



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα 03-09-2014

Αριθμός απόφασης:2586

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9586156
ΦΑΞ : 210 9531321

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. Το άρθρο 50 του ν 4238/2014 (ΦΕΚ Α' 38).

3. Την ΠΟΛ 1066/27-2-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

4. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

5. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, , , , κατά του υπ' αριθ./2013 Συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με το οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος Εισοδήματος συνολικού ποσού

55276,81€ και πρόσθετος φόρος 66332,17€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2002 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Το υπ' αριθ./2013 Συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2002, του οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Με το υπ' αριθ./2013 προσβαλλόμενη Συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικού ποσού 55276,81€ και πρόσθετος φόρος 66332,17€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2002 εισοδήματος λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12, 18 παρ. 2, 9 και 30 του ΚΒΣ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.2523/97 και τις διατάξεις των άρθρων 30,31 & 32 του ΚΦΕ. Ο προσφεύγων αρχικά είχε περαιώσει την χρήση αυτή αποδεχόμενος το με αρ./2005 ειδικό σημείωμα περαίωσης του ν.3259/2004. Ο φόρος επεβλήθη λόγω της διαπίστωσης, μετά την περαίωση, με βάση «νέα στοιχεία» κατ' εφαρμογή των άρθρων 68 παρ. 2 του ΚΦΕ και 49 παρ. 3 του Φ.Π.Α.) από την φορολογική αρχή της λήψης από τον προσφεύγοντα ενός εικονικού στο σύνολό του φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα του Τ.Π.Υ./2002 καθαρής αξίας 12.000€ πλέον Φ.Π.Α. 2160,00€ από την φερόμενη επιχείρηση «.....» που είχε ως συνέπεια τον λογιστικό επαναπροσδιορισμό των αποτελεσμάτων με την προσθήκη της αξίας του στοιχείου αυτού ως λογιστική διαφορά, και τον μεγαλύτερο και τελικά εφαρμοσμένο εξωλογιστικό προσδιορισμό συνεπεία χαρακτηρισμού ως ανακριβών των τηρουμένων βιβλίων (άρθρο 30 παρ. 4 του ΚΒΣ και 32 του ΚΦΕ).

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

1^{ος} Λόγος

Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται σε τρία αντίγραφα και περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις και πορίσματα σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρου 21}1β ΠΔ 16/89 που στην συγκεκριμένη περίπτωση ελλείπουν. Ακόμη η συμπληρωματικά πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. είναι πλημμελής και ακυρωτέα επειδή στηρίζεται σε δελτίο πληροφοριών και έκθεση ελέγχου του 4^{ου} Ειδικού συνεργείου Ελέγχου της Γενικής Γραμματείας φορολογικών και τελωνιακών θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών που αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της έκθεσης ελέγχου και αναγράφει ότι επισυνάπτεται η έκθεση ελέγχου που δεν μας κοινοποιήθηκαν τα συνημμένα της εκθέσεως ελέγχου και ούτε μας επιδόθηκε η εντολή ελέγχου.

Σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρου 69 Ν. 2238/94 αντίγραφο του φύλλου ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68, κοινοποιείται στον υπόχρεο μαζί με την σχετική έκθεση ελέγχου που σημαίνει ότι διενεργείται πρώτα φορολογικός έλεγχος κατά τον

οποίο έχουμε δύο τουλάχιστο επάλληλες φάσεις, την φάση της διεξαγωγής του ελέγχου, την φάση της κατάρτισης της έκθεσης ελέγχου, που η μεν πρώτη περιέχει την διενέργεια των αναγκαίων ελεγκτικών επαληθεύσεων και διασταυρώσεων που στοχεύουν στην εξακρίβωση γεγονότων, καταστάσεων και την συλλογή στοιχείων και αποδείξεων, δηλαδή ερευνάται η αλήθεια των πραγματικών περιστατικών που περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις αναφορικά με την ύπαρξη των επικαλούμενων γεγονότων, αν δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά που καταλήγουν στην απόδοση των παραβάσεων πράγματι έλαβαν χώρα, η δε δεύτερη αποτελεί ντοκουμέντο όπου παρουσιάζονται γεγονότα και καταστάσεις, στοιχεία και αποδείξεις, αξιολογήσεις και πορίσματα και επιπλέον είναι Δημόσιο έγγραφο με κύρος που αντλεί από τις διατάξεις άρθρων 146, 147, 149, 169, 170 και 171 Ν. 2717/1999, συνεπώς τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα κρίσιμα στοιχεία, τα εξ' αυτών συναγόμενα συμπεράσματα καταγράφονται στην σχετική έκθεση ελέγχου κατά τρόπο σαφή και συγκεκριμένα έτσι που να μην αφήνονται αμφιβολίες για την διάπραξη, το είδος δια της οποίας επιβάλλεται μετ' έλεγχο φόρος εισοδήματος και πρόσθετος φόρος, γι' αυτό επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο δυνάμενο να στηρίξει μια επαχθή για τον υπόχρεο εγγραφή, αφού κατά κανόνα η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της φορολογικής εγγραφής. (Βλέπε άρθρα 21 και 22 Π.Δ 16/89 για το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου.)

Από τις διατάξεις Ν. 2859/2000, Ν. 2238/94, ΠΔ 186/92 και Ν 2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις άρθρων 19 έως 21 ΠΔ 16/89 (ΦΕΚ 6Α/5-1-89) σαφώς προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου πρέπει να περιέχει αιτιολογία πειστική και εμπειριστατωμένη σε θέματα κρίσιμα για να μπορούν αυτά να καταλήξουν σε έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Η εξήγηση και η δικαιολόγηση των πραγματικών περιστατικών πρέπει να είναι σαφής όταν μάλιστα η επιβολή φόρου εισοδήματος και προσθέτου είναι επαχθής για τον φορολογούμενο.

