



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΔΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 2-3-2017

Αριθμός απόφασης: 1764

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

στ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν.4389/2016 (ΦΕΚ Α'94).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα το, οδός, κατά της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.
- Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με επωνυμία”, 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 αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., οικονομικού έτους καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 13.582,40 €, πλέον 17.810,17 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό 31.392,57 €.
- Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος επανελέγχου συνέπεια συμπληρωματικών στοιχείων και βάσει της υπ’ αριθμ. 212/25-08-2016 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οποία τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για την διαχειριστική περίοδο κρίθηκαν ανεπαρκή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 του ΚΒΣ και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά βάσει του άρθρου 32 ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε.)
- Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 30/09/2016 έκθεσης επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., η οποία συντάχθηκε κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της με αριθμ. εντολής του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ.
- Η προσφεύγουσα εταιρεία έχει περαιώσει τα οικον. έτη αποδεχόμενη το εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης με αριθμό του Ν 3697/2008, συνολικού ποσού 44.529,31 €, το οποίο εξοφλήθηκε.
- Δεδομένου ότι περιήλθαν σε γνώση της Δ.Ο.Υ. νέα συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν 2238/94 και συγκεκριμένα η έκδοση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη, διενεργήθηκε επανέλεγχος της ως άνω περαιωμένης διαχειριστικής περιόδου, τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην από έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ.
- Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :
- 1) Έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξης για την διαχειριστική χρήση 2005.
 - 2) Η συστηματική παράταση της παραγραφής παραβιάζει έμμεσα τη συνταγματική αρχή της βεβαιότητας του φόρου και του προστίμου.

- 3) Η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα διότι δεν επιδόθηκε η σχετική εντολή ελέγχου.
- 4) Καταλογίζεται σε βάρος της, λήψη και καταχώρηση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων τις οποίες δήθεν αποδέχθηκε η εταιρεία χωρίς καμία περαιτέρω εξήγηση και αιτιολογία για τον εν λόγω καταλογισμό και πως έγινε η δήθεν αποδοχή του.
- 5) Οι συναλλαγές της προσφεύγουσας με την εκδότρια των εν λόγω στοιχείων ήσαν πραγματικές, αληθείς και υπήρχε καλή πίστη.
- 6) Η επίλυση της διαφοράς από την προσφεύγουσα σε σχέση με τον καταλογισμό για την λήψη πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων έγινε με γνώμονα αποκλειστικά και μόνο την οικονομική ωφέλεια της από την μείωση του προστίμου χωρίς να σημαίνει την αποδοχή του ως άνω καταλογισμού.
- 7) Οι καταλογισμοί διαφοράς φόρου εισοδήματος και πρόσθετου φόρου ανακρίβειας έχουν υπολογισθεί λανθασμένα διότι : α) Ο λογιστικός υπολογισμός των καθαρών κερδών από τον έλεγχο έγινε χωρίς να έχει στη διάθεσή του τα βιβλία και στοιχεία β) Για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, ο έλεγχος προσθέτει στα καθαρά κέρδη βάσει της δήλωσης της εταιρείας την αξία των φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων χωρίς να αποδεικνύει ότι η αξία των ως άνω τιμολογίων έχει υπολογισθεί στις δαπάνες της εταιρείας γ) Δεν προκύπτει από την σχετική έκθεση ελέγχου ποια είναι τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη βάσει της περαίωσης για τον έλεγχο της ορθότητας των αριθμητικών στοιχείων που έλαβε υπ' όψη ο έλεγχος για τον υπολογισμό των καθαρών κερδών και της διαφοράς φόρου.
- 8) Δεν αφαιρέθηκε ο φόρος της περαίωσης του ν. 3697/2008 από την προσδιορισθείσα από τον έλεγχο διαφορά φόρου.
- 9) Εσφαλμένα υπολογίστηκε ο πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 17.810,17 ευρώ.
- 10) Ορθώς εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα την καθαρή αξία των φερόμενων ως εικονικών τιμολογίων καθόσον από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι ήσαν πλαστά όπως ισχυρίζεται ο έλεγχος αντιθέτως τα εν λόγω τιμολόγια εκδόθηκαν νομοτύπως σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις ο δε εκδότης αυτών είναι συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο που έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του και έχει την δυνατότητα να πραγματοποιεί συναλλαγές.

