



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2109586156
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

10/02/2015

Αριθμός απόφασης:

537

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 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».
 - γ. 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».
 - δ. 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 11/11/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/13-11-2014 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, που εδρεύει στον, οδός και νόμιμα εκπροσωπείται κατά α) της υπ' αριθ./15-10-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2001 (διαχειριστικής περιόδου 01/05/2000 - 31/12/2005) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ε' Πειραιά, β) της υπ' αρ./15-10-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ε' Πειραιά διαχειριστικής περιόδου 26/05/2000 – 31/12/2000, της υπ' αριθ./15-10-2014 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ε' Πειραιά διαχειριστικής περιόδου 26/05/2000 – 31/12/2000 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ' αρ./15-10-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2001 (διαχειριστικής περιόδου 01/05/2000 - 31/12/2005) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ε' Πειραιά, την υπ' αρ./15-10-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ε' Πειραιά διαχειριστικής περιόδου 26/05/2000 – 31/12/2000 και την υπ' αριθ./15-10-2014 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της Δ.Ο.Υ Ε΄ Πειραιά διαχειριστικής περιόδου 26/05/2000 – 31/12/2000 των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 15/10/2014 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 02/02/2015 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 11/11/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/13-11-2014 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, 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:

1. Με την υπ' αρ./15-10-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2001 (διαχειριστικής περιόδου 01/05/2000 - 31/12/2005)του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ε΄ Πειραιά, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος συνολικού ποσού 6.894,51 €, πλέον Τέλη Χαρτοσήμου κερδών 444,81 €, πλέον Εισφορά υπέρ ΟΓΑ ποσού 88,96 € , πλέον 11.649,89 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, πλέον Πρόσθετα Τέλη Χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας ποσού 533,77 €, πλέον Πρόσθετη Εισφορά υπέρ ΟΓΑ λόγω ανακρίβειας ποσού 106,75 €, ήτοι συνολικού ποσού 22.532,42 €

2. Με την υπ' αρ./15-10-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ε΄ Πειραιά διαχειριστικής περιόδου 26/05/2000 – 31/12/2000, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 1.579,83 €, πλέον 1.895,79 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

3. Με την υπ' αριθ./15-10-2014 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της Δ.Ο.Υ Ε΄ Πειραιά διαχειριστικής περιόδου 26/05/2000 – 31/12/2000, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 1.584,72 €, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 6 & 9 του ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 32 του Ν 2859/2000 του ΦΠΑ.

Α) Ως προς την προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

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 υπό κρίση διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), λόγω λήψης από την προσφεύγουσα εταιρεία εικονικού φορολογικού στοιχείου, για συναλλαγή ΑΝΥΠΑΡΚΤΗ στο σύνολό της, εκδόσεως της εταιρείας << >> με ΑΦΜκαι συγκεκριμένα το Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών με Νο/31-10-2000 καθαρής αξίας 1.000.000 δρχ ή 2.934,70 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 180.000 δρχ ή 528,25 ευρώ .

Β) Ως προς την προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων βάσει του άρθρου 48 του ν. 2859/2000, καθόσον για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και της μη αναγνώρισης των δηλωθέντων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέων εισροών κατά το μέρος της αξίας του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου και του αναλογούντος φόρου αυτού.

Γ) Ως προς την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ

Η ως άνω παράβαση επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία καθόσον στη χρήση 2000 εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ του εικονικού τιμολογίου αξίας 180.000 δρχ ή 528,25 ευρώ, χωρίς να έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 1 περ. β Ν. 2859/2000 ως λήπτρια εικονικού φορολογικού στοιχείου. Το ειδικό πρόστιμο που επιβλήθηκε σε βάρος της είναι ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 Ν. 2523/97, ήτοι $528,25 \times 3 = 1.584,72 \text{ €}$.

