



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313333254

Αριθ. fax: 2313333258

Ηλεκτρονική δ/νση: ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

Url: www.aade.gr

Αριθμός Απόφασης: 1109/03-05-2017

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/12-04-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ1140Β/27-04-2017).

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, κατά της με αριθμό/...../...-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για το οικονομικό έτος 2009 [διαχειριστική περίοδος 2008 (01/01/2008 – 31/12/2008)].**

5. Την ως άνω οριστική πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε σε βάρος της ανωτέρω προσφεύγουσας εταιρείας.

6. Την από .../.../2017 Εισήγηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, με την οποία εισηγείται την απόρριψή της και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Να σημειωθεί ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είχε περαιώσει το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008) με βάση τις διατάξεις του Ν.3888/2010, αποδεχόμενη το με αριθμό/...-2010 Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσεως του εν λόγω νόμου και καταβάλλοντας εμπρόθεσμα τις οφειλόμενες δόσεις.

Επί της από .../.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής**, η οποία **ασκήθηκε εμπρόθεσμα**, της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:** και μετά από μελέτη και

αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/...../....-2016 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), επιβλήθηκε, σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, κύριος φόρος 12.517,48 € και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%) 15.020,98 €, ήτοι συνολικός φόρος 27.538,46 €, επειδή, από τον διενεργηθέντα φορολογικό επανέλεγχο της εν λόγω Δ.Ο.Υ. στην προσφεύγουσα, διαπιστώθηκε ότι είχε εκδώσει και καταχωρήσει στα βιβλία της ένα (1) φορολογικό στοιχείο εσόδου και συγκεκριμένα το χειρογράφως εκδοθέν και άνευ σειράς Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών (ΤΠΥ) Νο...../....-2008, καθαρής αξίας 38.754,41 € πλέον Φ.Π.Α. 19%, προς την ατομική επιχείρηση «..... του» με Α.Φ.Μ.:, για προμήθεια επί παροχής υπηρεσιών ξήρανσης 13.496,17 τόνων αναποφλοιώτου ρυζιού, το οποίο κρίθηκε από τον επανέλεγχο μερικώς εικονικό ως προς τη συναλλαγή, απροσδιόριστης εικονικής αξίας. (Π.Θ.:/....-2006, Δ.Ο.Υ. (κωδ.), για την έδρα, άνευ σειράς, ένα (1) 50φυλλο στέλεχος (μπλοκ) ΤΠΥ, Νο1 – Νο50, ίχνος θεώρησης 06).

Εξαιτίας της ανωτέρω παράβασης, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας, για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), κρίθηκαν ανακριβή, κατά τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 2 παράγραφος 4 περίπτωση γ) και παράγραφος 7 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008) και, εκ τούτου, τόσο τα ακαθάριστα έσοδα όσο και τα καθαρά φορολογητέα κέρδη προσδιορίστηκαν εξωλογιστικώς, κατά τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 1 παράγραφος 2 περίπτωση γ) και του άρθρου 32 παράγραφοι 1 και 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), αντίστοιχα, όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008).

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...../....-2016 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994)** εδράζεται στις διαπιστώσεις και στο πόρισμα του επανελέγχου που καταγράφονται λεπτομερώς και αναλυτικά στην από .../.../2016 **Έκθεση Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994)** της Δ.Ο.Υ., για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008) της προσφεύγουσας εταιρείας.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.:, με την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή** ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί στο σύνολό της η ανωτέρω προσβαλλόμενη οριστική πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους όπως αυτοί διατυπώθηκαν:

1.

Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικά πλημμελής και, ως εκ τούτου, ακυρωτέα, διότι εκδόθηκε χωρίς να προηγηθεί κοινοποίηση προς την προσφεύγουσα εταιρεία του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου (άρθρο 28 παράγραφος 1 του Ν.4174/2013), της προσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και της σχετικής κλήσης προς ακρόαση, στερώντας από αυτήν τη δυνατότητα να εκθέσει τις απόψεις της επί του σημειώματος στα πλαίσια της προηγούμενης ακρόασης, με αποτέλεσμα να απωλέσει η προσφεύγουσα το δικαίωμα υπαγωγής στις διατάξεις του Ν.4446/2016 εξαιτίας της παράβασης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης.

2.

Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικά πλημμελής και, ως εκ τούτου, ακυρωτέα, διότι η Φορολογική Διοίκηση δεν έχει το δικαίωμα να επανέλθει σε περαιωθέν οικονομικό έτος, δεδομένου ότι για τα οικονομικά έτη 2008 – 2010 (διαχειριστικές περιόδους 2007 – 2009, αντίστοιχα) είχε επέλθει αμετάκλητης ισχύος διοικητική επίλυση – περαίωση της διαφοράς. Επιπροσθέτως, για το επίδικο

οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008) δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως πλημμελώς επικαλείται η Φορολογική Διοίκηση και, ως εκ τούτου, ο επανέλεγχος είναι παράνομος, η δε προσβαλλόμενη πράξη ακυρωτέα.

3.

Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νόμω και ουσία αβάσιμη και ακυρωτέα, διότι εδράζεται σε πράξη επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) που είναι παράνομη λόγω εσφαλμένης εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) επί πράξης επιβολής προστίμου για παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ..

4.

Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση στην προσφεύγουσα εταιρεία της προσβαλλόμενης πράξης, η οποία αφορά στο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), είχε παραγραφεί κατά την 31/12/2014, δηλαδή πριν από τον χρόνο της κοινοποίησης της πράξης στην προσφεύγουσα.

5.

Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νόμω και ουσία αβάσιμη, διότι ουδέποτε η προσφεύγουσα εταιρεία διέπραξε την αποδιδόμενη σε βάρος της παράβαση της έκδοσης ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου.

6.

Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νόμω και ουσία αβάσιμη, διότι είναι εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός ως ανακριβών των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας εταιρείας, καθώς και ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων αυτής, λόγω εσφαλμένης εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 30 παράγραφος 4 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.). Συγκεκριμένα, η καθαρή αξία του φερόμενου ως εικονικού εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου σε καμία περίπτωση δεν είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων και δεν επηρεάζει αυτά σημαντικά, ούτε καθιστά αδύνατο τον λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων της προσφεύγουσας. Ως εκ τούτου, ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων του οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008) εξωλογιστικώς είναι παράνομος.

7.

Η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης διοικητικής κύρωσης.

8.

Οι συνέπειες που καταλογίζει ο επανέλεγχος στην φορολογία Εισοδήματος, εξαιτίας της αποδιδόμενης σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας παράβασης της έκδοσης ενός (1) μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, εξισώνονται με την περίπτωση της ολικής εικονικότητας του φορολογικού στοιχείου.

9.

Ο επιβληθείς πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, σε ποσοστό 120% επί του κύριου φόρου, προσκρούει ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) (ΦΕΚ84Α/26-05-1992)**, όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), στον εν λόγω Κώδικα ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών αναφορικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 2 παράγραφος 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)**, όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), ορίζονται οι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 23 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013)** ορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 2 παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται το πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 30 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται η πράξη προσδιορισμού φόρου και τα είδη αυτής, τα οποία η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 45 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** απαριθμούνται οι εκτελεστοί τίτλοι για την είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας εταιρείας:

Επειδή, με το με αριθμό πρωτοκόλλου/...-...-2016 διαβιβαστικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. προς την προσφεύγουσα εταιρεία, το οποίο απεστάλη με συστημένη επιστολή μέσω των ΕΛ.ΤΑ. Α.Ε. στη δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας της προσφεύγουσας (αριθμός συστημένου RE.....GR), κοινοποιήθηκαν ως συνημμένα το με αριθμό/...-...-2016 Σημείωμα Ελεγκτικών Διαπιστώσεων και ο με αριθμό/...../...-...-2016 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 παράγραφος 1 πρώτο εδάφιο του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Με το ανωτέρω Σημείωμα παρασχέθηκε στην προσφεύγουσα η δυνατότητα και χορηγήθηκε σε αυτήν το δικαίωμα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της επί του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου Εισοδήματος, εντός των είκοσι (20) ημερολογιακών ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Η με αριθμό RE.....GR συστημένη επιστολή, όπως είναι καταχωρημένη στην ιστοσελίδα των ΕΛ.ΤΑ. www.elta.gr στον σύνδεσμο «εντοπισμός αντικειμένου», παραδόθηκε στην παραλήπτρια προσφεύγουσα κατά την .../.../2016 από τον ταχυδρομικό διανομέα της περιοχής της έδρας της. Η προσφεύγουσα εταιρεία όχι μόνον ουδέποτε υπέβαλε έγγραφο υπόμνημα με τις απόψεις της, αλλά επέστρεψε στη Δ.Ο.Υ. το ανωτέρω Σημείωμα Ελεγκτικών Διαπιστώσεων και τον ανωτέρω Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος με την με αριθμό RE.....GR συστημένη επιστολή μέσω των ΕΛ.ΤΑ.. Συγκεκριμένα, η εν λόγω συστημένη επιστολή, με αποστολέα την προσφεύγουσα εταιρεία και παραλήπτη τη Δ.Ο.Υ., όπως είναι καταχωρημένη στην ιστοσελίδα των ΕΛ.ΤΑ. www.elta.gr στον σύνδεσμο «εντοπισμός αντικειμένου», παραδόθηκε την .../.../2016 από την προσφεύγουσα στο ταχυδρομικό γραφείο (Τ.Γ.) και παραλήφθηκε από τη Δ.Ο.Υ. την .../.../2016.