Επειδή, με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 11 του άρθρου 72 (πρώην 66) του ν.4174/2013 , ορίζονται :

11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.

Επειδή, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ.4 περίπτ. β του ν.2238/94:

Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων ή πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις παραγράφεται μετά την πάροδο της δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εφόσον η μη ενάσκηση του δικαιώματος αυτού οφείλεται, έστω και κατά ένα μέρος :

α).....

β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 ανεξάρτητα εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου , δηλαδή στην περίπτωση που από τα συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιέλθει στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου.

Επειδή, με τις διατάξεις της περίπτ. α' της παραγρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ορίζονται ότι:

2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: 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.

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 72 (πρώην 66) του ν.4174/2013 , ορίζονται :

6. Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του.

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 25 του ν.4174/2013 , ορίζονται :

5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, τα οποία επηρεάζουν τον υπολογισμό της φορολογικής οφειλής. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.

Επειδή, με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγρ.1 και της παραγρ. 6 του άρθρου 28 του ν.3697/2008 (ΦΕΚ Α' 194/25-9-2008) ορίζονται:

1. Οι διατάξεις του Κεφαλαίου Α' " Περαιώση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων " του ν.3259/2004 (ΦΕΚ 149 Α') , όπως ισχύουν, τροποποιούνται, αντικαθίστανται και συμπληρώνονται ως ακολούθως :

.....

6. Οι διατάξεις της παραγράφου 1, καθώς και η περαίωση των υποθέσεων κατά τα άρθρα 1 έως 11 του Ν. 3259/2004, με βάση και τις μεταβολές που επέρχονται σύμφωνα με τις παραγράφους 1, 2 και 3, ισχύουν από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Επειδή, με τις διατάξεις του πρώτου και δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 9 της ΠΟΛ. 1130/02-10-2008 Εγκυκλίου του Υπ. Οικονομικών (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 1 - 11 του Ν. 3259/2004 σχετικά με την περαίωση εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, όπως αυτές ισχύουν ύστερα από το Ν. 3697/2008)

5. Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων, κατά το άρθρο 7, που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του ν. 3259/2004 (ΦΕΚ Α' 149), ορίζονται:

5. Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία έχει περαιώσει τα οικονομικά έτη με την αποδοχή στις του με αριθμ. εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης βάσει του ν.3697/2008 , συνολικού ποσού οφειλής 44.529,31 €. Το συνολικό ποσό οφειλής έχει εξοφληθεί.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, προκύπτουν ότι: Η Δ.Ο.Υ. απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. με το υπ' αριθμ.έγγραφο, την από έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ, από την οποία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είναι λήπτης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων στη χρήση 2005 έκδοση της επιχείρησης "", ΑΦΜ:

Βάσει του ως άνω συμπληρωματικού-νέου στοιχείου (ήτοι της από έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ) εκδόθηκε η με αριθμ. εντολή ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΠΔ186/92 (ΚΒΣ) του Προισταμένου της ΔΟΥ, με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα εταιρεία για την χρήση 2005. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της στην χρήση 2005 έξι (6) πλαστά και εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικά στοιχεία , έκδοσης της επιχείρησης "", ΑΦΜ: συνολικής καθαρής αξίας 52.300,00 € , συντάχθηκε δε η από έκθεση ελέγχου των ελεγκτών της ως άνω Δ.Ο.Υ. α) και β) και εκδόθηκε η με αριθμό Απόφαση Επιβολής Προστίμου άρθρων 5 και 9 ν.2523/97 με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα " " πρόστιμο συνολικού ποσού 52.300,00 € ($52.300,00 \times 2 \times 50\% = 52.300,00 \text{ €}$). Η με αριθμ. ΑΕΠ επιδόθηκε στην " " στις 27/12/2013.