Ειδικότερα όπως προκύπτει από την από 15/10/2014 έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρου 68 παρ. 2 Ν.2238/94 του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά , διενεργήθηκε επανέλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία για τη διαχειριστική περίοδο 01/05/2000 - 31/12/2005. Αιτία του εν λόγω επανελέγχου, δεδομένου του γεγονότος ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είχε προβεί σε περαίωση βάσει του ν. 3259/2004 του οικον. Έτους 2001(χρήση 2000) αποδεχόμενη το με αριθ./13/09/2005 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ιδίου νόμου, ήταν το γεγονός ότι μετά την αποδοχή του εν λόγω σημειώματος περαίωσης από την προσφεύγουσα εταιρεία, περιήλθαν σε γνώση της ανωτέρω φορολογικής αρχής νέα συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 και συγκεκριμένα:

Η από 18/04/2006 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), των υπαλλήλων της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.) Π.Δ Αττικής,και , που εστάλη στη Δ.Ο.Υ Κορυδαλλού με το υπ' αρ./15-05-2006 έγγραφο, σύμφωνα με την οποία μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαπιστώθηκε ότι ζήτησε έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, εκδόσεως της εταιρείας '.....' με Νο/31-10-2000 καθαρής αξίας 1.000.000 δρχ ή 2.934,70 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 180.000 δρχ ή 528,25 ευρώ.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ Κορυδαλλού , βάσει της ως άνω έκθεσης ελέγχου προέβη στην έκδοση της υπ'αρ./14-07-2006 Απόφασης Επιβολής Προστίμου και επήλθε διοικητική επίλυση της διαφοράς σύμφωνα με την υπ' αριθ./10-10-2006_πράξη διοικητικής επίλυσης προστίμου ΚΒΣ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Εσφαλμένος χαρακτηρισμός του ληφθέντος τιμολογίου παροχής υπηρεσιών εικονικού λόγω ανεπαρκούς αιτιολογίας από τον έλεγχο της διαπραχθείσας παράβασης. Η Φορολογική αρχή, έχουσα το βάρος αποδείξεως δεν απέδειξε την εικονικότητα.

2. Σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη και δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει αν η συναλλασσόμενη εταιρεία εξέδιδε εικονικά φορολογικά στοιχεία .

3. Η Φορολογική Αρχή δεν έπρεπε να δεχτεί την περαίωση του 2005 καθότι γνώριζε από το έτος 2002 την ύπαρξη του εν λόγω τιμολογίου και επομένως δεν θεωρείται νέο στοιχείο.

4. Είναι αυθαίρετη η κρίση ότι, επειδή υπήρξε συμβιβασμός από την εταιρεία για την Α.Ε.Π.(Απόφαση Επιβολής Προστίμου)/14-7-2006 που εκδόθηκε από την ΔΟΥ Κορυδαλλού, και αφορούσε το επίμαχο τιμολόγιο, σημαίνει και αποδοχή από την εταιρεία ότι είναι εικονικό γιατί η «αποδοχή» αυτή και ο συμβιβασμός εγένετο υπό το κράτος της επερχόμενης τότε περαίωσης για την πραγματοποίηση της οποίας έπρεπε να μη υπάρχουν εκκρεμότητες κατά την στιγμή της περαίωσης.

5. Δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο εάν προηγήθηκε όλων των προσβαλλόμενων πράξεων έλεγχος Κ.Β.Σ. και εάν επεβλήθη πρόστιμο Κ.Β.Σ.

6. Το ποσόν του δήθεν εικονικού τιμολογίου είναι περίπου το 1% του συνολικού τζίρου, πλην το ποσό αυτό ήταν πάνω από 880,00 €. Αυτό όμως σε καμία περίπτωση δεν καθιστούσε ανέφικτο ή ανυπέρβλητα δυσχερή τον φορολογικό έλεγχο, ώστε να καταφύγει σε εξωλογιστικό προσδιορισμό, όπου έχουμε επαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων με αντίστοιχη αύξηση του οφειλόμενου Φ.Π.Α.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 1 εδάφ. α' του Ν. 2523/97 δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση να αποκρύψει φορολογητέα ύλη και να αποφύγει την πληρωμή φόρου αλλά αρκεί η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή η κρίση περί της εικονικότητας του προαναφερόμενου φορολογικού στοιχείου το οποίο εκδόθηκε από την εταιρεία «.....» για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, προήλθε κατόπιν του συνόλου των διαπιστώσεων που αναγράφονται στην από 18/04/2006 έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), των υπαλλήλων της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.) Π.Δ Αττικής,καιη οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της από 15/10/2014 έκθεσης επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρου 68 παρ. 2 Ν.2238/94 του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά

