



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 23.10.2015

Αριθμός απόφασης:

4271

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».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 2.6.2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/2.6.2015 ενδικοφανή προσφυγή τουτου, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθμ./24.3.2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμ./24.3.2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, της οποίας ζητείται η ακύρωση και την από 24.3.2015 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, η οποία παρέλαβε την ενδικοφανή προσφυγή.
7. Την από 22.10.2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 2.6.2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/2.6.2015 ενδικοφανούς προσφυγής τουτου, 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 υπ' αριθμ./2015 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ οικονομικού έτους 2004 καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος 60.595,89 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 72.715,06 €, ήτοι συνολικού ποσού 133.310,95 € .

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών) σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 του ν 2238/94, καθόσον για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 1/1/-31/12/2003 τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ.4.περ.γ' του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), λόγω λήψης τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 20.000,00 €.

Όπως προκύπτει από την από 24.3.2015 έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, το με αριθμ./24.10.2014 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, αλλά και από τα στοιχεία εν γένει του φακέλου της υπόθεσης, για τη συγκεκριμένη παράβαση εκδόθηκε η με αριθμό/28.8.2008 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. Εν συνέχεια διενεργήθηκε προσωρινός έλεγχος Φ.Π.Α., καταλογίσθηκε το πρόστιμο Φ.Π.Α. του άρθρου 6 ν. 2523/1997 και εκδόθηκε η με αριθμ. 501/7.11.2008 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. Σε ότι αφορά τη διαφορά Φ.Π.Α. που εξέπεσε η ελεγχόμενη,

χωρίς να έχει το δικαίωμα λόγω της λήψης των εικονικών στοιχείων αυτός καταβλήθηκε από τον προσφεύγοντα κάνοντας χρήση των ευνοϊκών διατάξεων του άρθρου 4 ν. 3610/2007. Έτσι κατέβαλε την 13.10.2008 το ποσό των 3.600,00€ που αντιστοιχεί στον κύριο φόρο καθώς και το ποσό των 2.700,00 € που αντιστοιχεί στις προσαυξήσεις. Για όλα τα παραπάνω πρόστιμα επήλθε διοικητική επίλυση και ο προσφεύγων εξόφλησε τις οφειλές που προέκυψαν. Με τη διενέργεια του προσωρινού ελέγχου για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2003 ελέγχθηκε μόνο η ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ν.2859/2000 Φ.Π.Α.

Περαιτέρω, προκειμένου να περαιωθεί οριστικά η χρήση 2003 ως προς τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών, εκδόθηκε το υπ' αριθμ./2011 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3888/2010 οικον. ετών 2004 -2010 (χρήσεις 2003-2009), το οποίο αποδέχθηκε ο προσφεύγων την 27.12.2011 χωρίς όμως να εξοφλήσει την συνολική οφειλή μέχρι και τον χρόνο του ελέγχου. Συνολικά κατέβαλε το ποσό των 12.046,59 ευρώ έναντι συνολικού φόρου περαίωσης 37.504,47 ευρώ.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 9 του ν.3888/2010 (σχετ. η ΠΟΛ 1066/2011) η περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων επέρχεται με την εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα.

Η μη καταβολή τουλάχιστον δύο ληξιπρόθεσμων δόσεων των οικείων ποσών φόρων που προκύπτουν από το εκκαθαριστικό σημείωμα έχει ως αποτέλεσμα οι υποθέσεις αυτές να είναι ελεγκτές και το συνολικό ποσό φόρων κατά οικον. έτος και φορολογικό αντικείμενο που προκύπτει από το εκκαθαριστικό σημείωμα συμψηφίζεται με το αντίστοιχο συνολικό ποσό φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων που θα προκύψει από τον τακτικό φορολογικό έλεγχο που θα διενεργηθεί.

Συνεπώς η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος εκδόθηκε στα πλαίσια διενέργειας τακτικού ελέγχου βάσει της με αριθμό/18.9.2013 εντολής ελέγχου προκειμένου, μεταξύ άλλων, να ολοκληρωθεί ο έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών για την εν λόγω χρήση.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της υπό κρίση Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. έτους 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Ισχυρίζεται ο προσφεύγων, ότι επειδή για την παράβαση της λήψης τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ

....., συνολικής καθαρής αξίας 20.000,00 € είχε συμβιβασθεί ως προς το πρόστιμο ΚΒΣ του άρθρου 5 ν.2523/97 και κατόπιν προσωρινού ελέγχου ΦΠΑ είχε συμβιβασθεί και στο πρόστιμο του άρθρου 6 του ιδίου νόμου κάνοντας και χρήση των ευνοϊκών διατάξεων του ν.3610/2007 ως προς την καταβολή της διαφοράς φόρου ΦΠΑ που εξέπεσε λόγω της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων, το ζήτημα των επιπτώσεων της παράβασης στο κύρος των βιβλίων έπρεπε να είχε εξετασθεί τότε, διότι τώρα έχει παρέλθει το διάστημα της πενταετούς παραγραφής από τη γνώση της πράξης εκ μέρους της φορολογικής αρχής.

- Οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες στις χρήσεις 2003 με την έννοια της λήψης και καταχώρησης εικονικών τιμολογίων δεν αρκούν από μόνες τους για την απόρριψη των βιβλίων ως ανακριβών ούτε δικαιολογούν προσφυγή σε εξωλογιστικό προσδιορισμό, καθόσον δεν καθιστούν αδύνατη την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων .

- Απ' τα παρατιθέμενα στις εκθέσεις ελέγχου στοιχεία, τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και τις διαπιστώσεις ελέγχου στο σώμα αυτό, συνάγεται ότι ήταν απόλυτα εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησής του, ούτε άλλωστε εκφέρεται αντίθετη ειδική και αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής.

- Επειδή δεν εκφέρεται κρίση για το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού, παρά μη επιτρεπτά κατά νόμο, γίνεται προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό από μόνη τη συνδρομή των πλημμελειών των επίμαχων τιμολογίων. Η έλλειψη περαιτέρω κρίσης και σχετικής αξιολόγησης αυτών καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις μη νόμιμες και εσφαλμένες.

- Λόγος αποκλεισμού της προσφυγής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό συνιστούν ακόμη αφενός το γεγονός ότι ήταν δυνατή, και στην πράξη η προσθήκη των σχετικών ποσών των επίμαχων τιμολογίων στα αποτελέσματα ως λογιστικών διαφορών, αφετέρου το ότι η δυνατότητα διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων, που πράγματι διενεργήθηκαν στην συγκεκριμένη περίπτωση, συναρτάται επιπλέον και προς το είδος και την ένταση των διαπιστούμενων ανακριβειών των βιβλίων. Συνεπώς, απαιτούνται, πλην όμως δεν έγινε, η συνολική αξιολόγηση των επικαλούμενων πλημμελειών στην δυνατότητα διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων και όχι η μεμονωμένη εκτίμηση καθαυτής της φερόμενης και αμφισβητούμενης εικονικότητας των επίμαχων τεσσάρων τιμολογίων. Ούτε και

αξιολογήθηκε συνολικώς η επίπτωση αυτών στην αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων, δεδομένων άλλωστε ότι α) δεν παρατηρήθηκαν άλλες πλημμέλειες στην τήρηση των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης στις ελεγχόμενες χρήσεις, β) η επιχείρηση διέθετε διακριτό κλάδο και αντικείμενο δραστηριοτήτων, τα αποτελέσματα της οποίας μπορούσαν να προσδιοριστούν αυτοτελώς, γ) η έστω φερόμενη εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων δεν ήταν ικανή από μόνη της να κλονίσει την αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησής του, καθόσον πρόκειται για ελάχιστα σε ποσότητα και αξία, έναντι των αγορών και της αξία αυτών εκ μέρους της επιχείρησης του, που δεν επηρεάζει τα λοιπά παραστατικά αγορών και πωλήσεων της επιχείρησης του ούτε δημιουργεί αμφιβολίες για το νομότυπο της έκδοσης ή λήψεως των τελευταίων αυτών παραστατικών, όπως λ.χ θα συνέβαινε εάν συσχετιζόνταν με άλλα στοιχεία ή αναφέρονταν σε άλλα εμπορεύματα.

- Επομένως, στην προκειμένη περίπτωση ήταν δυνατή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και συνακόλουθα ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της επιχείρησής του, με την προσθήκη των σχετικών λογιστικών διαφορών και κατά συνέπεια μη νομίμως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων επικαλείται τις ΣΤΕ 66/2005 και 1684/2014 καθώς και την ΔΠΡ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ 5496/2014 .