Έτσι η διάγνωση από τα φορολογικά όργανα της έκτασης των αποδιδομένων παραβάσεων και του νομικού χαρακτηρισμού των δια της υπαγωγής των σε κάποιο σχετικό άρθρο όπου εμπίπτουν, απαιτεί ως εκ της φύσεως για επιβολή φόρου εισοδήματος και προσθέτου πλήρη και επαρκή αιτιολογία που να αναφέρεται τόσο στην διερμηνευση του νόμου όσο και στην διαπίστωση των πραγματικών περιστατικών και σε καμιά περίπτωση υποθετικά περιστατικά δεν μπορούν να αποτελέσουν τεκμήριο και τρόπο υπολογισμού του αριθμού των αποδιδομένων παραβάσεων, και σε καμιά περίπτωση επίσης δεν επιτρέπεται στον φορολογικό έλεγχο να μην αποδεικνύει το ορθό του υπολογισμού του.

Ο φόρος εισοδήματος και πρόσθετος επιβάλλεται επί πραγματικών παραβάσεων και όχι επί πλασματικών ή υποθετικών τοιούτων.

Η έκθεση ελέγχου η οποία ως γνωστό παράγει πλήρη απόδειξη εξαρτάται από το αυστηρώς αιτιολογημένο περιεχόμενο της.

Η αιτιολογία του φορολογικού ελέγχου στην έκθεση ΦΕ στην προκειμένη περίπτωση όχι μόνον αποτυπύεται κατά τρόπο πλημμελή και μη ορθό αλλά είναι και προϊόν αυθαιρέτων κρίσεων κατά τις ελεγκτικές εκτιμήσεις και επαληθεύσεις αφού ο καταλογισμός των αποδιδομένων παραβάσεων όπου χαρακτηρίσθηκαν τα βιβλία μου ΑΝΑΚΡΙΒΗ έγινε βάσει

τεκμηρίων που δεν δικαιολογούν κατά τα δεδομένα της κοινής πείρας των βάσει αυτών και το δι' αυτών συναγόμενο συμπέρασμα αφού δεν υφίσταται ούτε καν λογική σχέση και συνέχεια μεταξύ δεδομένων και καταλογιζομένων. Κατ' αρχήν δεν πρόκειται περί επιχειρήσεως που δεν είχε νομική, πραγματική στην περίπτωση μας και φορολογική υπόσταση καθ' όσον και νομίμως συνεστήθη κατά τις διατάξεις του Ν. 2859/2000 και νομίμως υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δηλώσεις έναρξης εργασιών, μεταβολών, μισθωτήρια επαγγελματικών εγκαταστάσεων και ακολούθως θεώρησε φορολογικά βιβλία και στοιχεία αφού ελέγχθηκαν και επαληθεύθηκαν όλα τα στοιχεία περί πραγματικής υπόστασης της επιχείρησης (Υ.Ο. 1001642/18/0015/ΠΟΛ 1007/8-1-90). Κατά δεύτερο λόγο **δεν είναι αιτιολογία η αδυναμία διαπίστωσης** αν κατείχε η επιχείρηση στοιχεία αγοράς ή αγορές που κατά το περιεχόμενο τους ήταν όμοια με αυτά του επίμαχου ΤΠΥ, για να αποδειχθεί η συνδρομή της πραγματικής προϋποθέσεως των αποδιδόμενων παραβάσεων της μη πραγματικής πώλησης των αγαθών και της μη παραλαβής αυτών από την επιχείρηση μου, αφού δεν μπορεί και λογιστικά να αποκλεισθεί η αγορά τέτοιων υπηρεσιών από μόνο την επίκληση των τυχόν παράνομης δραστηριότητας του εκδότη που συνίσταται στην μη επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων η οποία είναι απλώς μια παράβαση που επισύρει εις βάρος του τις κυρώσεις του φορολογικού νόμου, και από την διαπίστωση **όχι απόδειξη** μετά περίπου εννέα χρόνια από την διενέργεια των συναλλαγών ότι αυτός δεν διέθετε επαγγελματικές εγκαταστάσεις που δεν αποκλείεται να είχε και να μην τις δήλωσε, από την μη απασχόληση προσώπων που δεν είναι αποδεδειγμένο γεγονός, από την μη έλλειψη μεταφορικών μέσων που δεν αποκλείει την χρησιμοποίηση τέτοιων τρίτων. Ακόμη ο φορολογικός έλεγχος αποφεύγει να αναφερθεί στο εάν έκαμε αυτοψία στην επιχείρηση μου και διαπίστωσε την μη αγορά των συγκεκριμένων υλικών και υπηρεσιών διότι εάν το έκαμε θα διαπίστωνε ότι αυτά αγοράσθηκαν από την επιχείρηση μου και ότι η ανώμαλη δραστηριότητα του εκδότη δεν σημαίνει αυτομάτως και την ενοχή του λήπτη χωρίς να εξετασθεί εάν ο λήπτης τελούσε καλή τι πίστη.

Η αναφορά των στοιχείων από τα οποία άντλησε την κρίση του δεν είναι τίποτε άλλο παρά υποθετικοί συλλογισμοί και αφηρημένα περιστατικά και βεβαίως σε καμιά περίπτωση δεν οδηγούν όχι στην διαπίστωση που και αυτή δεν υπάρχει, αλλά στην απόδειξη ότι τα αγαθά δεν αγοράσθηκαν από την επιχείρηση μου.

