



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 18/11/2019

Αριθμός απόφασης: 2257

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 22/7/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ**, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ. ..., ΤΚ, κατά της με αρ. .../.../30-5-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 30/7/2019 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 22/7/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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 με αριθμό .../.../30-5-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος συνολικής αξίας **101.124,14 €** (φόρος 47.848,96 + πρόσθετος φόρος 46.628,81 + εισφ. αλληλεγγύης 6.646,37).

Δυνάμει της με αριθμό/25-4-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) στην επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό εμπόριο απολυμαντικών». Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές ύψους 159.338,41 € στη χρήση 2013 ως ακολούθως :

Περιγραφή	Μη εκπιπτόμενο ποσό
Δαπάνες εικονικές στο σύνολό τους διότι έλαβε α) τριάντα τέσσερα (34) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 84.439,00 € πλέον ΦΠΑ 19.240,98 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....- ΑΦΜ», β) τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 43.700,00 € πλέον ΦΠΑ 10.051,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....- ΑΦΜ» και γ) ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 7.550,00 € πλέον ΦΠΑ 1.736,50 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....- ΑΦΜ», οι οποίες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, βάσει των διατάξεων του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 και των υπ' αρ. 540/88, 141/93, 1823/94, 3456/1995, 3186/90, 715-716-717/1991 939,943,1082/92, 10/78 αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας	136.089,00
Δαπάνες για τις οποίες δεν προσκομίστηκε κανένα δικαιολογητικό , δεν αποδείχθηκε η παραγωγικότητα της δαπάνης και ως εκ τούτου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, βάσει των διατάξεων του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, της ΠΟΛ. 1005/14-01-2005, της ΠΟΛ 1029/17-02-2006 και των υπ' αρ. 3486/1992 και 6004/1994 Αποφάσεων του ΣτΕ	21.524,83
Δαπάνες οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο ως μη παραγωγικές και ως εκ τούτου μη εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, σύμφωνα	1.724,58

με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 και των υπ' αρ. 540/88, 141/93, 1823/94, 3456/1995, 3186/90, 715-716-717/1991 939,943,1082/92, 10/78 αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας.	
ΣΥΝΟΛΟ	159.338,41

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης έκρινε τα βιβλία της επιχείρησης του προσφεύγοντα ανακριβή για τη χρήση 2013 και προέβη στο λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων με την προσθήκη των ανωτέρω λογιστικών διαφορών στα ακαθάριστα έσοδα, με αποτέλεσμα την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενος ότι ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 προέκυψε από εσφαλμένη κρίση περί εικονικότητας των κατωτέρω εκδοθέντων τιμολογίων διότι :

Η συναλλαγή με την επιχείρηση «.....- ΑΦΜ» είναι πραγματική και αφορά στην αγορά μεταχειρισμένης πρέσας εξαγωγής λίπους, που μεταπώλησε ο προσφεύγων στην επιχείρηση «.....-- ΑΦΜ».

Οι συναλλαγές με την επιχείρηση «.....- ΑΦΜ» είναι πραγματικές και αφορούν στην αποσυναρμολόγηση, καθαρισμό, μεταφορά και συναρμολόγηση του ανωτέρω μηχανήματος.

Οι συναλλαγές με την επιχείρηση «.....- ΑΦΜ» είναι πραγματικές και αφορούν στην αγορά υλικών που εμπορεύεται μέχρι σήμερα. Τα ληφθέντα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών αφορούν στην προώθηση από την ανωτέρω επιχείρηση των εμπορευμάτων του προσφεύγοντα στην περιοχή της Στερεάς Ελλάδας και Αττικής.

Προς αντίκρουση των ισχυρισμών του ελέγχου της φορολογικής αρχής ότι ήταν κατ' εξακολούθηση λήπτης εικονικών στις προηγούμενες χρήσεις, επικαλείται την με αρ./17-5-2018 απόφαση της Υπηρεσίας μας, με την οποία δικαιώθηκε.