- Ειδικά για τα εικονικά που έλαβε ο προσφεύγων κατά την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2003 ισχυρίζεται ότι επειδή είχε συμβιβασθεί ως προς το πρόστιμο ΚΒΣ του άρθρου 5 ν.2523/97 και κατόπιν προσωρινού ελέγχου ΦΠΑ είχε συμβιβασθεί και στο πρόστιμο του άρθρου 6 του ιδίου νόμου κάνοντας και χρήση των ευνοϊκών διατάξεων του ν.3610/2007 για την καταβολή της διαφοράς φόρου ΦΠΑ που εξέπεσε από τη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων, το ζήτημα της ανακρίβειας των βιβλίων έπρεπε να είχε εξετασθεί τότε, διότι τώρα έχει παρέλθει το διάστημα της πενταετούς παραγραφής από τη γνώση της πράξης εκ μέρους της φορολογικής αρχής.

- Κατ' εφαρμογή του επιλεγέντος καθεστώτος του ν. 4174/2013 επειδή η λήψη των εικονικών τιμολογίων δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος το πρόστιμο όφειλε να περιορισθεί στο 15% της αξίας κάθε στοιχείου και όχι στο 50% που τελικά εφαρμόσθηκε.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης των προσβαλλόμενων πράξεων η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ ΞΑΝΘΗΣ το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ/11.9.2015 έγγραφο προκειμένου να μας γνωρίσει «εκτός από την λήψη

των φορολογικών στοιχείων τα οποία κρίθηκαν εικονικά, ποιες πράξεις και παραλείψεις μεγάλης έκτασης διαπιστώθηκαν, οι οποίες επηρέασαν σημαντικά ή καθιστούσαν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων της ελεγχόμενης επιχείρησης και ποιες ελεγκτικές επαληθεύσεις ήταν αδύνατο να διενεργηθούν ώστε να καθίσταται ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων, κατά τον τακτικό φορολογικό έλεγχο που πραγματοποίησε η Υπηρεσία σας στα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1/2003 έως 31/12/2003 και 1/1/2004 έως 31/12/2004».

Η Δ.Ο.Υ μας απέστειλε την αριθ. πρωτ./16.9.2015 (ΔΕΔ/18.9.2015) σχετική απάντηση, σύμφωνα με την οποία « πέραν της λήψης των εικονικών στοιχείων αξίας μεγαλύτερης των 880 ευρώ δεν διαπιστώθηκαν άλλες παρατυπίες ή παραλείψεις για τις ελεγχόμενες χρήσεις που να καθιστούν ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και ότι τα βιβλία της ελεγχόμενης κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με την παράγραφο 4 περίπτ. γ' του άρθρου 30 του Π.Δ.186/92».

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση κατά την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2003 ζήτησε, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τρία (3) εικονικά φορολογικά στοιχεία στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 20.000,00 €.

Επειδή για τη συγκεκριμένη παράβαση εκδόθηκε η με αριθμό/28.8.2008 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., την οποία αποδέχθηκε και συμβιβάσθηκε ο προσφεύγων. Στα πλαίσια προσωρινού ελέγχου Φ.Π.Α., που διενεργήθηκε εξ αφορμής της παραπάνω διαπιστωθείσας παράβασης, ο προσφεύγων κάνοντας χρήση των ευνοϊκών διατάξεων του άρθρου 4 ν. 3610/2007 κατέβαλε τον Φ.Π.Α. που εξέπεσε χωρίς να έχει το δικαίωμα λόγω της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων. Εν συνεχεία εκδόθηκε η με αριθμ./7.11.2008 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., με την οποία καταλογίσθηκε από τον έλεγχο το πρόστιμο Φ.Π.Α. του άρθρου 6 ν. 2523/1997 και την οποία επίσης αποδέχθηκε και συμβιβάσθηκε ο προσφεύγων.

Επειδή εκδόθηκε το υπ'αριθμ./2011 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3888/2010 οικον. ετών 2004 -2010 (χρήσεις 2003-2009), το οποίο αρχικά αποδέχθηκε ο προσφεύγων την 27.12.2011 χωρίς όμως να εξοφλήσει την συνολική οφειλή μέχρι και τον χρόνο του ελέγχου. Συνολικά κατέβαλε το ποσό των 12.046,59 ευρώ έναντι συνολικού φόρου περαίωσης 37.504,47 ευρώ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 9 του ν.3888/2010 (σχετ. η ΠΟΛ 1066/2011) η περαίωση των ανέλεγκτων υποθέσεων επέρχεται με την εξόφληση της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα.