Ουσιαστικά το προσβαλλόμενο συμπληρωματικό φύλλου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για να στηρίξει την κρίση της δια της εκθέσεως ελέγχου στηρίχθηκε σε αόριστα περιστατικά και στα δεδομένα της κοινής πείρας, η απόδειξη όμως δεν μπορεί να στηρίζεται σε τέτοια στοιχεία.

Δεν υπάρχει πλήρης και εμπεριστατωμένη επιχειρηματολογία για την απόδειξη ότι πράγματι συμμετείχε η επιχείρηση μου στην δημιουργία εικονικών συναλλαγών και ότι συνεβλήθει μόνον κατ' επίφαση με την επιχείρηση

Είναι προφανές ότι ο φορολογικός έλεγχος αρκέσθηκε αποκλειστικά μόνον στην πιθανολόγηση η οποία δεν είναι απόδειξη.

Ο αποδεχόμενος εικονικά φορολογικά στοιχεία πρέπει να τελεί σε γνώση της εικονικότητας, άλλως δεν υφίσταται αδίκημα.

Η φορολογική Αρχή όταν η συναλλαγή έχει γίνει από υπαρκτά πρόσωπα δεν μπορεί να επικαλεσθεί ότι ο πωλητής δεν είχε αγορές δεδομένου ότι παρέλαβε τα εμπορεύματα ο αγοραστής ούτε να υποστηρίξει ότι η συναλλαγή έγινε από άλλα πρόσωπα εάν δεν αποδείξει ποια ήταν τα πρόσωπα αυτά ή να το θεμελιώσει ευθέως και όχι συμπερασματικά.

Η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στην συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονομένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου.

Ύπαρξη απόφασης για τον εκδότη, με την οποία γίνεται δεκτό ότι η φορολογική Αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα της συναλλαγής, αν και έφερε το σχετικό βάρος. Υποχρέωση της φορολογικής αρχής να προβαίνει σε αυτοτελή έλεγχο στο λήπτη και να μην καταλογίζει σε βάρος του παράβαση, με μόνες τις διαπιστώσεις από τον έλεγχο σε βάρος του εκδότη. Η από το Δημόσιο στα δικόγραφα του παραπομπή στις σελίδες της έκθεσης ελέγχου, χωρίς αναφορά και ανάλυση σε αυτά των αιτιάσεων του, καθιστά τον ισχυρισμό αόριστο και άρα αβάσιμα προβαλλόμενο.

Για υπαρκτές συναλλαγές δεν είχα κανένα λόγο και δεν μπορούσα να έχω, πλην αυτών που ο νόμος μου επιτρέπει, για να ερευνήσω μια ενδεχόμενη εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων ως προς τα στοιχεία του προμηθευτή (άρθρο 18)9 ΠΔ 186/92, άρθρο 85 Ν 2238/94 και άρθρο 58 Ν 2859/2000).

Είναι φανερό από τα παραπάνω ότι ως λήπτης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ενηργήσαμε με όσα ο νόμος μας επιτρέπει να πράξουμε, τελώντας σε καλή πίστη, μη συμμετέχοντας στην λήψη εικονικών στοιχείων.

Αν εγνώριζα ότι η πωλήτρια επιχείρηση δεν ενεργούσε τις πωλήσεις υπηρεσιών δια λογαριασμό της, παρά την έκδοση ΤΔΑ, αλλά ότι οι πωλήσεις των υπηρεσιών ήταν άλλων επιχειρήσεων σίγουρα θα προβαίναμε στις ενέργειες που ορίζει ο νόμος και ειδικότερα σε αυτές που ορίζουν οι διατάξεις άρθρου 12 παράγραφος 5 ΠΔ 186/92.

Σε κανένα σημείο όμως δεν αναφέρονται στην επιχείρηση μου ως λήπτρια του επίμαχου φορολογικού στοιχείου ότι τελούσα σε γνώση της υποστηριζόμενης εικονικότητας, αντιθέτως μάλιστα βεβαιώνεται και έτσι είναι αποκλεισμός μου από τέτοια ενέργεια.

Άλλωστε κάτι τέτοιο δεν μπορεί να συνδεθεί με κανένα αποδεικτικό στοιχείο διότι πράγματι δεν συμμετείχα σε εικονικές συναλλαγές με υπαιτιότητά μου.

Ως αγοραστής υπηρεσιών με τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία δεν τελούσα σε γνώση τα όσα ο εμφανιζόμενος στα ίδια φορολογικά στοιχεία πωλητής προφανώς είχε μεθοδεύσει.

Κατά τους χρόνους των συναλλαγών με το επίμαχο φορολογικό στοιχείο ήμουν πεπεισμένος ότι συναλλάχθηκα με τον εμφανιζόμενο σε αυτά εκδότη-προμηθευτή και αυτό αποδεικνύεται από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων που υπέβαλλα στην αρμόδια για την φορολογία μου Δ.Ο.Υ.

Από τα πραγματικά περιστατικά που αναφέρονται κατά ολοφάνερο τρόπο αποδεικνύεται ότι η επιχείρηση μου δεν υπέπεσε στην αποδιδόμενη παράβαση αφού καμιά

αγορά δεν διεπιστώθηκε χωρίς να έχει εκδοθεί το από τον Κ.Β.Σ. προβλεπόμενο στοιχείο και τα στοιχεία που εκδόθηκαν από τους προμηθευτές ελάβαμε τις υπηρεσίες εις το ακέραιο, και συνεπώς αυτή (παράβαση) δεν προκύπτει από βάσιμα, αποδεικτικά, και ασφαλή στοιχεία, και τα αντίθετα που υποστηρίζονται μόνον στην κατηγορία των υποψιών βρίσκουν έδαφος εφαρμογής.