Κατόπιν τούτων ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης είναι αβάσιμος, καθόσον έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτ. β' της παραγρ. 4 άρθρου 84 του ν.2238/94. Συγκεκριμένα, το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής χρήσης 2005 παραγράφεται μετά την 31/12/2016.

Επειδή, εν προκειμένω το δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης στηρίζεται στο άρθρο 84 παραγρ. 4 περ. β' του ν.2238/94 και όχι σε παρατάσεις της διάρκειας της παραγραφής, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί αντισυνταγματικότητας των παρατάσεων της παραγραφής, αλυσιτελώς προβάλλεται.

Επειδή, τυχόν έλλειψη επίδοσης της εντολής ελέγχου δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα της πράξης, καθώς η προσφεύγουσα έλαβε γνώση του ελέγχου. Άλλωστε η προσφεύγουσα ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από την έλλειψη επίδοσης εντολής ελέγχου κατά το άρθρο 79 παρ.5 περ. β Κ.Δ.Δ.. Συνεπώς ο ισχυρισμός περί ακυρότητας των πράξεων λόγω ελλείψεως επίδοσης της εντολής ελέγχου είναι απορριπτέος.

Επειδή, όπως προαναφέρεται, βάση του νέου-συμπληρωματικού στοιχείου, ήτοι της από έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ, εκδόθηκε η με αριθμ. εντολής ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων για την χρήση 2005 του Π.Δ. 186/92, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα εταιρεία βάση του διενεργηθέντος ελέγχου και της από έκθεσης ελέγχου των ελεγκτών της ως άνω ΔΟΥ α) και β), εκδόθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας η με αριθμό Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού 52.300,00 € βάσει του άρθρου 5 και 9 ν.2523/97 λόγω λήψης και καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία της, έξι (6) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 52.300,00 €. Η με αριθμ. ΑΕΠ επιδόθηκε στην " " στις

Στη συνέχεια στις 13/01/2014, η εταιρεία " " υπέβαλε στη ΔΟΥ τη με αριθμ. πρωτ. 2735 αίτηση, με την οποία ζήτησε " την υπαγωγή της υπ' αριθμ..... ΑΕΠ στις διατάξεις του ν.4174/2013 σύμφωνα με τα άρθρα 55 και 66 αυτού και τον επανυπολογισμό του προστίμου ".

Με το με αριθμ. πρακτικό διοικητικής επίλυσης προστίμου ΚΒΣ, επαναυπολογίσθηκε το πρόστιμο της ως άνω ΑΕΠ ΚΒΣ, στο ποσό των 13.075,00 € ($52.300,00 \times 25\%$) το οποίο αποδέχτηκε η προσφεύγουσα στις Στις, ήτοι δύο (2) ημέρες από τη υπογραφή του πρακτικού, κατέβαλε ποσό 7.845,00 € ($13.075,00 \times 60\%$) και στις, ήτοι την τελευταία εργάσιμη του επομένου μήνα από την αποδοχή, κατέβαλε ποσό 5.230,00 € ($13.075,00 \times 40\%$) και εξόφλησε το σύνολο του προστίμου μετά τον απανυπολογισμό αυτού βάσει της υποπερ. ββ της παραγρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1086/14 Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε., κοινοποιήθηκε η με αριθμό 32/2014 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία και έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Με την ως άνω γνωμοδότηση έγινε δεκτό, ότι μετά την υποβολή αίτησης για υπαγωγή

