



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατίας 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258

Θεσσαλονίκη, 29.01.2016

Αριθμός απόφασης: 56

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. 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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
- ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
- η. Της αριθ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, οικονομικού έτους 2007 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, οικονομικού έτους 2007 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 18.01.2016 εισήγηση του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ οικονομικού έτους 2007 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 31.302,80 €, πλέον 37.563,36 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου για καταβολή 68.866,16 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω λήψεως τριών (3) εικονικών τιμολογίων – δελτίων αποστολής, εκδόσεως, ΑΦΜ, καθαρής αξίας 8.182,20 € , 7.912,00 € και 8.463,00 € , αντίστοιχα , συνολικής καθαρής αξίας 24.557,20 € , βάσει των οποίων τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή και διενεργήθηκε εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων.

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

1) Ακυρότητα της προσβαλλόμενης πράξης ως βασιζόμενη στο εσφαλμένο πόρισμα περί εικονικότητας τριών συναλλαγών, καθότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές ήταν πραγματικές και εμείς τελούσαμε σε καλή πίστη κατά το χρόνο τέλεσής τους, μη γνωρίζοντας ότι τα επίδικα φορολογικά στοιχεία ήταν εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Καθότι δεν λάβαμε εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία στοιχεία, τα βιβλία της εταιρίας, κατά παράβαση του άρθρου 30 παρ. 4 του ΚΒΣ νόμου κρίθηκαν ανακριβή και χωρίς να πληρούνται οι προϋποθέσεις η ελεγκτική αρχή προχώρησε σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της κρινόμενης περιόδου.

2) Ακυρωτέα η προσβαλλόμενη πράξη καθώς η πλημμέλεια της λήψης τριών εικονικών στοιχείων, και αληθής υποτιθέμενη, δεν καθιστά αντικειμενικά αδύνατο τον λογιστικό προσδιορισμό, ούτε επηρεάζει σημαντικά τα αποτελέσματα της κρινόμενης χρήσης, ώστε δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις για τη διενέργεια του εξωλογιστικού προσδιορισμού βάσει του οποίου υπολογίστηκαν τα ακαθάριστα κέρδη και βάσει αυτών ο φόρος που καταλογίστηκε με την προσβαλλόμενη πράξη. Αντισυνταγματικότητα του εξωλογιστικού προσδιορισμού, λόγω παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας.

3) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας καθότι ο φορολογικός έλεγχος δε διενεργήθηκε βάσει των διατάξεων του ΚΦΔ όπως θα έπρεπε αλλά βάσει των προϊσχυουσών διατάξεων του ν. 2238/1994.

4) Έλλειψη νομίμου αιτιολογίας της προσβαλλόμενης, καθότι αναφέρεται σε αυτήν ότι ο φορολογικός έλεγχος διενεργήθηκε βάσει των άρθρων 23, 25, 28 & 66 του ΚΦΔ , ενώ από την έκθεση ελέγχου αποδεικνύεται ότι δε διενεργήθηκε βάσει των διατάξεων αυτών, αλλά βάσει των διατάξεων των άρθρων 66 και 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994.

5) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου.

6) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου από την επιβολή φόρου ανακρίβειας σε υπόχρεο, ο οποίος είχε προγενέστερα

της διαπίστωσης της φορολογικής παράβασης προβεί σε περαίωση για τη συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο. Διπλή φορολόγηση.