2^{ος} Λόγος

Ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας απαιτείται η αναγραφή για τον τόπου στον οποίο θα πραγματοποιηθεί ο έλεγχος, η παράλειψη αυτή επάγεται ακυρότητα της εν λόγω εκθέσεως και καθιστά, ως εκ τούτου, νομικώς πλημμελή την επί της εκθέσεως αυτής ερειδομένο το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

3^{ος} Λόγος

Η έκθεση κατάσχεσης είναι πλημμελής με συνέπεια το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου φορολογίας εισοδήματος να είναι νομικά πλημμελής, η έλλειψη δε του στοιχείου αυτού ως αναγομένου στην ασφάλεια των εννόμων σχέσεων, ανεξαρτήτως άλλων συνεπειών, επάγεται για την ασφάλεια των εννόμων σχέσεων ακυρότητα, της κατά τον τρόπο αυτό ατελώς διοικητικής βουλήσεως, με συνέπεια το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

4^{ος} Λόγος

Η κλήση προς ακρόαση που μας κοινοποιήθηκε δεν μπορεί να θεωρηθεί δημόσιο έγγραφο και να παράγει έννομα αποτελέσματα με συνέπεια να είναι πλημμελής και ακυρωτέο το συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

5^{ος} Λόγος

Κατά τις διατάξεις άρθρου 18{9 Π.Δ. 186/92 (βλέπε Π.Δ. 134/96 άρθρο 10) το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του συμβαλλόμενου από την δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο. Βεβαίως η επιχείρηση ελέγχθηκε από την εταιρία μας με ενέργειες που απαριθμούνται στο νόμο (άρθρο 18 ΠΔ 186/92 και άρθρο 85 Ν 2238/1994) και αποδείχθηκε ότι ήταν κατά τους επίμαχους χρόνους υπαρκτό φορολογικώς πρόσωπο που είχε θεωρήσει νομίμως φορολογικά στοιχεία σε Δ.Ο.Υ.

6^{ος} Λόγος

Ο αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμός του επιβλητέου φόρου εισοδήματος και προσθέτου αντίκειται, αφενός στο άρθρο 20{1 του Συντάγματος, αφετέρου στην κατοχυρωμένη από το Σύνταγμα (άρθρο 25{1) και το Κοινοτικό Δίκαιο αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 6 Ε.Δ.Σ.Α. δικαίωμα σε δίκαιη δίκη)

Ο προσφεύγων υπέβαλλε το με Α.Π./2014 Συμπληρωματικό Υπόμνημα, με το οποίο ισχυρίστηκε ότι ο «.....» ανέλαβε την ηλεκτρολογική εγκατάσταση στο υπό ανέγερση κτίσμα με την με αρ./2001 οικ. άδεια, προσκομίζοντας την με αρ./2001 άδεια οικοδομής της Διεύθυνσης Πολεοδομίας και την με Α.Π./2003 Απόφαση του τμ. Βιομηχανίας και Ορυκτού Πλούτου της για την χορήγηση άδειας λειτουργίας μηχανουργείου, στοιχεία που δεν χρίζουν περαιτέρω επεξήγησης-ακρόασης.

Επί της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (εντός της προθεσμίας που ορίζουν οι διατάξεις της παρ. γ του άρθρο 50 του ν 4238/2014 όπως προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 184 του ν.4261/2014 και της Εγκύκλιου ΠΟΛ 1142/15-05-2014, και μετά την μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, τις απόψεις που διατύπωσε ο υπόχρεος στο με Α.Π...../2014 Συμπληρωματικό Υπόμνημα που υπέβαλλε, και τα στοιχεία που συνυπέβαλλε τα οποία δεν χρίζουν περαιτέρω επεξήγησης-ακρόασης, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ως προς το παραδεκτό

Η προσφεύγουσα υπέβαλε Αίτηση Διοικητικής Επίλυσης της διαφοράς κατά των προσβαλλόμενων ΑΕΠ ΚΒΣ/2013, Πράξης Προσδιορισμού Φ.Π.Α./2013, Πρόστιμο ΦΠΑ του άρθρου 6 του ν.2523/97 με αρ./2013 και Φύλλου Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2003 με αρ/2013, με χωριστό δικόγραφο για κάθε πράξη ενώπιον της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθρου 70Α του ν. 2238/'94, η οποία όμως δεν συζητήθηκε στην ανωτέρω επιτροπή μέχρι την 31-12-2013.

Βάσει της ΠΟΛ 1152/2012 Υπ. Οικ. «Ο υπόχρεος, σε βάρος του οποίου εκδόθηκε πράξη καταλογισμού φόρου ή πράξη επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας, μπορεί, αν αμφισβητεί την ορθότητά της, ως προς τον κύριο φόρο, τέλος ή εισφορά ή ως προς τον καταλογισμό της οικείας παράβασης, να ζητήσει, με αίτησή του απευθυνόμενη στην Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών (Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.), τη διοικητική επίλυση της διαφοράς. Η Επιτροπή επιλαμβάνεται της διοικητικής επίλυσης του συνόλου των διαφορών των καταλογιστικών πράξεων που αφορούν **τον ίδιο έλεγχο**, εφόσον η διαφορά σε μία τουλάχιστον από αυτές καθιστά την Επιτροπή αρμόδια ή αποκλειστικά αρμόδια για τη διοικητική επίλυση αυτής.»

Εκ των προσβαλλομένων με χωριστά δικόγραφα, το Φύλλο Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2003 με αρ/2013 περιλαμβάνει καταλογισθέν κύριο φόρο, ήτοι διαφορά, ύψους 55.276,81€ δηλαδή μεγαλύτερης των 50.000€. Κατόπιν αυτού νομίμως,

καίτοι με διαφορετικά δικόγραφα, εισήχθησαν προς εξέταση το σύνολο των παραπάνω πράξεων ως προερχόμενων από τον ίδιο έλεγχο.

