



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα ,06/05/2014

Αριθμός απόφασης: 1043

Ταχ. Δ/νση : 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 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α'107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

γ. 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».

δ. 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».

ε. Της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371).

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 07-03-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της , ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά του υπ' αρ...../...../2013 φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ οικονομικού έτους 2006 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Το υπ' αριθ./...../02-12-2013 φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ οικονομικού

έτους 2006 του οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 02-12-2013 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 28-04-2014 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 07-03-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της , 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 το υπ' αρ. /..... /2013 φύλλο προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ οικονομικού έτους 2006 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 21.996,24 €, πλέον 26.395,49 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Η διαφορά φόρου προέκυψε επειδή στα βιβλία της προσφεύγουσας καταχωρήθηκαν τρία (3) εικονικά ως προς τη συναλλαγή Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «..... - Α.Φ.Μ» συνολικής καθαρής αξίας 25.500 € πλέον Φ.Π.Α. 4.845,00 € , ήτοι συνολικής αξίας 30.345,00 € , με συνέπεια αυτά να κριθούν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 περ. γ του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και η αρμόδια φορολογική αρχή προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος της σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν.2238/1994.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Οι ένδικες συναλλαγές υπήρξαν πραγματικές και έλαβαν χώρα ενώ αγνοούσε την εικονικότητα του προσώπου του εκδότη των παραστατικών.
 - Παντελώς αυθαίρετη, ανατιολόγητη και αόριστη εφαρμογή των διατάξεων περί εξωλογιστικού προσδιορισμού των ακαθάριστων κερδών της επιχείρησης .

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 η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή **(οπότε, και πάλι, ο**

λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012)).

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ 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 πραγματοποίησής 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 στην κρίνόμενη περίπτωση η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο εκδότης των επίδικων τιμολογίων είναι συναλλακτικά ανύπαρκτο πρόσωπο ,καθόσον:

- Σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ...../21-06-2012 αρ. υποθ:/12 πληροφοριακό δελτίο του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής ,το οποίο χαρακτηρίζει εικονικά και πλαστά και εικονικά όλα τα φορολογικά στοιχεία που έχει εκδώσει η επιχείρηση «..... –, με έδρα στην οδό- Αθήνα και Α.Φ.Μ. αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε.Ε. ΑΘΗΝΩΝ», δήλωνε πολλαπλές και ετερόκλητες δραστηριότητες χωρίς να έχει το απαραίτητο προσωπικό για τις εκτελέσει.

-Δεν υπέβαλε φορολογικές δηλώσεις Φ.Π.Α , Φ.Μ.Υ. , Εισοδήματος ,συγκεντρωτικών πελατών –προμηθευτών ή υπέβαλε επιλεκτικά κάποιες οι οποίες είναι ανακριβείς π.χ. μηδενικές εισροές και εκροές στις εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ενώ δήλωνε συναλλαγές για το αντίστοιχο διάστημα στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών.

- Εγκατέλειψε την έδρα το Δεκέμβριο του 2003 και το υποκατάστημα του από τον Απρίλιο του 2004.

-τα κατασχεθέντα φορολογικά στοιχεία έχουν ημερομηνία έκδοσης 20-05-2005, 03-06-2005 και 27-06-2005 (μετά τον Απρίλιο 2004 που εγκατέλειψε και το υποκατάστημα).

- Εξέδωσε πλήθος πλαστών φορολογικών στοιχείων, ανέγραφε σε πληθώρα φορολογικών στοιχείων διακίνησης ανύπαρκτο αριθμό μεταφορικού μέσου ή μεταφορικών μέσων Ε.Ι.Χ τα οποία δεν ήταν δυνατόν να πραγματοποιήσουν τις αναφερόμενες μεταφορές.

- δεν επεδείχθησαν τα δελτία αποστολής για τη μεταφορά των υλικών κατασκευής που αναφέρονται στα επίδικα τιμολόγια.

-η εξόφληση των συναλλαγών έγινε με την καταβολή μετρητών , πράγμα ασύνηθες στις εμπορικές συναλλαγές και δεν έγινε καμία πληρωμή μέσω τραπεζικού συστήματος

- Υπάρχει μεγάλη δυσαναλογία ανάμεσα στις αγορές και τις πωλήσεις του, ήτοι με αγορές εμπορευμάτων αξίας 186.548,91 € πραγματοποίησε πωλήσεις 6.090.325,23 € για τις χρήσεις από 2003 έως 2007.

- Οι συναλλαγές που φέρεται να πραγματοποιήσει είναι ανύπαρκτες και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε για τις χρήσεις 2003,2004,2005,2006 και 2007 συνολικής αξίας 5.879.181,31 €. (καθαρή αξία 4.107.742,70 €.) είναι εικονικά ,εικονικά και πλαστά καθαρής αξίας 1.771.438,61 €.

Επειδή ,σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ.9 του Κ.Β.Σ. « το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου ,οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώσουν 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 αιτιολογημένα και νόμιμα τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή, διότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.4 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992),σχετικά με το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων και στοιχείων , τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος 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 σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων , ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά .

Εν προκειμένω στην προσφεύγουσα η λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων (καθαράς αξίας 25.500 €) ανέρχεται σε ποσοστό 24,69% επί των ακαθάριστων εσόδων (ύψους 103.265 €).

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.7 του Κ.Β.Σ., 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.

Εν προκειμένω η αξία των τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων που διαπιστώθηκαν στα βιβλία της προσφεύγουσας ξεπερνούν τα 880 ευρώ το καθένα , με συνολική καθαρή αξία 25.500,00 ευρώ

Επειδή , η λήψη και καταχώρηση των ως άνω εικονικών φορολογικών στοιχείων (καθαρής αξίας 25.500 ,00 ευρώ) στα βιβλία της προσφεύγουσας επηρέασε τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων με συνέπεια τη μείωση των φορολογητέων κερδών και γενικά τη μη εμφάνιση στα βιβλία και στοιχεία της πραγματικής κατάστασης της επιχείρησης .

Επειδή ,σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.2.περ.γ. του ν.2238/1994 ορίζεται ότι «Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή **ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά**, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϋστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης..... »

Επομένως, ορθώς η αρμόδια φορολογική αρχή προσδιόρισε εξωλογιστικά τα αποτελέσματα της χρήσεως 2005 της επιχείρησης της προσφεύγουσας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1994 και ο ισχυρισμός της ότι πρόκειται για παντελώς αυθαίρετη ,αναιτιολόγητη και αόριστη εφαρμογή των διατάξεων περί εξωλογιστικού προσδιορισμού κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 02-12-2013 έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος βάσει του άρθρου 66 και 68 του ν.2238/1994 της Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την επικύρωση του υπ' αρ./...../02-12-2013 φύλλο ελέγχου προσδιορισμού εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 του Προϋσταμένου της Δ.Ο.Υ ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ και την απόρριψη της με αρ. πρωτ./07-03-2014 ενδικοφανούς προσφυγής της με Α.Φ.Μ.

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

Επί του φύλλου ελέγχου

Διαφορά φόρου	21.996,24 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	26.395,49 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	48.391,73 €

Ο πρόσθετος φόρος βάσει του φύλλου ελέγχου ανέρχεται στο 120% και δεν απαιτείται νέος υπολογισμός.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΛΑΝΗΣ

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).