



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ.Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Καλλιθέα 21 / 03/ 2022

Αριθμός Απόφασης 860

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ. όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 22-11-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση με ΑΦΜ, που εδρεύει στο επί της οδού αρ. κατά:

- Της υπ. αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΜΗΝΗΣ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22-11-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση με 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

A. Με το αρ. Πρωτ. ΑΠΤ.....2021/11-05-2021 έγγραφο της, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διαβίβασε λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ./2021), το από 26-04-2021 Πληροφοριακό Δελτίο από την οποία προκύπτει ότι η επιχείρησημε ΑΦΜ (η προσφεύγουσα) είναι λήπτρια για την χρήση 2010 ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, καθαρής αξίας 42.000,00€ πλέον ΦΠΑ, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης με Α.Φ.Μ.:

B. Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, διενήργησε έλεγχο, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12-2010 με την υπ' αριθ./2021 εντολή μερικού ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ, Εισόδημα και ΦΠΑ.

Αρχικά ο έλεγχος στις 25-05-2021 κοινοποίησε με συστημένα μέσω ταχυδρομείου στη διεύθυνση έδρας της επιχείρησης τη με αρ. πρωτ./2021 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού βάσει των διατάξεων του Ν. 4512/2018, με συνημμένη την εντολή ελέγχου. Επιπλέον, κοινοποίησε στην επιχείρηση και το με αρ. πρωτ./2021 Αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 προκειμένου εντός πέντε (5) ημερών από την κοινοποίηση του, να προσκομίσει για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2010 - 31/12/2010: α) τα τηρούμενα βιβλία, β) τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης με Α.Φ.Μ.: και γ) παραστατικά μεταφοράς (φορτωτικές, δελτία αποστολής κτλ.) και παραστατικά εξόφλησης (αποδείξεις είσπραξης - πληρωμής, τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης, επιταγές) για τα ανωτέρω

φορολογικά στοιχεία. Ανταποκρινόμενη στο ανωτέρω αίτημα, η επιχείρηση στις 28-06-2021 προσκόμισε στην Δ.Ο.Υ. τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος συνέταξε την με αρ. πρωτ./2021 Έκθεση Κατάσχεσης Βιβλίων - Στοιχείων, με την οποία κατασχέθηκαν τα κάτωθι βιβλία και στοιχεία:

- το με αρ./2010 Τιμολόγιο για την Πώληση Αγαθών εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης με Α.Φ.Μ.:

- η καρτέλα προμηθευτή «.....»

αντίτυπο της οποίας επιδόθηκε αμέσως στον εξουσιοδοτημένο λογιστή της επιχείρησης.

Εν συνεχεία ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη αφενός το πληροφοριακό δελτίο και αφετέρου τις δικές του διαπιστώσεις, αρχικά συνέταξε και κοινοποίησε στις 21-09-2021 στον εξουσιοδοτημένο λογιστή της επιχείρησης το με α/α/2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου βάσει των άρθρων 28 και 62 του Κ.Φ.Δ. με τους σχετικούς προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου/προστίμου. Με το εν λόγω σημείωμα, καλείτο η επιχείρηση, εντός τακτής προθεσμίας είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του, να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν απάντησε.

Εν συνεχεία ο έλεγχος εξέδωσε το πόρισμα του, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 19/10/2021 εκθέσεις μερικού ελέγχου για το έτος 2010:

1) Φορολογίας ΚΒΣ & 2) Φορολογίας Εισοδήματος, με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ ΠΑΛΛΗΝΗΣ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

ΚΒΣ

- Την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (άρθρο 7§3 & 5 ν. 4337/2015), για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 8.400,00€ (42.000,00€x 20%), διότι:

ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, ένα(1) εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς το πρόσωπο του εκδότη, συνολικής καθαρής αξίας 42.000,00€, εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης με Α.Φ.Μ.:, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11 & 12 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με το άρθρο 19§3 του Ν.2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. α' του Ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του Ν 2523/97.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

- Την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, για την διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12/2010, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 26.411,86€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω επιεικέστερης κύρωσης (άρθρο 49§1 ν. 4509/17) 31.329,75€, ήτοι συνολικού ποσού 57.741,61€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, κρίθηκαν από τον έλεγχο ανεπαρκή λόγω λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη καθαρής αξίας 42.000,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και τα αποτελέσματα αυτής (καθαρά κέρδη) προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94.

Η προσφεύγουσα, με την αρ. πρωτ./22-011-2021 ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, της υπ. αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12-2010 προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

-Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας του εκδότη του κρίσιμου φορολογικού στοιχείου.

-Παράνομη η προσθήκη λογιστικών διαφορών στα ακαθάριστα έσοδα καθόσον ενεργούσε σε καλή πίστη ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

-Μη ορθή η προσφυγή σε εξωλογιστικό προσδιορισμό.