Με την περίπτωση γ' όπως αυτή προστέθηκε στο [άρθρο 50 του ν.4238/2014](#), ορίζεται ότι οι διατάξεις των εδαφίων 1 και 2 της παραγράφου α' του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται και για υποθέσεις που είχαν εισαχθεί στην Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών του άρθρου 70Α του ν. 2238/1994, με αίτημα διοικητικού συμβιβασμού, και δεν εξετάστηκαν από αυτή έως τις 31.12.2013, εφόσον ο φορολογούμενος δεν έχει ασκήσει σχετική προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή έχει παραιτηθεί από προσφυγή που ασκήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου τέταρτου του ν. 4183/2013 (Α'186). Η σχετική αίτηση του φορολογούμενου προς την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Α' 170) εξετάζεται μόνο εφόσον υποβληθεί εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός μηνός από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου (5.5.2014).

Συνεπώς και υπό τις ανωτέρω προϋποθέσεις, οι υποθέσεις που εισήχθησαν με αίτημα διοικητικού συμβιβασμού ενώπιον της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών του άρθρου 70 Α του ν. 2238/1994 (Ε.Δ.Ε.Φ.Δ.) και δεν εξετάστηκαν έως την 31.12.2013, δύνανται να εξετάζονται από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, κατόπιν υποβολής μέσω της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετικής αίτησης του φορολογούμενου, η οποία αποφάινεται στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 εντός αποκλειστικής προθεσμίας δύο μηνών, μετά την οποία η αίτηση θεωρείται ότι έχει σιωπηρά απορριφθεί. Επισημαίνεται ότι τα οριζόμενα στην ως άνω νέα περίπτωση γ' του άρθρου 50 του ν.4238/2014, δεν καταλαμβάνουν τις αιτήσεις που υποβλήθηκαν ενώπιον της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. στο πλαίσιο του δικαστικού συμβιβασμού.

Εν προκειμένω ο προσφεύγων παραιτούμενος από τις προσφυγές, κατέθεσε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου δήλωση Παραίτησης με αρ. ΥΠΧ/2014 της, υπέβαλλε αιτήσεις (ενδικοφανείς προσφυγές του άρθρου 63/ ν.4174/2013) με Α.Π.,,,/2014, χωριστές για κάθε πράξη ενώπιον της Υπηρεσίας μας, οι οποίες συνεπεία της νομίμου υποβολής τους προς την επιτροπή του άρθρου 70^Α του ΚΦΕ και τηρουμένης της διαδικασίας που ορίζεται στην περίπτωση γ' όπως αυτή προστέθηκε στο [άρθρο 50 του ν.4238/2014](#), **παραδεκτώς εισήχθησαν προς εξέταση στην υπηρεσία μας.**

Τα συμπεράσματα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. περί της εικονικότητας της επίμαχης συναλλαγής με την επιχείρηση «.....» βασίστηκαν στην από έκθεση του 4^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του Επιθεωρητή από την οποία προκύπτει ότι ο επιτηδευματίας του «εκδότης» του στοιχείου, καθαρής αξίας 12.000€ ήταν στην χρήση 2002 πρόσωπο φορολογικά μεν υπαρκτό, **συναλλακτικά όμως ανύπαρκτο** καθώς όπως προκύπτει από τα παρατιθέμενα πραγματικά περιστατικά εμφανίζεται να εξασκεί πλήθος διαφορετικών αντικειμένων (ετερόκλητη δραστηριότητα), χωρίς εξειδικευμένο προσωπικό και γνώσεις, από το

τέλος του 2001 εγκατέλειψε την έδρα του επί της οδού στην και εξαφανίστηκε εξακολουθώντας όμως να εκδίδει και να λαμβάνει στοιχεία έως και το 2006, δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις εισοδήματος, ΦΠΑ και λοιπών φορολογιών.

Με βάση τα παρατιθέμενα στην παραπάνω έκθεση στοιχεία η φορολογική αρχή προέβη στον καταλογισμό παραβάσεων στον εκδότη για την έκδοση εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων, ενώ βάσει των διατάξεων του άρθρου 19 του ν.2523/97 (σχετική η απόφαση του Σ.τ.Ε.με αριθμό 116/2013) τα παρατιθέμενα στοιχεία κρίθηκαν επαρκή από την φορολογική αρχή προκειμένου **και ο λήπτης προσφεύγων να χαρακτηριστεί ως κακόπιστος, καθώς** όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), **οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).**

Επειδή, προβάλλεται ότι με μη νόμιμη αιτιολογία η φορολογική αρχή θεώρησε την εκδότηρια των ένδικων φορολογικών στοιχείων επιχείρηση ως ανύπαρκτη, μολονότι αυτή είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία. Ο λόγος αυτός είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, διότι, εφόσον εν προκειμένω ο εκδότης των ένδικων τιμολογίων **δεν είχε δηλώσει την έναρξη του συγκεκριμένου επιτηδεύματος (ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις), στα πλαίσια της άσκησης του οποίου εξέδωσε τα ένδικα φορολογικά στοιχεία** (χονδρικό εμπόριο κλιματιστικών μηχανημάτων, χονδρικό και λιανικό εμπόριο ηλεκτρικών οικιακών συσκευών και συσκευών κινητής τηλεφωνίας, χονδρικό εμπόριο δημητριακών , σπορικών , ζωοτροφών , αγροτικών μηχανημάτων, εξαρτημάτων και εργαλείων, παραγωγή προγραμμάτων Η/Υ επί παραγγελία , υπηρεσίες σχεδιασμού υποστήριξης και ολοκλήρωσης συστημάτων λογισμικού), ούτε είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία για την εν λόγω εμπορική του δραστηριότητα, με νόμιμη και επαρκή αιτιολογία θεωρήθηκε κατ' εκτίμηση και των προεκτεθέντων λοιπών στοιχείων, από τη φορολογική αρχή, η επιχείρησή του (φορολογικώς) ανύπαρκτη, ανεξαρτήτως του εάν ο φερόμενος ως εκδότης είχε κάνει έναρξη άλλου επιτηδεύματος (βλ. παραπάνω) για την άσκηση του οποίου είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία. (ΣτΕ 505/2012)

