



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9563608
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 20.10.2014

Αριθμός απόφασης:3219

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 26.7.2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/28.7.2014 ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της αρ./19.6.2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2006-31.12.2006 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθ./19.6.2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς διαχειριστικής περιόδου 01.01.2006-31.12.2006 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 19.6.2014 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 15/10/2014 εισήγηση του Α2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 26.7.2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/28.7.2014 ενδικοφανούς προσφυγής του , 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' αρ./19.6.2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2006-31.12.2006 προσδιορίστηκε Φ.Π.Α. ποσού 11.332,57 €.

Συγκεκριμένα, κατόπιν νέων στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς με την από 18.11.2012 έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., διενεργήθηκε επανέλεγχος και διαπιστώθηκε η λήψη και καταχώρηση στα βιβλία του προσφεύγοντος τριών εικονικών φορολογικών στοιχείων (Δελτία Αποστολής-Τιμολόγια) συνολικής καθαρής αξίας 11.050,00 € για ανύπαρκτες συναλλαγές από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ., τα οποία αναφέρονται στον κάτωθι πίνακα:

α/α	Είδος στοιχείου	Αριθμός & ημερομηνία	Είδος	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία
1	Δελτίο Αποστολής-Τιμολόγιο Πώλησης	/18.10.2006	Διακοσμητική Κατασκευή από Μέταλλο	3.700,00 €	703,00 €	4.403,00 €
2	Δελτίο Αποστολής-Τιμολόγιο Πώλησης	.../15.11.2006	Διακοσμητική Κατασκευή από Μέταλλο	4.100,00 €	779,00 €	4.879,00 €
3	Δελτίο Αποστολής-Τιμολόγιο Πώλησης	.../8.12.2006	Διακοσμητική Κατασκευή από Ξύλο	3.250,00 €	617,50 €	3.867,50 €
ΣΥΝΟΛΟ				11.050,00 €	2.099,50 €	13.149,50 €

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της 19.6.2014 Έκθεσης Ελέγχου Φ.Π.Α από την οποία προκύπτει ότι ο προσφεύγων, όπως προεκτέθηκε, έλαβε, κατά τη χρήση 2006, και καταχώρησε στα βιβλία του τρία (3) εικονικά ως προς τη συναλλαγή φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 11.050,00 €. Οι λόγοι που αποδεικνύουν την εικονικότητα των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων αναλύονται εκτενέστερα στην από 18.11.2012 Έκθεση Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., το οποίο διενήργησε έλεγχο περί εξακρίβωσης της εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 στην εταιρεία με την επωνυμία «... ..».

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 περ. γ και 7 του Π.Δ. 186/92 και του άρθρου 30 παρ. 1 και 2 του ν. 2238/1994, οι διαπιστωθείσες παραβάσεις συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών, το οποίο έχει ως επακόλουθο τον

εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και κατά συνέπεια προσδιορίστηκε Φ.Π.Α. ποσού 11.332,57 €.

Σημειωτέον ότι συντάχθηκε η από 19.6.2014 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. και εκδόθηκε η υπ' αριθμ./19.6.2014 Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ., κατά της οποίας ασκήθηκε η με αριθμ. πρωτ./28.7.2014 ενδικοφανής προσφυγή.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

- Ελλείπει η αιτιολογία από την καταλογιστική πράξη.
- Τα στοιχεία της από 19.6.14 Έκθεσης Ελέγχου Εισοδήματος ν. 2238/1994, στην οποία εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, δεν προέκυψαν από τη διενέργεια πραγματικού έλεγχου, αλλά βασίστηκαν στην από 18.11.2012 Έκθεση Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε..
- Δεν δικαιολογείται η αναθεώρηση της γενόμενης οριστικής φορολογικής εγγραφής και οριστικής περαίωσης για τη χρήση 2006, καθόσον τα στοιχεία της από 19.6.14 Έκθεσης Ελέγχου Εισοδήματος ν. 2238/1994 δεν αποτελούν νέα στοιχεία.
- Οι συναλλαγές που αναφέρονται στα ληφθέντα εικονικά στοιχεία είναι πραγματικές.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.....»

Επειδή στο άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθη-

ΚΑΝ...»

Επειδή στο άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: **α)** Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν. 4174/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 του Ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης...».

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 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 (σχετ. ΣτΕ 506/2012, 116/2013).

Επειδή, κατά την πάγια νομολογία του ΣτΕ, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα της πράξης ως τυπικό στοιχείο του κύρους της και η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα αυτήν έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτή (σχετ. ΣτΕ 949/2012, 950/2012, 5339/1995, 3711/2011).