Η μη καταβολή τουλάχιστον δύο ληξιπρόθεσμων δόσεων των οικείων ποσών φόρων που προκύπτουν από το εκκαθαριστικό σημείωμα έχει ως αποτέλεσμα οι υποθέσεις αυτές να είναι ελεγκτές και το συνολικό ποσό φόρων κατά οικον. έτος και φορολογικό αντικείμενο που προκύπτει από το εκκαθαριστικό σημείωμα συμψηφίζεται με το αντίστοιχο συνολικό ποσό φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων που θα προκύψει από τον τακτικό φορολογικό έλεγχο που θα διενεργηθεί. Στην προκειμένη περίπτωση συμψηφίζεται φόρος περαίωσης εισοδήματος οικ. έτους 2004 ποσού 6.770,57 ευρώ, που βεβαιώθηκε με το υπ' αριθμ/2011 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης ν.3888/10 .

Επειδή ο προσφεύγων δεν εξόφλησε το φόρο περαίωσης που προέκυψε βάσει του υπ' αριθμ./2011 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του ν. 3888/2010 για τα οικονομικά έτη 2004 -2010 (χρήσεις 2003-2009) και σύμφωνα με τα παραπάνω οι χρήσεις αυτές είναι ελεγκτές, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./18.9.2015 εντολή ελέγχου για τις χρήσεις 2003-2007 και το συνολικό ποσό φόρων κατά οικον. έτος και φορολογικό αντικείμενο που προκύπτει από το εκκαθαριστικό σημείωμα συμψηφίζεται με το αντίστοιχο συνολικό ποσό φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων που προκύπτει από τον τακτικό φορολογικό έλεγχο .

Επειδή στο άρθρο 66§11 εδάφιο 1^ο του ν 4174/2013 ορίζεται ότι:«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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν. 2238/94:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2003- 31/12/2003 παρατάθηκε ως ακολούθως:

- μέχρι την 31/12/2009, με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν. 3697/2008,

- μέχρι την 31/06/2010, με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 3790/2009,
- μέχρι την 31/12/2010, με τις διατάξεις του άρθρου 82 του ν. 3842/2010,
- μέχρι την 31/12/2011, με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 3888/2010,
- μέχρι την 31/12/2012, με τις διατάξεις του άρθρου 2του ν.4002/2011, και
- μέχρι την 31/12/2013, με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 4098/2012.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 19§18 του ν.3091/2002 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 22§2 του ν.3212/2003, θεσπίστηκε η παράταση της παραγραφής για 2 επιπλέον έτη πέραν του χρόνου που προβλέπεται από τις οικείες διατάξεις επί των υποθέσεων πλαστών, εικονικών, νοθευμένων φορολογικών στοιχείων, εφόσον μέχρι τον ανωτέρω χρόνο έχουν ήδη εκδοθεί και κοινοποιηθεί οι οικείες αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση είχε εκδοθεί η υπ' αριθμ...../28.8.2008 Απόφαση Επιβολής Προστίμου η οποία αφορούσε σε λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, την οποία αποδέχθηκε και συμβιβάσθηκε ο προσφεύγων, συνεπώς η εν λόγω διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2003 εμπίπτει στις προαναφερόμενες διατάξεις περί διετούς παράτασης της παραγραφής.

Επειδή με τη διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013 ορίζονται τα εξής: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση εκδόθηκε η με αριθμό/18.9.2013 εντολή τακτικού ελέγχου, η οποία γνωστοποιήθηκε στον προσφεύγοντα κατά την ημερομηνία έναρξης του ελέγχου στις 3.10.2013, συνεπώς η υπό κρίση υπόθεση στο σύνολό της και όσον αφορά τις ελεγχθείσες χρήσεις 2003-2007 εμπίπτει στις παραπάνω διατάξεις περί διετούς παράτασης της παραγραφής.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92) παρ. 2, 4, 7, και 8:

«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.

3.....

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α), β),

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,

δ), ε)....., στ)....., ζ)....., η)....., θ).

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις 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 το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.

5.....,

6.....,

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 3.500 ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και 150.000 ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των 18.000 ευρώ για ακαθάριστα έσοδα από 150.001 ευρώ έως και 1.500.000 ευρώ.