Επειδή, στην από έκθεση ελέγχου επεξεργασίας του Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΥΤΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ αναφέρεται ότι από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης εταιρείας προέκυψε ότι τον μήνα Νοέμβριο του 2005, εκτός των εγγραφών των συναλλαγών με την εξαφανισμένη επιχείρηση του, έχει καταχωρήσει πλήθος συναλλαγών, αγορών ποσοτήτων ακτινιδίων από παραγωγούς της περιοχής του Νομού Κατερίνης. Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές της με την επιχείρηση, από τον έλεγχο των βιβλίων και παραστατικών που εκδίδει και λαμβάνει η λήπτρια προέκυψε ότι είναι οι μόνες κυριολεκτικά που δεν έχουν αποδεικτικά στοιχεία, επιταγές, τραπεζικούς λογαριασμούς, φορτωτικές κ.λ.π.. Ενώ δηλαδή η σε όλες τις άλλες περιπτώσεις αγορών και πωλήσεων ακολουθεί τυπική διαδικασία πληρωμής με επιταγές ή μέσω τραπεζικών λογαριασμών, τηρεί αντίγραφα των φορτωτικών αποδεικτικών μεταφοράς κ.λ.π. , εμφανίζεται στις τρεις μόνο συναλλαγές με την εξαφανισμένη επιχείρηση του να εξοφλεί με μετρητά εκδίδοντας αποδείξεις πληρωμής, να μην έχει φωτοτυπίες ή αντίγραφα των φορτωτικών. Είναι γεγονός επίσης ότι ο σαν επιχείρηση δεν ασχολήθηκε ποτέ με αγορές ακτινιδίων. Περαιτέρω η επιχείρηση το έτος 2005 σύμφωνα με τα στοιχεία που προέκυψαν από τις διασταυρώσεις των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων, όπως δηλώθηκε από τους αντισυμβαλλόμενους, καθώς η ίδια δεν υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις, εμφανίζεται να πραγματοποιήσει αγορές συνολικής καθαρής αξίας 69.178,29 €, ενώ πωλήσεις συνολικής καθαρής αξίας 1.743.568,26 € . Από τα στοιχεία που προέκυψαν σχετικά με τις εκδοθείσες φορτωτικές για τις μεταφορές των τριών τιμολογίων, από τις εκθέσεις εξετάσεις των ιδιοκτητών των μεταφορικών μέσων, Φ.Δ.Χ. , προέκυπτε το συμπέρασμα ότι ο πραγματικός εκδότης των κατασχεθέντων φορολογικών στοιχείων είναι η ίδια η επιχείρηση Οι συναλλαγές κρίνονται εικονικές επειδή στη μία περίπτωση δεν πραγματοποιήθηκε καμία μεταφορά (ακύρωση φορτωτικής) και στις άλλες δύο από τα πραγματικά περιστατικά προέκυψε ότι φορτία ακτινιδίων αγοράστηκαν από την ίδια την εταιρεία από παραγωγούς αλλά δεν ήταν δυνατόν να ταυτοποιηθούν από ποιους παραγωγούς προέρχονται τα συγκεκριμένα για να καταλογιστούν παραβάσεις εικονικότητας των συναλλαγών μόνο ως προς το πρόσωπο.

Επειδή, όπως αναλυτικά αναφέρεται παραπάνω η επιχείρηση δεν διέθετε την ποσότητα ακτινιδίων που φαίνεται να πούλησε στην προσφεύγουσα, οι αγορές της ήταν πολύ μικρότερες σε αξία σε σχέση με τις πωλήσεις της το έτος 2005, τα τιμολόγια δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζών και η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κάποιο αποδεικτικό στοιχείο που να τεκμηριώνει τους ισχυρισμούς της ότι οι συναλλαγές της ήταν πραγματικές, συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη εικονικότητας των ανωτέρω τριών φορολογικών στοιχείων, πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και τα 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 παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των

αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά.

Δε λογίζεται ως ανακρίβεια η υπερτίμηση ή υποτίμηση κατά την απογραφή των εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και η καταχώρηση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 7 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «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: ... γ) Ποσοστό 1% και για αξία μικρότερη ή ίση των 45.000 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα από 1.500.001 ευρώ έως και 9.000.000 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 8 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «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 τρίτης κατηγορίας ως ανακριβή και να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων θα πρέπει να συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις της παρ. 4 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 (Σχετ. 1076242/ΠΟΛ 1163/30.06.1994 – Παράγραφος 24). Περαιτέρω η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων πρέπει να στηρίζεται σε συγκεκριμένα στοιχεία και όχι σε συμπερασματικούς συλλογισμούς (Σχετ. ΣΤΕ 3557/2000).

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, η οποία συνετάχθη συνέπεια του με αριθ. πρωτ. εγγράφου του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακής Διεύθυνσης Δυτικής Μακεδονίας και της από έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. ΠΔ. 186/92, κρίθηκε ότι έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα υπ' αριθ. Δ.Α.-Τ.Π. , Δ.Α.-Τ.Π. και Δ.Α.-Τ.Π. φορολογικά στοιχεία εκδόσεως, ΑΦΜ καθαρής αξίας 8.182,20 € , 7.912,00 € και 8.463,00 € αντίστοιχα.