Επιπρόσθετα πρέπει να σημειωθεί ότι ο φερόμενος τρόπος εξόφλησης της επίμαχης συναλλαγής με «μετρητά», μπορεί για τη συγκεκριμένη χρήση να μην αποτελεί παράβαση των

διατάξεων του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 όπως ορθά ισχυρίζεται ο προσφεύγων, όμως ο τρόπος αυτός εξόφλησης δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως αποδεικτικό ή τεκμήριο καλής πίστης.

Επειδή ο ν.2523/1997 θεσπίζει για τις περιπτώσεις αυτές διοικητικές (πρόστιμα) και ποινικές κυρώσεις. «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 την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία ...Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρησης ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή...». Σύμφωνα δε με το άρθρο 5 παρ.10 περ. β ν.2523/1997 «η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και λήψη εικονικών καθώς και η νόθευση αυτών θεωρείται ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου μη συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ, εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των τριακοσίων χιλιάδων δραχμών, σε αντίθετη δε περίπτωση ίσο με το διπλάσιο της ΒΑΣ.ΥΠ.1. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό. Η ίδια μείωση ισχύει και για τον λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη».

Από τις διατάξεις του νόμου καθίσταται προφανές ότι όταν αποδίδεται η παράβαση της λήψης εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων κρίνεται η συναλλαγή.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος νομίμως βασίστηκε στα συμπεράσματα της από έκθεσης του 4^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του Επιθεωρητή και προέβη στην τεκμηρίωση της εικονικότητας της συναλλαγής αναφέροντας στην οικεία έκθεση όλα τα στοιχεία εκείνα που στοιχειοθετούν την φορολογική ανυπαρξία του εκδότη καθώς και το γεγονός ότι δεν ασκούσε ούτε είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία για την συγκεκριμένη δραστηριότητα «ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις» ενώ επιπρόσθετα η αιτιολογία στο εκδοθέν φορολογικό στοιχείο «ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις» χωρίς να προσδιορίζονται ο τόπος παροχής και οι εργασίες, δεν είναι επαρκής για την φύση της παρεχόμενης υπηρεσίας και για τον τρόπο εξόφλησης δεν προσκομίστηκε κανένα σχετικό αποδεικτικό που να αποδεικνύει το πραγματικό της συναλλαγής (η οποία άλλωστε δεν εξειδικεύεται), πέραν του «εξοφλήθη» που αναφέρεται επί του τιμολογίου το οποίο άλλωστε δεν αποτελεί αποδεικτικό της συναλλαγής. Ακόμα ο προσφεύγων ούτε με την προσφυγή του ούτε με το από υπόμνημα προσθέτων λόγων προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία (συμβάσεις, δελτία αποστολής τοποθετημένου ηλεκτρολογικού υλικού, αποδείξεις πληρωμής, βεβαίωση ηλεκτρολόγου εγκαταστάτη για το κατασκευασθέν έργο κλπ) ή άλλα αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν την πεποίθησή του περί νομίμου μη εικονικής εμπορικής συναλλαγής με τον εκδότη του στοιχείου «.....», τα δε προσκομισθέντα

στοιχεία (η με αρ. /2001 άδεια οικοδομής της Διεύθυνσης Πολεοδομίας και η με Α.Π. /2003 Απόφαση του τμ. Βιομηχανίας και Ορυκτού Πλούτου της), ελλειπόντων άλλων αποδεικτικών της με τον «.....» συναλλαγής καθώς και αποδεικτικών που να συνδέουν το επίμαχο τιμολόγιο με συγκεκριμένο έργο, ούτε εξειδικεύουν ούτε αποδεικνύουν το πραγματικό των αναφερομένων στο επίμαχο στοιχείο συναλλαγών. Κατά συνέπεια διαπιστώνεται ΠΛΗΡΗΣ ΑΔΥΝΑΜΙΑ απόδειξης της πραγματοποίησης της συναλλαγής με τον από την λήπτρια επιχείρηση η οποία δεδομένης της φορολογικής ανυπαρξίας του εκδότη φέρει εκείνη πλέον το βάρος της απόδειξης (νόμιμη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης) προκειμένου να χαρακτηριστεί ως καλόπιστη. Κατά συνέπεια των ανωτέρω οι λόγοι προσφυγής που αναφέρονται στην αβασιμότητα των παραβάσεων λόγω μη τεκμηρίωσης της κακοπιστίας του προσφεύγοντος, της ελλιπούς στοιχειοθέτησης των παραβάσεων της υπό κρίση πράξης και της έκθεσης ελέγχου πρέπει να απορριφθούν.

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994, Α' 151) ορίζει στο άρθρο 31, το οποίο εφαρμόζεται και για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών, κατ' άρθρα 101 και 105 του ίδιου Κώδικα, ότι από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης εκπίπτουν τα γενικά έξοδα διαχείρισης, δηλαδή οι παραγωγικές δαπάνες της επιχείρησης (παρ. 1, εδ. α), υπό την προϋπόθεση ότι το ποσό των εξόδων αυτών έχει αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης. Εξάλλου, ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ., Π.Δ. 186/1992, Α' 84) προβλέπει στο άρθρο 12 τα εξής: "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 πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο. 2.... 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 που εκδόθηκαν κατά τη διακίνηση των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο. 10.... 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 προστίθενται 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 παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση. 12....".