Επειδή, η κατ' άρθρο 70 του ν.2238/1994 πράξη διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, που υπογράφεται από τη φορολογική αρχή και το φορολογούμενο, έχει τα αποτελέσματα αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, η δε φορολογική διαφορά θεωρείται επιλυθείσα, ολικά ή μερικά (ανάλογα αν συνέπεσαν ολικά ή μερικά οι απόψεις των μερών). Εξ αυτών παρέπεται ότι, στην περίπτωση τέτοιας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, αποκλείεται κάθε περαιτέρω αμφισβήτηση όσων απετέλεσαν αντικείμενο της επίλυσης αυτής (πρβλ ΣΤΕ 1392/1993). Περαιτέρω, η κατά τα ανωτέρω πράξη διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, που ενεργείται, μετά την έκδοση του φύλλου ελέγχου, αποτελεί νέα καταλογιστική του φόρου πράξη, διαφορετική από την αρχική και μπορεί,

ως εκ τούτου, να προσβληθεί με προσφυγή, η οποία όμως ασκείται μόνο για έλλειψη των προϋποθέσεων του ανωτέρω άρθρου 70 του ν.2238/1994, δηλαδή λόγω μη συνδρομής των όρων της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς (πρβλ ΣΤΕ 1226/2006 κ.ά.).

Επειδή η παράβαση που επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα με την υπ αρ./14-07-2006 Απόφαση Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 1/5-31/12/2000 λόγω λήψης του υπ' αριθ./31-10-2000 Τ.Π.Υ. εκδόσεως της εταιρείας «..... », που κρίθηκε εικονικό για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, έγινε αποδεκτή από την προσφεύγουσα και επήλθε διοικητική επίλυση της διαφοράς, σύμφωνα με το με αρ./10-10-2006 πρακτικό διοικητικής επίλυσης.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα προαναφερόμενα Τ.Π.Υ. έχουν εκδοθεί για συναλλαγές απολύτως πραγματικές, προβάλλεται αλυσιτελώς. Επίσης αόριστα και αβάσιμα προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι δεν έχει προηγηθεί έλεγχος ΚΒΣ και δεν έχει επιβληθεί πρόστιμο του ΚΒΣ διότι όπως προαναφέραμε όχι μόνο έγινε ο εν λόγω έλεγχος αλλά και επήλθε και διοικητική επίλυση της διαφοράς.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε τόσο στην Υπηρεσία μας όσο και στις υπηρεσίες που διενέργησαν τον έλεγχο , ΥΠ.Ε.Ε. Π.Δ Αττικής και Δ.Ο.Υ Ε΄ Πειραιά , στοιχεία που να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών.

Επειδή, η φορολογική αρχή απέδειξε με τρόπο αδιαμφισβήτητο ότι ο εκδότης των επίδικων τιμολογίων είναι μεν υπαρκτός αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτος , ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η συνεργασία πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια της αυτονόμητης καλής πίστης είναι αβάσιμος και ούτε αποδεικνύεται .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 σε συνδυασμό με την 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή και κοινοποιήθηκε με την εγκ. ΠΟΛ 1100/10-04-2001, έγιναν δεκτά τα εξής:

α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγρ. 2 του Ν. 2238/1994 και 39 παράγρ. 3 του Ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγρ. 3 του Ν. 2859/2000, ΤΑ ΠΟΡΙΣΜΑΤΑ και οι ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ που έγιναν ΣΕ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΟ ΣΤΑΔΙΟ σε ΤΡΙΤΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ, ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΡΙΕΣ επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στη ΛΗΠΤΡΙΑ επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων.

Επειδή, η περαίωση της υπό κρίση χρήσης πραγματοποιήθηκε στις 13/9/2005 στη Δ.Ο.Υ. Κορυδαλλού ενώ ο φάκελος της υπόθεσης απεστάλη από την ΥΠ.Ε.Ε. στη Δ.Ο.Υ. Κορυδαλλού προκειμένου να εκδοθεί η ΑΕΠ βάσει της έκθεσης επεξεργασίας εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) στις 15/05/2006 με αρ. πρωτ./15-05-2006 και ελήφθη στις 23/05/2006 (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Κορυδαλλού/23-05-2006). Ως εκ τούτου, η Δ.Ο.Υ. Κορυδαλλού δεν ήταν σε θέση να γνωρίζει την παράβαση περί λήψης εικονικού στοιχείου τη στιγμή που έγινε η περαίωση, συνεπώς σωστά θεωρήθηκαν συμπληρωματικά στοιχεία και διατάχθηκε επανέλεγχος στη Φορολογία Εισοδήματος και Φ.Π.Α., δεδομένου και όπως πιο πάνω αναφέρουμε η παράβαση