Κατά συνέπεια, **ο πρώτος προβαλλόμενος λόγος της προσφεύγουσας εταιρείας**, περί μη κοινοποίησης σε αυτήν του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και της προσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, **απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος και αναπόδεικτος**, κρίνεται δε ως αλυσιτελώς και παρελκυστικώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον δεύτερο, τρίτο, τέταρτο και πέμπτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας εταιρείας:

Ο δεύτερος, τρίτος, τέταρτος και πέμπτος προβαλλόμενος λόγος και ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, **απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι και αναπόδεικτοι**, κρίνονται δε ως αλυσιτελώς και παρελκυστικώς προβαλλόμενοι, για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 19 παράγραφος 4 του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ179Α/11-09-1997)**, όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), ορίζεται ότι

«4. 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 επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 66 παράγρ. 5 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι
«5. Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι, επίσης, το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή,».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 2 πρώτο εδάφιο του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), ορίζεται ότι
«Κάθε εγγραφή στα βιβλία που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 18 παράγραφος 9 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), ορίζεται ότι
«9. 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 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, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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, σύμφωνα με την κείμενη νομολογία, η κρίση περί της εικονικότητας μίας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η Φορολογική Διοίκηση και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣτΕ 2223/1995).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) (ΦΕΚ151Α/1994), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), ορίζεται ότι

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, εάν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ)».

σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 4 περίπτωση β) του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), με τις οποίες ορίζεται ότι

«4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων και πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις,

παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.».

Στην υπό κρίση υπόθεση, η προθεσμία για την υποβολή, εκ μέρους της προσφεύγουσας εταιρείας, της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος του οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008) έληγε εντός του έτους 2009 και η Δήλωση υποβλήθηκε εμπρόθεσμα κατά την .../04/2009. Συνεπώς, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), σε συνδυασμό με εκείνες του άρθρου 84 παράγραφος 4 περίπτωση β) του ίδιου νόμου, περί **δεκαετούς παραγραφής, η αξίωση του Δημοσίου για κοινοποίηση στην προσφεύγουσα εταιρεία της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) που αφορά στο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), δεν είχε παραγραφεί κατά τον χρόνο της κοινοποίησης της πράξης στην προσφεύγουσα.**

Επειδή, από το πόρισμα, τις διαπιστώσεις και τη διαπιστωθείσα παράβαση της από .../.../2015 Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) της Δ.Ο.Υ. για τη **διαχειριστική περίοδο 2008 της προσφεύγουσας εταιρείας**, είχε προκύψει και αποδειχτεί, στα πλαίσια του διενεργηθέντος φορολογικού επανελέγχου βάσει των διατάξεων του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) σε συνδυασμό με εκείνες του άρθρου 84 παράγραφος 4 περίπτωση β) του ίδιου νόμου, ότι η επανελεγχθείσα – προσφεύγουσα είχε υποπέσει στην παράβαση του Κ.Β.Σ. που αφορά στην έκδοση του αναφερθέντος στη σελίδα 2 της παρούσας μερικώς εικονικού, ως προς τη συναλλαγή, φορολογικού στοιχείου, απροσδιόριστης εικονικής αξίας. Για την εν λόγω παράβαση του Κ.Β.Σ. είχε εκδοθεί από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, η με αριθμό/2015 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992). Στην ανωτέρω από .../.../2015 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) της Δ.Ο.Υ., η οποία παρέχει **νέα, συμπληρωματικά και επιβαρυντικά στοιχεία** σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, κατά τις διατάξεις του άρθρου 68 παράγραφος 2 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και αποτελεί **αναπόσπαστο τμήμα της από .../.../2016 οικείας Έκθεσης Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994) της ίδιας Δ.Ο.Υ.**, αιτιολογείται πλήρως, εμπειριστατωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα, το φορολογικό αδίκημα – παράβαση που περιγράφεται στη σελίδα 2 της παρούσας.