Επειδή, όταν δικαιολογητικό για την έκπτωση παραγωγικής δαπάνης της επιχείρησης είναι τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών που έχει εκδοθεί από άλλον επιτηδευματία, η τυχόν *αοριστία* της περιγραφής σ' αυτό των παρασχεθεισών υπηρεσιών δεν εμποδίζει την έκπτωσή

τους, εφόσον η *αοριστία* αυτή καλύπτεται από αναφορά που γίνεται στο ίδιο τιμολόγιο σε έγγραφη (προϋπάρχουσα ή ταυτόχρονη) σύμβαση των μερών από την οποία προκύπτει ακριβώς η αιτιολογία της δαπάνης και μπορεί να ελεγχθεί η παραγωγικότητα και το αληθές αυτής. Η αναφορά αυτή πρέπει και μπορεί να γίνεται κατά τρόπο ώστε να δηλώνεται συγκεκριμένα η οικεία σύμβαση. Η αναφορά μπορεί να γίνει ακόμα και με τρόπο με τον οποίο να υποδηλώνεται μόνο η σύμβαση για την οποία πρόκειται, αρκεί τούτο να προκύπτει με σαφήνεια, κατά την ουσιαστική κρίση της φορολογικής αρχής και, αν αυτή αμφισβητηθεί, ενώπιον της υπηρεσίας μας.

Επειδή η αιτιολογία του στοιχείου «ηλεκτρολογικές εργασίες» δεν είναι επαρκής για τον χαρακτηρισμό του επίμαχου στοιχείου ως μη εκπεσθέα δαπάνη λόγω αοριστίας καθώς δεν αναλύονται οι επιμέρους εργασίες που παρασχέθηκαν, δεν αναφέρεται που παρασχέθηκαν ενώ δεν παραπέμπει σε σύμβαση ή επιμέτρηση (ΣτΕ **46/2006**, για να αποτελέσει νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο για την έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα αναφερόμενα στις διατάξεις του Κ.Β.Σ. στοιχεία που απαιτεί ο νόμος μεταξύ των οποίων και ο επαρκής προσδιορισμός των παρασχεθεισών υπηρεσιών. Σ.τ.Ε. 3509/96,715/91). **, νομίμως κρίθηκε και ως εξ αυτού του λόγου μη εκπεστέα δαπάνη ως προς το εισόδημα και το Φ.Π.Α., ενώ και ως εικονική δαπάνη** ορθά η φορολογική αρχή δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση (εισόδημα και Φ.Π.Α.), εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα, ότι η δαπάνη είναι εικονική. (Σ.τ.Ε. 1823/1994, Σ.τ.Ε. 141/1993).

Περαιτέρω όμως επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 30 του ΠΔ. 186/1992 κωδικοποιημένο σύμφωνα με τον Ν. 2753/1999 «Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας δεν καταχωρεί σ' αυτά ή καταχωρεί ανακριβώς έσοδα ή έξοδα, εμφανίζει αθροιστικά λάθη, δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία της παρ. 5 του άρθρ. 10 του παρόντος Κώδικα και της [παραγράφου 11 του άρθρου 64 του Ν. 2065/1992](#) (ΦΕΚ 113 Α'), δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία, εφόσον οι πράξεις ή οι παραλείψεις αυτές επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της χρήσης στην οποία αναφέρονται ή οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης Οι διατάξεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 4, ισχύουν αναλόγως και για τους υπόχρεους τήρησης βιβλίων δεύτερης κατηγορίας. Ανεπαρκή κρίνονται τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας όταν ο επιτηδευματίας δεν τηρεί ή δε διαφυλάσσει τα βιβλία που προβλέπονται από τον Κώδικα αυτό ή δε διαφυλάσσει τα φορολογικά στοιχεία αγορών, εσόδων και εξόδων, τηρεί τα βιβλία και εκδίδει τα στοιχεία κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού, εφόσον οι παραλείψεις αυτές καθιστούν αδύνατες τις αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Οι διατάξεις των τρίτου και τέταρτου εδαφίων της παρ. 3 του άρθρου 30 ισχύουν αναλόγως και για τους υπόχρεους τήρησης βιβλίων δεύτερης κατηγορίας.» με την παρ. 4 του ίδιου άρθρου προβλέπεται ότι «4. Τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος

διαζευκτικά ή αθροιστικά: ...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, η λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά τέτοια στοιχεία. Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.» . Από τις διαπιστώσεις και το πόρισμα του φορολογικού ελέγχου προκύπτει ότι η κρίση των βιβλίων ως «ανακριβών» που είχε ως συνέπεια το εξωλογιστικό προσδιορισμό για την διαχειριστική 01/01-31/12/2002 κρίθηκε επί τη βάσει του ενός και μόνου εικονικού ληφθέντος στοιχείου του οποίου το ύψος είναι σε ποσοστό μόλις 2,5% των ακαθαρίστων εσόδων κατά συνέπεια δεν επηρεάζονται σημαντικά τα αποτελέσματα του προσφεύγοντος, ενώ δεν αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου ούτε είναι δυνατόν να κριθεί επί τη βάσει αυτού και μόνον ότι καθίστανται αδύνατες οι αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Επιπλέον πρέπει να λεχθεί ότι, η διάταξη της παρ. 7^ε του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. (η οποία άλλωστε προσετέθη με τις διατάξεις του ν3052/2002 με έναρξη ισχύος από 1-12/2003 και συνεπώς δεν ισχύει στην προκείμενη, που αντικατέστησε την προγ. παρ. ν.2753/99) που εξαιρεί από τα όρια της ίδιας παραγράφου την χρήση εικονικών τιμολογίων άνω των 880€ για κάθε στοιχείο... δεν συνεπάγεται και την αυτόματη κρίση των βιβλίων ως ανακριβών καθώς ακόμα και μη τηρουμένων των ορίων της παρ. 7, υφίσταται ως προϋπόθεση από την παρ. 4 του Κ.Β.Σ. για την κρίση των βιβλίων ως ανακριβών «οι πράξεις και παραλήψεις ... πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση του φορολογουμένου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης». Το δε βάρος της απόδειξης της συνδρομής των παραπάνω προϋποθέσεων αυτών ανήκει ακέραια στην Δ.Ο.Υ. Κατά συνέπεια διαπιστώνεται λανθασμένη υπαγωγή από την φορολογική διοίκηση στον κανόνα δικαίου και συνεπεία αυτού λανθασμένη κρίση των βιβλίων ως ανακριβών με αποτέλεσμα την προσαύξηση του συντελεστή προσδιορισμού καθαρού κέρδους κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (που ήταν ούτως ή άλλως το κατώτατο όριο προσδιοριστικού κερδών στην χρήση) που εν προκειμένω είχε ως αποτέλεσμα μη αναλόγου ως προς το ύψος της παράβασης φόρου και προσθέτων φόρων. Κατά συνέπεια η κρίση των βιβλίων ως ανακριβών και ο εξωλογιστικός προσδιορισμός δεν πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 30 παρ. 4, 7 του ΠΔ.186/1992 και πρέπει να τροποποιηθεί σε επαρκή και ακριβή με την προσθήκη της αξίας του επίμαχου στοιχείου στα κέρδη ως λογιστικής διαφοράς και της μη αναγνώρισής του Φ.Π.Α. των εισροών για την συγκεκριμένη δαπάνη «ως εικονικής» σύμφωνα και με τα αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου.

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, που αναφέρονται στον τύπο έκδοσης των υπό κρίση πράξεων: α) ως προς την πλημμέλεια της έκθεσης κατάσχεσης και της κλήσης προς ακρόαση είναι αόριστοι καθόσον δεν εξειδικεύονται και συνεπώς δεν επιδέχονται περαιτέρω εξέτασης και β) ότι ο «τόπος διεξαγωγής του ελέγχου είναι αντικείμενο συμφωνίας» ενώ από πουθενά δεν προβλέπεται αυτό (βλ. άρθρο 36 ΚΒΣ), είναι τελείως λανθασμένος. Επιπλέον και συμπληρωματικά, δεν υφίσταται η προϋπόθεση προκειμένου να είναι εξ' αυτού του λόγου οι πράξεις ακυρωτές, καθώς σύμφωνα με την νέα διάταξη της περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 79 του

Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, (όπως η παράγραφος αυτή προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 20 του Ν. 3900/2010 και αναριθμήθηκε . ορθώς ως “παράγραφος 6” με την παρ. 2 του άρθρου 65 του Ν. 3994/2011):«6. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ... φορολογικής ή τελωνειακής αρχής : ... β) **Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ορίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης**». Επειδή επιπροσθέτως δεν επήλθε βλάβη σε βάρος του προσφεύγοντος καθώς δεν επηρεάστηκε το ύψος του επιβαλλόμενου προστίμου. Κατά συνέπεια οι λόγοι που αναφέρονται στον τύπο έκδοσης των υπό κρίση πράξεων πρέπει να απορριφθούν.

Κατά συνέπεια των ανωτέρω,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ./2014 ενδικοφανούς προσφυγής και την κρίση των βιβλίων ως επαρκών και ακριβών για το **οικ. έτος 2003 (διαχ. Περιόδου 1-1/31-12-2002**. Την μεταρρύθμιση της με αρ./2013 συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, συνεπεία της κρίσης των βιβλίων της ως επαρκών και ακριβών με την προσθήκη του επίμαχου στοιχείου με το Τ.Π.Υ./2002 καθαρής αξίας 12.000€ πλέον Φ.Π.Α. 2160,00€ εκδοθέν από την φερόμενη επιχείρηση «.....» ως λογιστική διαφορά (ως εικονική δαπάνη σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσης και της οικείας έκθεσης ελέγχου) στα δηλωθέντα αποτελέσματα της προσφεύγουσας τα οποία προσδιορίζονται ως ακολούθως:

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση οικ. έτους 2003 (διαχ. Περιόδου 1-1/31-12-2002:

Α) Φορολογητέα κέρδη: 1671,50€ για τον κλάδο της εμπορίας που προκύπτει από την σύγκριση της (-42383,86€) λογιστικής ζημίας, με τον εξωλογιστικό προσδιορισμό κατ’ άρθρο 31, 32 και 33 του ΚΦΕ με εφαρμογή ΜΣΚΚ κωδ. 2306 (έμπορος γεωργικών μηχανημάτων και εξαρτημάτων αυτών) ακαθάριστα έσοδα 16.715,00€ X 10% = κέρδη εξωλογιστικά 1671,50€ και Β) Φορολογητέα κέρδη: 96.099,03€ για τον κλάδο της παροχής υπηρεσιών που προκύπτει από τα δηλωθέντα λογιστικά κέρδη 84099,03€ πλέον την αξία του ληφθέντος ως προς το πρόσωπο του εκδότη εικονικού στοιχείου 12.000€ (ως λογιστική διαφορά) = 96.099,03€.

Τελικά φορολογητέα κέρδη με την παρούσα : 97.770,52€

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση οικ. έτους 2003 (διαχ. Περιόδου 1-1/31-12-2002:

Διαφορά κυρίου Φόρου: 0€

Σύνολο διαφοράς κυρίου και προσθέτου φόρου: 0€

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α.α.

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).