Περαιτέρω, δε, όπως συνάγεται από τις προεκτεθείσες διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας), η αιτιολογία είναι νόμιμη, δηλαδή σύμφωνη με τη διάταξη ή τη γενική αρχή του δικαίου που την επιβάλλει, όταν έχει τα εξής χαρακτηριστικά:

α) να είναι ειδική (και όχι γενική και αόριστη), δηλαδή, σχετική με την προσβαλλόμενη πράξη, με την έννοια ότι όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη,

β) να είναι πλήρης ή επαρκής και να περιέχει σαφώς όλα τα ουσιώδη συγκεκριμένα περιστατικά, κατά τρόπο ο οποίος δεν αφήνει κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου και

γ) να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου (βλ. Επ. Σπηλιωτόπουλο, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος 2, 13^η Έκδοση, σελ. 142-143).

Επειδή η κρίση περί εικονικότητας ... ως αναγόμενη σε εκτίμηση πραγμάτων, πρέπει να είναι προσηκόντως αιτιολογημένη (ΣτΕ 3446/2000 εις Κρόμπα : ΝμλγΣτΕ 1995-2000, σελ. 174).

Επειδή, η θεμελίωση των παραβάσεων του Κ.Β.Σ. από τη φορολογική αρχή, η οποία φέρει και το βάρος απόδειξης, δεν μπορεί να στηρίζεται σε συλλογισμούς και υποθετικές σκέψεις του ελεγκτή, αλλά μόνον σε συγκεκριμένες διαπιστώσεις που προέκυψαν κατά τη διενέργεια του ελέγχου (σχετ. ΣτΕ, 1023/1999, πρβλ. επίσης 2931/2006).

Επειδή, τα διαλαμβανόμενα στην έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής κρίνονται αόριστα ως προς τη στοιχειοθέτηση της πραγματικής βάσης της παράβασης, εάν σε αυτή δεν ιστορείται ο τρόπος με τον οποίο τα ελεγκτικά όργανα προέβησαν σε ουσιαστικό έλεγχο και κατέληξαν στο κρίσιμο συμπέρασμα. (σχετ. ΔΠρΑθ 9964/2003, ΔΦΝ 2004. 766). Περαιτέρω δε, όπως έχει γίνει νομολογιακά δεκτό, είναι απαραίτητο στην οικεία έκθεση ελέγχου να προσδιορίζονται με σαφήνεια τα πραγματικά δεδομένα στα οποία θεμελιώνει η φορολογική αρχή την τέλεση των σχετικών παραβάσεων.

Επειδή, εν προκειμένω, η Δ.Ο.Υ Κηφισιάς, η οποία φέρει το βάρος απόδειξης της εικονικότητας των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων, δεν απέδειξε, ως όφειλε, ότι οι συναλλαγές για τις οποίες εκδόθηκαν αυτά είναι ανύπαρκτες στο σύνολό τους. Ειδικότερα, στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν γίνεται καμία μνεία περί εκτέλεσης ή μη του έργου, αντιθέτως, στη σελίδα 2-3 αυτής αναφέρεται ότι: «Από τα δεδομένα που υπάρχουν ο έλεγχος δεν δύναται να αποδείξει αν η συναλλαγή πραγματικά έγινε. Όλα τα δεδομένα οδήγησαν στο συμπέρασμα ότι πρόκειται για εικονική συναλλαγή».

Οι δε λοιπές διαπιστώσεις ελέγχου (ήτοι η παράλειψη από την εκδότρια της τήρησης των φορολογικών της υποχρεώσεων, η μη χρησιμοποίηση του καταστήματος που δηλώθηκε ως έδρα της εν λόγω επιχείρησης κ.λ.π.), δεδομένου ότι η εκδότρια είναι φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, δεν αποδεικνύουν, άνευ ετέρου, εικονικότητα των συναλλαγών με την έννοια της ανυπαρξίας αυτών, αλλά αποτελούν συμπερασματικές κρίσεις της φορολογικής αρχής. (πρβλ. ΣτΕ 506/2012, 1402/2011).

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, η κρίση της φορολογικής αρχής περί στοιχειοθέτησης

της αποδιδόμενης στον προσφεύγοντα παράβασης της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι πλημμελώς αιτιολογημένη, καθόσον δεν αποδείχτηκε με συγκεκριμένα στοιχεία η ανυπαρξία των απεικονιζομένων σ' αυτά συναλλαγών.

Επειδή με τη με αριθμό/20.10.14 Απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ακυρώθηκε η υπ' αριθ./19.6.2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ για λήψη και καταχώρηση στα βιβλία του προσφεύγοντος των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή δεν υφίστανται παραβάσεις του Κ.Β.Σ. ούτε άλλες διαπιστωμένες παραβάσεις από τον ίδιο τον έλεγχο, τα βιβλία πρέπει να κριθούν ακριβή και ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων πρέπει να γίνει λογιστικά, όπως αυτά προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της υπ' αριθμ./28.7.2014 ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ. και την τροποποίηση της υπ' αριθ./19.6.2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2006-31.12.2006

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

Διαφορά φόρου	0,00 €
---------------	--------

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

α/α

Η Υπάλληλος του Τμήματος

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).