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι για τη διαχειριστική περίοδο 07/06/2005 έως 31/12/2006 εκτός από τη λήψη των ανωτέρω τριών (3) φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 8.182,20 € , 7.912,00 € και 8.463,00 € αντίστοιχα, δεν διαπιστώθηκαν άλλες πράξεις ή παραλείψεις μεγάλης έκτασης. Επειδή τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία αντιπροσωπεύουν ποσοστό 0,83% επί των ακαθάριστων εσόδων ύψους 2.945.443,59 € για την κρινόμενη περίοδο, ενώ ο έλεγχος δεν αιτιολογεί αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων που επηρεάζουν σημαντικά ή καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, ώστε οι πράξεις ή οι παραλείψεις που διαπιστώθηκαν να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι εξ αυτού του λόγου και μόνο δεν μπορεί να αποτελέσει λόγο ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας δεδομένου ότι καταλαμβάνει μικρή έκταση σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή, από την έρευνα μέσω του συστήματος TAXISNET δεν διαπιστώθηκε καμία παρόμοια παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων σε μεταγενέστερες χρήσεις (καθόσον η ελεγχθείσα χρήση είναι η πρώτη υπερδωδεκάμηνη από τη λειτουργία της προσφεύγουσας) ώστε να τίθεται θέμα κατ' επανάληψη φοροδιαφυγής. Επειδή συνεπώς τα υπό

κρίση φορολογικά στοιχεία δεν επηρέασαν σημαντικά ή κατέστησαν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων της προσφεύγουσας, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι η αξία των εν λόγω εικονικών φορολογικών στοιχείων ανέρχεται σε ποσοστό 0,83% επί των ακαθαρίστων εσόδων, ποσοστό δηλαδή που χαρακτηρίζεται μικρό και δεν παρατηρείται κατά σύστημα φοροδιαφυγή ώστε να επηρεάσει σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης και να καταστήσει ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Άλλωστε όπως έχει γίνει δεκτό από την νομολογία δεν θεωρείται ως ουσιώδης πλημμέλεια μεμονωμένη ανακρίβεια μικρής έκτασης, εφόσον η **πλημμέλεια αυτή είναι μοναδική και συγκεκριμένη**. Επομένως από μία παράβαση και μόνο έστω και ουσιαστική, δεν δύναται να συναχθεί το συμπέρασμα περί της κατά σύστημα φοροδιαφυγής ώστε να κριθούν τα βιβλία ανακριβή (Σχετ. ΣτΕ 1140/1971, 2920/1973, 2785/1969).

Επειδή, κατά συνέπεια, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρ. 30 παρ. 3 & 4 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) ώστε να κριθούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανεπαρκή ή ανακριβή την ελεγχόμενη περίοδο 07/06/2005 έως 31/12/2006, ενώ δεν θίγεται το κύρος και η αξιοπιστία αυτών από τη διαπίστωση και μόνο της λήψης και καταχώρησης των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, η λήψη από την προσφεύγουσα των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων την κρινόμενη φορολογική περίοδο αποτέλεσε **νέο συμπληρωματικό στοιχείο**, για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διότι η από 29-10-2010 Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ Π.Δ. 186/92 του Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφερειακή Διεύθυνση Δυτικής Μακεδονίας περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ μετά την αποδοχή από την προσφεύγουσα του ανωτέρω εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης Ν. 3697/2008.

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

Επιπρόσθετα, στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1029/17-02-2006 η οποία εκδόθηκε κατ'εφαρμογή των διατάξεων της παραγρ. 20 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, ορίζεται και η περίπτωση μη εκπιπτόμενης δαπάνης εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη είναι εικονική (ΣτΕ 1823/1994, ΣτΕ 141/1993).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ., 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. Η κατάργηση της διάταξης του άρθρου 43 παρ. 3 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Σ., σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται, εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ' ουσία αντικατάστασή της από τη διάταξη του άρθρου 18 παρ. 2 του ισχύοντος Κ.Β.Σ., δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μιας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίησή της, καθόσον δεν προσιδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μια συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία, (σχετ. η γνωμ. ΝΣΚ 572/2011).