της λήψεως του εικονικού φορολογικού στοιχείου στοιχειοθετείται πλήρως στην από 18/04/2006 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), των υπαλλήλων της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων (ΥΠ.Ε.Ε.) Π.Δ Αττικής,και, την οποία αποδέχτηκε ανεπιφύλακτα η προσφεύγουσα σύμφωνα με το υπ' αριθ./10-10-2006 πρακτικό διοικητικής επίλυσης. Ως εκ τούτου η αρμόδια φορολογική αρχή ορθά προχώρησε στον έλεγχο και αξιοποίηση των συμπληρωματικών στοιχείων και στην έκδοση των υπό κρίση πράξεων και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η Φορολογική Αρχή δεν έπρεπε να δεχτεί τη περαίωση του 2005 καθότι γνώριζε από το έτος 2002 την ύπαρξη του εν λόγω τιμολογίου το οποίο κατέσχεσε, είναι αβάσιμος και απαράδεκτος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 49 §3 του ν. 2859/2000 πράξη προσδιορισμού του φόρου και αν ακόμη έγινε οριστική δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μετά την έκδοση της πράξης εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική ή αν η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα και οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περ. γ της παρ. 2 του άρθ. 68 του ΚΦΕ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 57 του ν. 2859/2000 , το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής και την επιβολή φόρων , για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας. Κατ'εξαίρεση μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπεται από τη διάταξη της παρ.3 του άρθ. 49 του ν. 2859/2000 και ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής συμπίπτει με την 31/12/2012.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθ. 2 του ν. 4098/2012 η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31/12/2012, παρατείνεται μέχρι 31/12/2013.

Επειδή σύμφωνα με άρθρου 22 του ν.4203/2013 οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων που λήγουν στις 31.12.2013 παρατείνονται κατά δύο έτη από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί εντολές ελέγχου μέχρι τις 31.12.2013.

Επειδή η με αρ 255 εντολή ελέγχου εκδόθηκε στις 12/12/2013, πριν δηλαδή τις 31/12/2013, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 37 του Ν.4141/2013 ο χρόνος παραγραφής του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων επιβολής φόρου ανέλεγκτων υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων παρατάθηκε για δυο ακόμα δυο έτη.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παρ.2 του άρθρου 30 του Ν 2238/94: « Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και της συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι

πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη».

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.

Δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια: α) η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά, β) οι πράξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου αυτής, όταν από αυτές δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα, γ) η αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του παρόντος Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις.

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 επανέλεγχο που διενήργησε, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/94, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για τη διαχειριστική περίοδο 01/05/2000-31/12/2000, έκρινε αυτά ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), προσδιόρισε δε, στις εν λόγω διαχειριστικές περιόδους, 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 η συνολική αξία των ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων ανά χρήση είναι μεγαλύτερη του προβλεπόμενου ορίου των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ.

Επειδή σύμφωνα με την από 15/10/2014 συνταχθείσα έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθρου 68 παρ. 2 Ν.2238/94 του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά, η συνολική καθαρή αξία του εικονικού φορολογικού στοιχείου ανέρχεται στο ποσό των 2.934,70 ευρώ, αντιστοιχεί δε σε ποσοστό 2,08% επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων και σε ποσοστό 2,17% του συνολικού ύψους των δαπανών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013 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 από την από 15/10/2014 οικεία έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2001 του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη φόρου εισοδήματος, προκύπτει ότι για τη διαχειριστική περίοδο 01/05/2000 έως 31/12/2000 εκτός από τη λήψη του ανωτέρω ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου, δεν διαπιστώθηκαν άλλες πράξεις ή παραλήψεις μεγάλης έκτασης. Επειδή το ανωτέρω φορολογικό στοιχείο αντιπροσωπεύει ποσοστό 2,08% επί των ακαθαρίστων εσόδων για την κρινόμενη περίοδο, ενώ ο επανέλεγχος 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 του προσφεύγοντος δεδομένου ότι αφενός καταλαμβάνει μικρή έκταση σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και αφετέρου αναφέρεται σε μία μεμονωμένη ανακρίβεια. 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 ουσιαστικής, 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 του προσφεύγοντος ανεπαρκή ή ανακριβή την ελεγχόμενη χρήση 2000, ενώ δεν θίγεται το κύρος και η αξιοπιστία αυτών από τη διαπίστωση και μόνο της λήψης και καταχώρησης του ανωτέρω μερικώς εικονικού ως προς την αξία φορολογικού στοιχείου.