στο καθεστώς του άρθρου 55 παραγρ. 2 του ν.4174/2013 και την έκδοση πράξης επιβολής ευνοϊκότερου προστίμου, και εφ' όσον αυτή έχει εκδοθεί από την 1/8/2013 και μετά ο υπόχρεος δύναται να αμφισβητήσει την ως άνω εκδοθείσα επιεικέστερη πράξη με την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά τις διατάξεις του άρθρου 63 ν.4174/2013. Η τυχόν δε ενδικοφανής προσφυγή θα πρέπει να στρέφεται μόνο κατά ουσιαστικών και νομικών πλημμελειών της εκδοθείσας πράξης επιβολής προστίμου και όχι κατά του ύψους του προστίμου. Ακολουθώντας βέβαια ο υπόχρεος μπορεί να καταθέσει και προσοχή ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά αποφάσεως της ΔΕΔ που θα εκδοθεί επί τυχόν ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, μετά την έκδοση της πράξης επιβολής ευνοϊκότερου προστίμου της με αριθμ. ΑΕΠ (κατόπιν αίτησης της " " για υπαγωγή της εν λόγω ΑΕΠ ΚΒΣ στις διατάξεις του άρθρου 55 παραγρ. 2 του ν.4174/2013 , η προσφεύγουσα εταιρεία αποδέχθηκε με το με αριθμ. πρακτικό διοικητικής επίλυσης την ως άνω ΑΕΠ (.....) και δεν κατέθεσε ενδικοφανή προσφυγή κατά αυτής. Με την εν λόγω ΑΕΠ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ καταλογίσθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία παραβάσεις λήψης και καταχώρησης στα βιβλία της έξι (6) εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 52.300,00 € . Σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της ΔΟΥ τα εν λόγω έξι (6) φορολογικά στοιχεία έκδοσης της επιχείρησης", ΑΦΜ: , είναι και πλαστά.

Κατόπιν τούτων οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας α) περί πραγματικών και αληθών συναλλαγών καθώς επίσης και περί μη πλαστότητας των ως άνω φορολογικών στοιχείων, δεν δύναται να αποτελέσουν αντικείμενο και να εξεταστούν με την υπό κρίση προσφυγή και β) περί μη απόδειξης από τον έλεγχο ότι τα εν λόγω στοιχεία συμπεριλήφθηκαν στις δαπάνες , είναι αβάσιμος.

Επειδή, ζήτημα καλής πίστης δεν δύναται εν προκειμένω να τεθεί, διότι η προσφεύγουσα έχει αποδεχθεί την καταλογισθείσα σε βάρος της παράβαση. Εξάλλου, δεδομένου ότι η υπόθεση της φορολογίας εισοδήματος είναι παρακολουθηματική της υπόθεσης του προστίμου ως προς την ύπαρξη παράβασης, η μη άσκηση προσφυγής και η αποδοχή της παράβασης, δεσμεύει την υπηρεσία μας για την εξεταζόμενη υπόθεση φορολογίας εισοδήματος . Επ' αυτού, χαρακτηριστική είναι η απόφαση ΣτΕ 117/2013.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 3 περίπτωση γ' του Π.Δ. 186/1992 ορίζονται ότι: 3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 7 του Π.Δ. 186/1992 ορίζονται ότι: 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.
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) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.
- β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.
- γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.
- δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.
- 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.

Επειδή, με τα τρία τελευταία εδάφια της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του Ν 2238/94, ορίζεται ότι:

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).

Επειδή, έχει κριθεί παγίως ότι τα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/92) ή τα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία δύναται κατά το άρθρο 18 § 2 του εν λόγω Κώδικα, να κατοχυρώνουν την νομιμότητα της εγγραφής στα βιβλία της επιχείρησης, γεγονός που αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για τη νόμιμη έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να έχουν εκδοθεί νομοτύπως, δηλαδή αφενός μεν να προβλέπονται από τις οικίες διατάξεις και αφετέρου να περιέχουν όλα τα υπό του νόμου απαιτούμενα στοιχεία (ΣτΕ 1512/2013, ΣτΕ 753/2012, ΣτΕ 327/2000, ΣτΕ 4033/1999, Γνωμοδότηση ΝΣΚ αρ.170/2014)