Επειδή στο άρθρο 19 παρ. 4 του ν.2523/1997 ορίζεται:

4. «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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 § 9 του ΚΒΣ ορίζεται ότι:

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

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. 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 ν' 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).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος. (ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣΤΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, πλαστού, ή νοθευμένο φορολογικό στοιχείο 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, 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 ν' 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).

Α. Στην προκείμενη περίπτωση, στο από 26-04-2021 πληροφοριακό δελτίο και στην από 09-04-2021 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΚΦΑΣ (Ν.4093/2013), της ΥΕΔΔΕ Αττικής, για τον εκδότη με Α.Φ.Μ.:, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι:

-Δεν εντοπίστηκε στην δηλωθείσα έδρα και οικία του, παρότι αναζητήθηκε επισταμένα.

-Όπως προκύπτει από το σύστημα elenxis στις χρήσεις 2006, 2007, 2008 και 2009 του καταλογίσθηκαν πλήθος φορολογικών παραβάσεων για την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας.

-Στα φορολογικά έτη 2010, 2011, 2013, 2014, 2015, 2016 και 2017 φέρεται να παρέχει υπηρεσίες ιδιαίτερα μεγάλης αξίας χωρίς να αγοράζει υλικό και υπηρεσίες από τρίτους, αλλά και χωρίς να απασχολεί προσωπικό.

-Από τις τραπεζικές του κινήσεις προκύπτει ότι αυτές αφορούν μικροποσά που σε καμία περίπτωση δεν δικαιολογούν τις διενεργηθείσες συναλλαγές του.

-Δεν αγοράζει υλικά και υπηρεσίες και δεν απασχολεί προσωπικό και από τα στοιχεία που εκτίθενται αναλυτικά στην Έκθεση, προκύπτει ξεκάθαρα ότι δεν ήταν συναλλακτικά υπαρκτή και δεν είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει πωλήσεις και να παρέχει υπηρεσίες μεγάλης αξίας, όπως φέρεται να διενεργεί.

-Ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν ήταν σε θέση συναλλακτικώς να εκπληρώσει τις επίμαχες παροχές.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε όλα τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν στα φορολογικά έτη 2010, 2011, 2013, 2014, 2015, 2016 και 2017 από την επιχείρηση «.....»

.....» με Α.Φ.Μ.: εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής τους. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «.....» είναι και η επιχείρηση, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες καταστάσεις πελατών προμηθευτών και ειδικότερα ως κατωτέρω:

ΠΛΗΘΟΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΞΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ €	ΧΡΗΣΗ
1	42.000,00 €	2010

Β. Στην συνέχεια από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, για την λήπτρια με ΑΦΜ, όπως προκύπτει από την 19-10-2021 έκθεση μερικού ελέγχου διαπιστώθηκε ότι τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, διότι από τον έλεγχο στα βιβλία, στοιχεία, παραστατικά εξόφλησης καθώς και ιδιωτικά συμφωνητικά που προσκόμισε η επιχείρηση διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

Η επιχείρηση έχει λάβει και καταχωρήσει στα βιβλία της στα μήνα Νοέμβριο του έτους 2010, το με αρ. /2010 τιμολόγιο για την παροχή υπηρεσιών με στοιχεία της εκδότριας επιχείρησης «..... - ΤΚ - Α.Φ.Μ.: - Δ.Ο.Υ. ΙΘ ΑΘΗΝΩΝ», καθαρής αξίας 42.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 23% 9.660,00 €, το οποίο υπόκειται σε παρακράτηση φόρου 1%, ήτοι 420,00 € = 42.000,00 € x 1%. Ως αιτιολογία στο τιμολόγιο αναγράφεται «κατασκευές ψευδοροφές χωρίσματα ορυκτές ίνες και κούτελα στο έργο και».

Από την καρτέλα προμηθευτή «.....» προκύπτει ότι έχει καταχωρηθεί στην πίστωση του λογαριασμού ποσό ύψους 51.420,00 €, δηλαδή η συνολική αξία του τιμολογίου μείον την παρακράτηση φόρου 1% (51.660,00 € - 420,00 €). Από την χρέωση του λογαριασμού προκύπτει ότι το ποσό του τιμολογίου ύψους 51.420,00 € έχει πλήρως εξοφληθεί με τμηματικές καταβολές ως εξής:

-στις 12/07/2010 έχει χρεωθεί ποσό ύψους 1.200,00 € με την αιτιολογία «ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ»

-στις 12/11/2010 έχει χρεωθεί ποσό ύψους 41.000,00 € με την αιτιολογία «..... ΕΠΙΤΑΓΗ ΠΛΗΡΩΤΕΑ»