Επειδή, από την από .../.../2015 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) της Δ.Ο.Υ. για τη **διαχειριστική περίοδο 2008** και την από .../.../2016 οικεία Έκθεση Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994) της ίδιας Δ.Ο.Υ. για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008) της προσφεύγουσας εταιρείας, **συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση** αναφορικά με τη διαπιστωθείσα, σε βάρος της, παράβαση της έκδοσης του μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου που περιγράφεται στη σελίδα 2 της παρούσας.

Επειδή, ο φορολογικός επανέλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στην από .../.../2016 οικεία Έκθεση Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994) της Δ.Ο.Υ., στην οποία αιτιολογείται πλήρως, εμπειριστατωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα, το φορολογικό αδίκημα – παράβαση που περιγράφεται στη σελίδα 2 της παρούσας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 παράγρ. 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι «2. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση

για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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, με τις διατάξεις του άρθρου 171 παράγραφοι 1 και 4 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) (ΦΕΚ97Α/1999) ορίζεται ότι «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους, αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνον εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.
4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για τη σύνταξη της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, στην οποία εδράζεται η έκδοση της πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, λαμβάνονται υπόψη και προγενέστερες σχετικές εκθέσεις ελέγχου, εφόσον η οικεία έκθεση ελέγχου στηρίζεται στις διαπιστώσεις και τα πορίσματα των προγενέστερων σχετικών εκθέσεων ελέγχου (ΣτΕ 2056/1994).

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 169 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ότι η συνταχθείσα και θεωρηθείσα από την Φορολογική Διοίκηση έκθεση φορολογικού ελέγχου αποτελεί δημόσιο έγγραφο και, εξ αυτού, αποτελεί πλήρη απόδειξη των όσων αναφέρονται σε αυτήν (ΣτΕ 478/1998).

Ως προς τον έκτο προβαλλόμενο λόγο της προσφεύγουσας εταιρείας:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 2 παράγραφος 4 περίπτωση γ) παράγραφος 7 περιπτώσεις α) και β) του πρώτου εδαφίου και περίπτωση ε) του δεύτερου εδαφίου και παράγραφος 8 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), ορίζεται ότι

«2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνον εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

4. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και 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, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά, ως προς την ποσότητα ή την αξία, τέτοια στοιχεία.

Οι πράξεις ή οι παραλήψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο τον λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων,

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 τριάντων 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:

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880,00 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, η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε και καταχώρησε στα βιβλία της, κατά τη διαχειριστική περίοδο 2008, το επίμαχο μερικώς εικονικό – ως προς τη συναλλαγή – φορολογικό στοιχείο απροσδιόριστης εικονικής αξίας, καθαρής αξίας 38.754,41 € πλέον Φ.Π.Α. 19%, προς την ατομική επιχείρηση «..... του» με Α.Φ.Μ.:, για φερόμενη προμήθεια επί παροχής υπηρεσιών ξήρανσης 13.496,17 τόνων αναποφλοίωτου ρυζιού προς την τελευταία. Τα δηλωθέντα συνολικά ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας, για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), ανήλθαν σε 767.987,23 €. Το ποσοστό της καθαρής αξίας του επίμαχου εκδοθέντος μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου επί των συνολικών δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της υπόχρεης εταιρείας είναι περίπου 5,05% (38.754,41 € : 767.987,23 € ≈ 5,05%). Ωστόσο, με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 8 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι, για τις περιπτώσεις που υπόκεινται, ουσιαστικά, στις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 7 του εν λόγω Π.Δ. και αφορούν σε διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2003 και έπειτα, το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 4 του ίδιου Π.Δ..

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), συνάγεται ότι για να κριθούν τα φορολογικά βιβλία και στοιχεία ανακριβή, γεγονός που συνεπάγεται τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, θα πρέπει να συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 4 του εν λόγω Π.Δ.. Δηλαδή, οι πράξεις ή οι παραλείψεις να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα δηλωθέντα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αδύνατο τον λογιστικό έλεγχο (σχετ. ΠΟΛ.1163/30-06-1994). Περαιτέρω, η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων πρέπει να στηρίζεται σε συγκεκριμένα στοιχεία και όχι σε συμπερασματικούς συλλογισμούς (ΣΤΕ 3557/2000).