Επειδή, ορθώς τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας κρίθηκαν από τον έλεγχο ανεπαρκή, βάσει των ως άνω διατάξεων και δεδομένου ότι η αξία (52.300,00 €) των

ληφθέντων εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων ανέρχεται σε ποσοστό 36,93 % επί των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων της χρήσης 2005 (52.300,00/141.644,49*100). Επίσης ορθώς βάσει των ως άνω διατάξεων προσδιορίστηκαν για τη χρήση 2005 τα ακαθάριστα έσοδα ελέγχου ως τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα , ήτοι ποσό 141.644,49 € και ορθώς προσδιορίστηκαν τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικού λαμβάνοντας υπόψη τελικώς τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ήτοι ποσό 71.381,74 €.

Ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος , αβάσιμοι προβάλλονται.

Επειδή, εν προκειμένω με το υπ' αριθμ..... εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης Ν., προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει περαιώσει τα οικ. έτη, αποδεχόμενη το υπ' αριθμ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.3697/2008, στις 17/12/2008 με συνολικό ποσό οφειλής 44.529,31 € , το οποίο έχει εξοφληθεί. Ο φορολογικός έλεγχος με βάση νέα συμπληρωματικά στοιχεία σχετικά με τη λήψη μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 68 § 2 και 84 § 4 περ. β' του Ν.2238/94, διενήργησε επανέλεγχο στην υπόθεση και ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε προς τούτο την υπ' αριθμ..... προσαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους, χωρίς όμως να συμψηφιστεί το ποσό του φόρου εισοδήματος που καταβλήθηκε με την αποδοχή του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης για την φορολογία εισοδήματος στο οικον. έτος Από το ανωτέρω εκκαθαριστικό σημείωμα προκύπτει ότι ο φόρος της περαίωσης οικονομικού έτους ανέρχεται στο ποσό των 2.258,00 €, δεδομένου ότι ο φόρος αυτός δεν συμψηφίστηκε με το καταλογισθέν ποσό με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2006, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας για τον συμψηφισμό του φόρου της περαίωσης ποσού 2.258,00 €, είναι βάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεσης επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. του ελεγκτή, επί της οποίας εδράζεται η προσαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί, εκτός από την νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος λαμβάνοντας υπόψη το παραπάνω σκεπτικό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από 02-11-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου 63903 ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με επωνυμία ‘.....’, ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (ΜΕΤΑ ΤΟΝ ΟΡΘΟ ΕΠΑΝΑΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ)

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2005 - 31/12/2005	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά Απόφασης- Δήλωσης-
Ποσό φορολογητέου εισοδήματος (κέρδη)	19.081,74 €	71.381,74 €	71.381,74 €	52.300,00 €
Μείον Επιχειρηματική Αμοιβή	9.540,87 €	0,00 €	9.540,87 €	
Υπόλοιπο φορολ. Εισοδήματος στο Ν.Π	9.540,87 €	71.381,74 €	61.840,87 €	
Φόρος που αναλογεί με συντελεστή 24%	2.289,81 €	17.131,62 €	14.841,81 €	12.552,00 €
Μείον Προκαταβληθέντες - παρακρ. Φόροι	1.128,02 €	1.128,02 €	1.128,02 €	
Μείον: Φόρος περαίωσης Ν. 3697/2008			2.258,00 €	2.258,00 €
Χρεωστικό Υπόλοιπο Φόρου	1.161,79 €	16.003,60 €	11.455,79 €	10.294,00 €
Πλέον: Προκαταβολή Φόρου	1.259,40 €		1.259,40 €	
Σ ύ ν ο λ ο	2.421,19 €	16.003,60 €	12.715,19 €	10.294,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%		17.810,17 €	12.352,80 €	12.352,80 €
Καταλογιζόμενο ποσό	2.421,19 €	33.813,77 €	25.067,99 €	22.646,80 €

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.