Στις 12/11/2010 έχει χρεωθεί ποσό ύψους 9.020,00 € με την αιτιολογία «..... ΕΠΙΤΑΓΗ ΠΛΗΡΩΤΕΑ»

Η επιχείρηση προσκόμισε τα αντίστοιχα παραστατικά εξόφλησης και συγκεκριμένα:

-την με αρ. /2010 Απόδειξη πληρωμής εκδόσεως της επιχείρησης προς τον συνολικού ποσού 1.200,00 € και

- την με αρ. /2010 απόδειξη πληρωμής εκδόσεως της επιχείρησης

προς τον, συνολικού ποσού 50.020,00 €, πληρωτέο με τις παρακάτω επιταγές της

-με τη με αρ. επιταγή ποσού 9.020,00 € με ημερομηνία την 20/12/2010-με τη με αρ. επιταγή ποσού 41.000,00 € με ημερομηνία την 31/12/2010

Επίσης, προσκομίσθηκε κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού με αρ. που τηρεί η επιχείρηση στην, από την χρέωση του οποίου προκύπτει η πληρωμή της με αρ. επιταγής ποσού 9.020,00 € στις 20/12/2010 και η πληρωμή της με αρ. επιταγής ποσού 41.000,00 € στις 31/12/2010.

Επιπλέον, προσκομίσθηκε το από 14-05-2010 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Ανάθεσης Έργου το οποίο παραλήφθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Παλλήνης με αρ. καταχώρησης/2010, σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση «.....» αναθέτει στην ατομική επιχείρηση «.....» τις εργασίες ψευδοροφές, χωρίσματα στο έργο επί της οδού &, Το εργολαβικό αντάλλαγμα για την εκτέλεση του συμφωνητικού θα προκύψει βάσει επιμετρήσεων των εκτελεσθέντων εργασιών εφαρμόζοντας τις μονάδες του τιμολογίου που αναφέρονται παρακάτω:

-Χωρίσματα 2+2:8,50 €/τ.μ. φατούρα

Χωρίσματα 1+1: 7.00€/τ.μ. φατούρα

- Οροφές Ορυκτών Ινών: 5,00 €/τ.μ. φατούρα

-Οροφές Γυψοσανίδες: 7,00€/τ.μ. φατούρα

- Κούτελα 1 γενικά: 4,00 €/τ.μ. φατούρα

Τέλος, προσκομίσθηκε η από 07-05-2010 Σύμβαση Εργολαβίας της ελεγχόμενης με την επιχείρηση «.....», από την οποία προκύπτει η ανάθεση του έργου της κατασκευής εσωτερικών χωρισμάτων, πρεσσαριστών πορτών και ψευδοροφών στο κτίριο επί των οδών και στην στην ελεγχόμενη επιχείρηση.

Κατόπιν των ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη:

-το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης,

-τα παραστατικά εξόφλησης, από τα οποία προκύπτει ότι έχει εξοφληθεί η συνολική αξία του τιμολογίου, και το μεγαλύτερο μέρος αυτού με επιταγές,

- τα ιδιωτικά συμφωνητικά από τα οποία προκύπτει ότι το έργο στο κτίριο επί των οδών και στην ανατέθηκε στην επιχείρηση, η οποία στη συνέχεια μέρος του έργου ανέθεσε στον,

προκύπτει ότι οι εργασίες οι οποίες αναγράφονται στο τιμολόγιο έχουν πραγματοποιηθεί.

Συνεπώς και λαμβάνοντας υπόψη το από 26-04-2021 Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σύμφωνα με το οποίο ο «.....» με Α.Φ.Μ.: είναι εκδότης εικονικών φορολογικών στοιχείων, ο έλεγχος κρίνει ότι η συναλλαγή έχει πραγματοποιηθεί, αλλά από διαφορετικό πρόσωπο από αυτό που αναγράφεται στο τιμολόγιο. Συνεπώς, το φορολογικό στοιχείο που έλαβε η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.: καθαρής αξίας 42.000,00 € είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Στην συνέχεια ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και της δικές του διαπιστώσεις, συνέταξε και κοινοποίησε στις 21-09-2021 στον εξουσιοδοτημένο λογιστή της επιχείρησης το με α/α/2021, Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 & 62 του Ν. 4174/2013, μαζί με την προσωρινή πράξη.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα επιχείρηση, δεν απάντησε.

Στην προκείμενη περίπτωση, στο από 26-04-2021 πληροφοριακό δελτίο και στην από 09-04-2021 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΚΦΑΣ (Ν.4093/2013), της ΥΕΔΔΕ Αττικής και στην από την 19-10-2021 έκθεση μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΛΗΝΗΣ, παρατίθενται με σαφή και επαρκώς αιτιολογημένο τρόπο τα πραγματικά περιστατικά, σύμφωνα με τα οποία αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη για την κρινόμενη χρήση και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι αβάσιμοι.