Στην επίδικη περίπτωση, η καθαρή αξία του επίμαχου εκδοθέντος μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, σε σχέση με τα δηλωθέντα συνολικά ακαθάριστα έσοδα του οικείου οικονομικού έτους, κρίνεται μικρής έκτασης, η δε παράβαση αυτή καθεαυτή δεν καθιστά αδύνατο τον λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών φορολογητέων αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή, από την από/..../2016 οικεία Έκθεση Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994) της Δ.Ο.Υ., για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008) της προσφεύγουσας εταιρείας, προκύπτει ότι, κατά την εν λόγω διαχειριστική περίοδο, δεν διαπιστώθηκαν άλλες ανάλογες πράξεις, παραλείψεις ή παραβάσεις εκ μέρους της ελεγχθείσας προσφεύγουσας εταιρείας, εκτός από την παράβαση της έκδοσης και καταχώρησης στα βιβλία του επίμαχου μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου. Επιπροσθέτως, ο φορολογικός επανέλεγχος της ως άνω Δ.Ο.Υ. δεν αιτιολογεί αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων που να επηρεάζει σημαντικά ή να καθιστά αντικειμενικά αδύνατο τον λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων της προσφεύγουσας εταιρείας, ώστε οι πράξεις ή οι παραλείψεις που διαπιστώθηκαν να συνεπάγονται τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, εξ αυτού του λόγου και μόνον, η επίδικη παράβαση δεν μπορεί να αποτελέσει λόγο ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας εταιρείας, δεδομένου, ότι, αφενός, καταλαμβάνει μικρή έκταση σε σχέση με τα δηλωθέντα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και, αφετέρου, πρόκειται για μία μεμονωμένη παράβαση. Άλλωστε, όπως έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία, δεν θεωρείται ως ουσιώδης πλημμέλεια μεμονωμένη ανακρίβεια μικρής έκτασης, εφόσον η πλημμέλεια αυτή είναι μοναδική και συγκεκριμένη. Συνεπώς, από μία παράβαση και μόνον, έστω και ουσιαστική, δεν δύναται να συναχθεί το συμπέρασμα περί της κατά σύστημα φοροδιαφυγής, ώστε να κριθούν τα βιβλία και τα στοιχεία ανακριβή (ΣΤΕ 2920/1973, 1140/1971, 2785/1969).

Επειδή, από τη διαπίστωση και μόνον της έκδοσης και καταχώρησης στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας του επίμαχου μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου, δεν θίγεται το κύρος και η αξιοπιστία των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων της που αφορούν στο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008).

Κατά συνέπεια, ο έκτος προβαλλόμενος λόγος της προσφεύγουσας εταιρείας πρέπει να γίνει δεκτός ως προς την φορολογία Εισοδήματος, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας, για το επίδικο οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), πρέπει να κριθούν ακριβή, τα δε ακαθάριστα έσοδα και το καθαρό φορολογητέο αποτέλεσμα της να προσδιοριστούν λογιστικώς.

Επειδή, μετά από τα ανωτέρω εκτεθέντα, παρέλκει η εξέταση του έβδομου, όγδοου και ένατου προβαλλόμενου λόγου της προσφεύγουσας εταιρείας.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης/..../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και **Α.Φ.Μ.:**, ως προς τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και του καθαρού φορολογητέου αποτελέσματός της, για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 2008), λογιστικώς, κρίνοντας τα βιβλία και στοιχεία της ακριβή και, εκ τούτου, την τροποποίηση της με αριθμό/...../....-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν.2238/1994) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως (τα ποσά σε ευρώ):

ΑΝΑΛΥΣΗ	Ποσά Δήλωσης και Περαιώσης Ν.3888/2010	Ποσά Επανελέγχου (εξωλογιστικός προσδιορισμός)	Ποσά παρούσας Απόφασης (λογιστικός προσδιορισμός)
Καθαρά φορολογητέα κέρδη ή ζημία	- 46.350,77	67.733,64	- 7.596,36
Κύριος φόρος	—	12.517,48	—
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	—	15.020,98	—
Συνολικός φόρος για καταβολή	—	27.538,46	—

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στην προσφεύγουσα εταιρεία.

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

Σημείωση :

Κατά της Απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση Προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.