Επειδή, τα ποσά που αντιστοιχούν στα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 8.182,20 € , 7.912,00 € και 8.463,00 € κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά και η προσφεύγουσα τα είχε εκπέσει μη νόμιμα από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης και κατά συνέπεια δεν είναι δυνατό να αναγνωριστεί από το νόμο προς έκπτωση καθότι αφορά δαπάνη εικονική (Σχετ. πολ 1029/2006, ΣτΕ 1823/1994, ΣτΕ 141/1993) και ως εκ τούτου προστίθεται στα καθαρά κέρδη της χρήσης ως λογιστική διαφορά.

Κατόπιν των ανωτέρω, τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για την κρινόμενη περίοδο **κρίνονται ακριβή** και τα αποτελέσματά της προσδιορίζονται λογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 31 του ν.2238/94 όπως αυτές ίσχυαν κατά την κρινόμενη περίοδο με τις οποίες

ορίζεται ότι το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των παραγωγικών της δαπανών. Κατά συνέπεια τα οικονομικά αποτελέσματα της εν λόγω περιόδου προσδιορίζονται λογιστικά, με την προσθήκη της λογιστικής διαφοράς του ελέγχου που αντιστοιχεί στα ανωτέρω εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 24.557,20 € (8.182,20 € + 7.912,00 € + 8.463,00 €), στα καθαρά κέρδη της περιόδου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 73 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπου ο χρόνος φορολογίας είναι η περίοδος από 07.06.2005-31.12.2006, σύμφωνα με τα ανωτέρω εφαρμόστηκε πλήρως το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο. Ειδικότερα εφαρμόστηκαν πλήρως οι διατάξεις του ν. 2238/1994, όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος, οι οποίες είχαν εφαρμογή την περίοδο φορολογίας από 07.06.2005-31.12.2006 αλλά και οι διατάξεις του ν. 4174/2013, όσον αφορά την έκδοση της πράξης, συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «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, Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. 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. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας

το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.»

Επειδή, η προσφεύγουσα έχει περαιώσει τα οικονομικά έτη 2006, 2007 με το Ν. 3697/2008 αποδεχόμενη το υπ' αριθ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης βάσει του οποίου βεβαιώθηκε φόρος περαίωσης ποσού 21.760,63 € και ο έλεγχος, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, δέχτηκε τα οικονομικά δεδομένα της περαίωσης χωρίς να διενεργήσει περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, σύμφωνα με την ΑΥΟ 1098594/4811/ΔΕ-Β/ΠΟΛ. 1130/2-2-2008 «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» και συγκεκριμένα στο άρθρο 9 παρ. 5 με τίτλο "διαδικασία περαίωσης" ορίζεται ότι: «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, στην προκειμένη περίπτωση, ορθώς εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 5 του ν. 3259/2004 και στην προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αφαιρέθηκε ο φόρος περαίωσης εισοδήματος που προσδιορίστηκε βάσει του Εκκαθαριστικού Σημειώματος, συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου και της διπλής φορολόγησης πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ: καθώς και **την τροποποίηση** της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 του Προισταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ και συγκεκριμένα ως προς το χαρακτηρισμό των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων από ανακριβή σε επαρκή και ακριβή και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών του για τη διαχειριστική περίοδο από 07/06/2005 έως 31/12/2006 με την προσθήκη ως λογιστικής διαφοράς της καθαρής αξίας των τριών (3) ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, ήτοι ποσού 24.557,20 € .

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισόδημα οικονομικού έτους 2007

Διαχειριστική περίοδος 07/06/2005 – 31/12/2006	
Καθαρά κέρδη βάσει δήλωσης	11.959,97€
Πλέον λογιστική διαφορά από λήψη εικονικών	24.557,20€
Σύνολο καθαρών κερδών με την παρούσα απόφαση	36.517,17€
Διαφορά φόρου (Συντελεστής φορολογίας 29%)	7.121,59€
Μείον: Φόρος περαίωσης εισοδήματος Ν. 3697/2008 που βεβαιώθηκε	-21.760,63€
Υπόλοιπο φόρου για καταβολή	0,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00€

Επισημαίνεται ότι ο φόρος περαίωσης που καταβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 §5 του ν.3259/2004, όπως αυτές ισχύουν με τον ν. 3697/2008 **δεν αναζητείται.**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΑΥΡΙΔΟΥ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).