Επειδή, ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικός ανύπαρκτο δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη ορθής προσφυγής του ελέγχου σε εξωλογιστικό προσδιορισμό

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας επιχείρησης και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της, δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια αυτών, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της, σύμφωνα με τη σχετική για το θέμα αυτό αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής (ΣΤΕ 1575/2019, 1223/2017).

Επειδή, με το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992 ως ίσχυε για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο οριζόταν ότι: «2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7. ...

3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου ή το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών ή το βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής που ορίζεται από την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού,"

β) τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται,

γ) λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας,.....

Οι πράξεις ή παρατυπίες ή παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνον συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή τον λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων. Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη». ...

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. ...

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις: ...

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.

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι για να κριθούν τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης κατηγορίας ως ανεπαρκή και να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων θα πρέπει να συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθ. 30 του ΚΒΣ. Δηλαδή οι πράξεις ή οι παραλείψεις να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αδύνατο το λογιστικό έλεγχο (Σχ. 1076242/ΠΟΛ 1163/30.06.1994 – Παράγραφος 24 , ΣΤΕ 546/2018).

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 - 31/12/2010 η αξία του ληφθέντος από την προσφεύγουσα εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου ανερχόταν σε 42.000,00 €, ενώ δεν διαπιστώθηκαν άλλες πράξεις ή παραλείψεις μεγάλης έκτασης. Επειδή το ανωτέρω φορολογικό στοιχείο αντιπροσωπεύει ποσοστό 3,00% επί των ακαθαρίστων εσόδων του ύψους 1.370.870 € για την κρινόμενη περίοδο.

Επειδή ο έλεγχος δεν αιτιολογεί αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων και γενικότερα λογιστικού ελέγχου των φορολογικών υποχρεώσεων της προσφεύγουσας, ώστε η διαπιστωθείσα παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου να συνεπάγεται απόρριψη των βιβλίων του και εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του βάσει του άρθρου 30 και 32 του ν. 2238/1994 ενόψει μάλιστα της διαπιστώσεως του ελέγχου ότι επρόκειτο περί υπαρκτών συναλλαγών και ενόψει της έκτασης της παράβασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων της.

Κατά συνέπεια, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθ. 30 παρ. 3 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) ώστε να κριθούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανεπαρκή την ελεγχόμενη περίοδο 01/01 - 31/12/2010, ενώ δεν θίγεται το κύρος και η αξιοπιστία αυτών από τη διαπίστωση και μόνο της λήψης ενός εικονικού ως το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, δη της συγκεκριμένης αξίας.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμου εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94 ορίζονται οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης και την έκπτωση της από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή, η αξία του υπό κρίση ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου (42.000,00 €) δεν δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος σύμφωνα με τα προαναφερθέντα και ως εκ τούτου προστίθεται στα καθαρά κέρδη της χρήσης ως λογιστική διαφορά.

Με βάση τα ανωτέρω, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 κρίνονται ακριβή και τα αποτελέσματά του προσδιορίζονται λογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρ. 31 του ν.2238/94 όπως αυτές ίσχυαν, με την προσθήκη ως λογιστικής διαφοράς στα καθαρά κέρδη της αξίας του εικονικού φορολογικού στοιχείου 42.000,00 €.

Λογιστικά Καθαρά Κέρδη

(Α)Ακαθάριστα Έσοδα βάσει δήλωσης	1.370.870,02
Λογιστικά κέρδη/ζημιές βάσει δήλωσης	54.455,02
Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου (καθαρή αξία εικονικών στοιχείων)	42.000,00
(Β) Λογιστικά κέρδη/ζημιές ελέγχου	96.455,02

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμ. Πρωτ./22-11-2021 ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση με ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ. αριθ./2021 πράξης.

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

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Τα καθαρά κέρδη διαμορφώνονται ως εξής:

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12-2010	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Οριστική φορολογική υποχρέωση
--	---------------	---------------	----------------	-------------------------------

Καθαρά Κέρδη	54.455,02	164.504,40	96.455,02	42.000,00
Φόρος που αναλογεί (24,00%)	13.069,20	39.481,06	23.149,20	10.080,00
Χρεωστικό ποσό	13.069,20	39.481,06	23.149,20	10.080,00
Προκαταβολή φόρου	237,68	237,68	237,68	0,00
Πρόστιμο ανακρίβειας/ μη υποβολή άρθρου 58 ΚΦΔ (50%)		13.205,93	5.040,00	5.040,00
Τόκοι εκπρόθεσμης κατατ. αρθ.53 ν.4174/13(94μήνες χ 0,73%=68,62%)		18.123,82	6.916,90	6.916,90
Σύνολο φόρου	13.306,88	57.741,61	35.343,78	22.036,90

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

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

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.