Οι ως άνω περιπτώσεις α' και β' του πρώτου εδαφίου της παρ. 7 του άρθρου 30 τροποποιήθηκαν με το άρθρο 31 παρ. 8 του Ν 3522/2006 (ΦΕΚ 276 Α) τέθηκαν δε

ως κατωτέρω και ισχύουν από 22/12/2006, όπως ορίζεται στο άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου:

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).....,

β).....,

γ).....,

δ).....,

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 κατά τον έλεγχο που διενήργησε, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/-31/12/2003, έκρινε αυτά ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), προσδιόρισε δε στην εν λόγω διαχειριστική περίοδο τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 περ. γ' του ν. 2238/94, τα δε καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 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 η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ/11.9.2015 έγγραφο, προκειμένου να μας γνωρίσει εκτός από την λήψη των φορολογικών στοιχείων τα οποία κρίθηκαν εικονικά, ποιες πράξεις και

παραλείψεις μεγάλης έκτασης διαπιστώθηκαν, οι οποίες επηρέασαν σημαντικά ή καθιστούσαν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων της ελεγχόμενης επιχείρησης και ποιες ελεγκτικές επαληθεύσεις ήταν αδύνατο να διενεργηθούν ώστε να καθίσταται ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων, κατά τον τακτικό φορολογικό έλεγχο που πραγματοποίησε η Υπηρεσία σας στα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1/2003 έως 31/12/2003 και 1/1/2004 έως 31/12/2004.

Επειδή η Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ μας απέστειλε την αριθ. πρωτ./16.9.2015 (ΔΕΔ/18.9.2015) σχετική απάντηση, σύμφωνα με την οποία « πέραν της λήψης των εικονικών στοιχείων αξίας μεγαλύτερης των 880 ευρώ δεν διαπιστώθηκαν άλλες παρατυπίες ή παραλείψεις για τις ελεγχόμενες χρήσεις που να καθιστούν ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και ότι τα βιβλία της ελεγχόμενης κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με την παράγραφο 4 περίπτ. γ' του άρθρου 30 του Π.Δ.186/92

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ως προς την κρίση σχετικά με το κύρος των βιβλίων έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του ιδίου άρθρου, όπως αυτές αναφέρονται αναλυτικά προηγουμένως.

Επειδή σύμφωνα με την από 24.3.2015 έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας επιχείρησης στη διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2003 ανέρχονται στο ποσό των 769.914,60 ευρώ, η συνολική καθαρή αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ανέρχεται στο ποσό των 20.000,00 ευρώ, αντιστοιχεί δε σε ποσοστό 2,60% επί των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων .

Επειδή τόσο από την από 24.3.2015 έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις φόρου εισοδήματος, όσο και από το με αριθμ. πρωτ./16.9.2015 (ΔΕΔ/18.9.2015) απαντητικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ προς την Υπηρεσία μας, προκύπτει ότι κατά τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης για την διαχειριστική περίοδο 1/1/-31/12/2003 εκτός από την λήψη των ως άνω αναφερόμενων φορολογικών στοιχείων τα οποία κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές δεν διαπιστώθηκαν άλλες παραλείψεις ή παρατυπίες και ότι τα βιβλία κρίθηκαν ανακριβή σε εφαρμογή των διατάξεων της παρ 4 περίπτ. γ' του άρθρου 30 του Π.Δ.186/92.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι 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. Επομένως δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 30 §4 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92) για να κριθούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή στην ελεγχόμενη χρήση 2003 και δεν θίγεται το κύρος και η αξιοπιστία αυτών από την διαπίστωση και μόνο της λήψης και καταχώρησης των τριών (3) εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 20.000,00 ευρώ στη χρήση 2003, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ

Αποφασίζουμε

την μερική αποδοχή της με αριθμ. πρωτ./2.6.2015 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ κατά της με αριθμ./24.3.2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ οικονομικού έτους 2004, ως προς το χαρακτηρισμό των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων για το εν λόγω οικονομικό έτος, από ανακριβή σε επαρκή, τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων αυτών ομοίως ως και των δηλωθέντων βάσει των τηρούμενων βιβλίων και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών αυτών, με την προσθήκη ως λογιστικής διαφοράς, της καθαρής αξίας των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικού ποσού 20.000,00 ευρώ στο οικονομικό έτος 2004 ήτοι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Ακαθάριστα έσοδα οικον. έτους 2004 με βάση την παρούσα απόφαση:
Ως τα βάσει δήλωσης: 769.914,60 ευρώ.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα εισήγηση διαμορφώνονται ως εξής :

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2004
Κέρδη βάσει δήλωσης	55.651,01
Πλέον εισόδημα από ακίνητα	703,31
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	56.354,32
Μείον εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν.2238/94	1.254,00
Φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης	55.100,32
Πλέον Λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση	20.000,00

Φορολογητέα Κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	75.100,32
--	-----------

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2004
Διαφορά φόρου εισοδήματος	1229,43
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	1475,32
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2704,75

Υπολογισμός ως συνημμένες καταστάσεις.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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).