Επειδή ο προσφεύγων έχει περαιώσει την χρήση 2000 με το Ν. 3259/2004 αποδεχόμενος το υπ' αριθμ./09-09-2005 εκκαθαριστικό σημείωμα βάσει του οποίου καταβλήθηκε φόρος περαίωσης και ο έλεγχος, σύμφωνα με την οικείες εκθέσεις επανελέγχου, δέχτηκε τα οικονομικά δεδομένα της περαίωσης χωρίς να διενεργήσει περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

« Πράξη προσδιορισμού του φόρου και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

« 1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α).....

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.»

Επειδή σύμφωνα με την ΣτΕ 117/2013 , κατά την έννοια των περί δεδρασμένου διατάξεων του άρθρου 197 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999, Α' 97, πρβλ. και τις αντιστοίχους περιεχομένου διατάξεις του άρθρου 119 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας), το δικαστήριο που

δικάζει υπόθεση σχετική με φορολογία εισοδήματος κρίνει, κατ' αρχήν, παρεμπιπτόντως το ζήτημα αν υπάρχει ή όχι παράβαση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), εξαιτίας της οποίας τα βιβλία και στοιχεία ορισμένης επιχειρήσεως κρίνονται ως ανακριβή ή ανεπαρκή, με περαιτέρω συνέπεια να προσδιορίζονται εξωλογιστικώς τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της οικείας επιχειρήσεως. Στην περίπτωση, όμως, που για την ίδια παράβαση, η οποία έχει τελεσθεί κατά την αυτή διαχειριστική περίοδο, έχει επιβληθεί πρόστιμο του Κ.Β.Σ. και κατά της τελευταίας αυτής πράξης έχει δημοσιευθεί άλλη τελεσίδικη απόφαση, από την οποία παράγεται δεδικασμένο ως προς την ύπαρξη ή ανυπαρξία της αποδιδόμενης παράβασης, το δεδικασμένο αυτό δεσμεύει το δικαστήριο που κρίνει την υπόθεση της φορολογίας εισοδήματος για την ίδια διαχειριστική χρήση.

Για την ταυτότητα του νομικού λόγου, δεδομένου ότι με τις διατάξεις του ν. 1642/1986 δεν επιχειρείται η μεταβολή των προϋποθέσεων χαρακτηρισμού φορολογικών στοιχείων ως εικονικών, αλλ' αντιθέτως γίνεται παραπομπή στη συνήθη έννοια της εικονικότητας, όπως αυτή καθορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., το δικαστήριο, που εκδικάζει υπόθεση σχετική με φόρο προστιθέμενης αξίας, κρίνει, κατ' αρχήν, παρεμπιπτόντως το ζήτημα αν υπάρχει ή όχι παράβαση του Κ.Β.Σ., εξαιτίας της οποίας ο επιτηδευματίας προέβη σε ισάριθμες καταχωρίσεις ανύπαρκτων εξόδων στα βιβλία του και, κατ' επέκταση, σε αντίστοιχη μείωση των εσόδων του και σε ανάλογη έκπτωση του αναλογούντος φόρου προστιθέμενης αξίας εκροών της επιχειρήσεώς του. Στην περίπτωση, ωστόσο, που για την αποδιδόμενη στον επιτηδευματία παράβαση, η οποία έχει τελεσθεί κατά την αυτή διαχειριστική περίοδο, έχει επιβληθεί πρόστιμο του Κ.Β.Σ. και κατά της τελευταίας αυτής πράξης έχει δημοσιευθεί άλλη τελεσίδικη απόφαση, από την οποία παράγεται δεδικασμένο ως προς την ύπαρξη ή ανυπαρξία της αποδιδόμενης παράβασής του, το δεδικασμένο αυτό δεσμεύει το δικαστήριο που κρίνει την υπόθεση επιβολής του αντίστοιχου φόρου προστιθέμενης αξίας για την ίδια διαχειριστική χρήση.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση όπως προαναφέρθηκε η παράβαση που επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα με την υπ αρ./14-07-2006 Απόφαση Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 1/5-31/12/2000 λόγω λήψης του υπό κρίση εικονικού φορολογικού στοιχείου για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, έγινε αποδεκτή από την προσφεύγουσα και επήλθε διοικητική επίλυση της διαφοράς, σύμφωνα με το με αρ./10-10-2006 πρακτικό διοικητικής επίλυσης.

Επειδή σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν 2523/97, ορίζεται ότι:

«Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου, ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί ