΦΜ: ..., το οποίο η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε και καταχώρησε, προήλθε κατόπιν του συνόλου των διαπιστώσεων του διενεργηθέντος ελέγχου όπως αναγράφονται στην από 29/03/2011 έκθεση ελέγχου- επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών του ΣΔΟΕ Περιφερειακής Δ/σης Αττικής ... και

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση, τόσο κατά τη διενέργεια του ελέγχου όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή, δεν κατέθεσε κανένα αποδεικτικό στοιχείο προς επίρρωση του ισχυρισμού της περί καλής πίστης.

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας είναι αναπόδεικτος.

Επειδή, η από 29/03/2011 έκθεση ελέγχου- επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) των ελεγκτών του ΣΔΟΕ Περιφερειακής Δ/σης Αττικής αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα ελέγχου της από 27/07/2015 Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου (Επανελέγχου) Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 68 του ν. 2238/1994 & άρθρα 23, 25 του ν. 4174/2013), της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ..., ... επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, όπως προκύπτει από την ως άνω έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο επανέλεγχος της Δ.Ο.Υ. ..., λαμβάνοντας υπόψη ότι η λήψη από την προσφεύγουσα εταιρεία του με αριθμ. 576/10-09-2007 Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών, καθαρής αξίας 3.150,00€ πλέον ΦΠΑ 598,50€ εκδόσεως της επιχείρησης ..., ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ, ΑΦΜ: ... εικονικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δεν είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της προσφεύγουσας, ήτοι η αξία του ανέρχεται σε 0% επί των ακαθαρίστων εσόδων εκμετάλλευσης (παροχής υπηρεσιών λογ. 72-73) ύψους 58.244.284,00€ για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007, οπότε δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων της εν λόγω χρήσης ορθώς έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για τη χρήση 2007 επαρκή και προέβη στον επαναπροσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων – καθαρών κερδών- στη φορολογία εισοδήματος οικον. έτους 2008 προσθέτοντας το ποσό της συνολικής καθαρής αξίας 3.150,00€ του ως άνω εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη, ως λογιστική διαφορά στα αποτελέσματα του τακτικού φορολογικού ελέγχου οικον. έτους 2008.

Κατόπιν τούτων, ορθώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ... εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη σύμφωνα με το άρθρο 68§2 του ν. 2238/1994.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του 1ου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ. που ορίζει 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», ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι κακώς δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσεως 2006, η δαπάνη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, είναι αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27/07/2015 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου (Επανελέγχου) Φορολογίας Εισοδήματος, της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη Οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικον. έτους 2007, (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2006), κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει ακυρωτέα ως νομικώς πλημμελής καθ' όσον η οικεία έκθεση στερείται της απαιτούμενης κατά νόμο ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας είναι αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **29/09/2015** και με αρ.πρωτ. ... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας με την επωνυμία «...», **ΑΦΜ** ...

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

Οικονομικό έτος 2008 (Διαχειριστική περίοδος 01/01 – 31/12/2007)

Διαφορά Φόρου	787,50 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	945,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.732,50 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).