Επειδή το θέμα της εικονικότητας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων από τις ατομικές επιχειρήσεις του με Α.Φ.Μ., του με Α.Φ.Μ. και του με Α.Φ.Μ. έχει ήδη κριθεί από την Υπηρεσία μας με την με αρ. απόφασή μας επί της με αρ. πρωτ./22-7-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα. Συγκεκριμένα, με την ανωτέρω απόφασή μας κρίθηκε ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί άρνησης της εικονικότητας είναι αναπόδεικτος και ως εκ τούτου απορριπτέος, διότι ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης απέδειξε ότι το σύνολο των φερομένων φορολογικών

στοιχείων που έλαβε ο προσφεύγων από τις ανωτέρω ατομικές επιχειρήσεις, κατά τη χρήση 2013, είναι εικονικά ως προς σύνολο της συναλλαγής, καθώς από την έρευνα στοιχειοθετήθηκε ότι οι ανωτέρω ατομικές επιχειρήσεις, κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα, δεν απέκτησαν πραγματική υπόσταση και οντότητα δυνάμενες να πραγματοποιήσουν οποιαδήποτε συναλλαγή με την προσφεύγουσα επιχείρηση, ούτε είχαν αποδεδειγμένη συναλλακτική δραστηριότητα, η οποία συνίσταται αφενός μεν στη μη υποβολή φορολογικών δηλώσεων στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και αφετέρου δε στο γεγονός ότι δεν διέθεταν επαγγελματικές εγκαταστάσεις ιδιόκτητες ή μισθωμένες, προέβησαν σε έναρξη επαγγελματικής δραστηριότητας με πλαστές ταυτότητες, δεν απασχόλησαν προσωπικό, αλλά ούτε προέκυψε να έλαβαν φορολογικά στοιχεία από τρίτες επιχειρήσεις προκειμένου να έχουν την δυνατότητα να πωλούν εμπορεύματα ή να παρέχουν υπηρεσίες προς την προσφεύγουσα επιχείρηση. Επιπλέον, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. στοιχεία που να αποδεικνύουν το αληθές των επίμαχων συναλλαγών, αλλά ούτε και με την με αρ. πρωτ./22-7-2019 ενδικοφανή προσφυγή του.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του δεν επικαλείται νέα στοιχεία, τα οποία θα ήταν δυνατό να μεταβάλουν την κρίση της Υπηρεσίας μας περί της εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του περί άρνησης της εικονικότητας αλυσιτελώς προβάλλεται και τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή περαιτέρω, η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου. Συνεπώς το παραστατικό στοιχείο που εκδίδεται για να καλύψει δαπάνες και να δικαιολογήσει την έκπτωση θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο, που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει καθότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά ως προς τη συναλλαγή (σχετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 3 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), *«Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».*

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94 ορίζονται οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης και την έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα. Επιπρόσθετα, στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1029/17-2-2006 η οποία εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.20 του άρθρου 31 του Ν.2238/94, ορίζεται και η περίπτωση μη εκπιπτόμενης δαπάνης εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη είναι εικονική (ΣΤΕ 1823/94, ΣΤΕ 141/1993).

Επειδή, στη χρήση 2013, ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησής του α) τριάντα τέσσερα (34) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 84.439,00 € πλέον ΦΠΑ 19.240,98 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....- ΑΦΜ», β) τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 43.700,00 € πλέον ΦΠΑ 10.051,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....- ΑΦΜ» και γ) ένα (1) εικονικό φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 7.550,00 € πλέον ΦΠΑ 1.736,50 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....- ΑΦΜ», τα οποία δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, βάσει των διατάξεων του άρθρου 31 του ν. 2238/1994. Επιπλέον, καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησής του δαπάνες αξίας 21.524,83 €, για τις οποίες δεν προσκομίστηκε κανένα δικαιολογητικό και δαπάνες αξίας 1.724,58 € για τις οποίες δεν αποδείχθηκε η παραγωγικότητα τους και ως εκ τούτου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, βάσει των διατάξεων του άρθρου 31 του ν. 2238/1994. Στη συνέχεια, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. έκρινε ότι καθίσταται εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων και προσδιόρισε τα αποτελέσματα χρήσης 2013 της προσφεύγουσας επιχείρησης με την προσθήκη των ανωτέρω δαπανών, ως λογιστικές διαφορές, στα φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προβάλλει με τη ενδικοφανή προσφυγή του κάποιο συγκεκριμένο στοιχείο για την ακύρωση ή για την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, παρά μόνο ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές του με τις εκδότριες επιχειρήσεις ήταν καθόλα νόμιμες, χωρίς όμως να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του.

Επειδή, αντίθετα, η από 30/5/2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, η οποία αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης (*Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης*, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στην ίδια έκθεση γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στην προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης από 22/7/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013)

Η με αριθμό .../.../30-5-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

Ποσό καταλογισμού : φόρος 47.848,96 + πρόσθετος φόρος 46.628,81 + εισφορά. αλληλεγγύης 6.646,37 = **101.124,14 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.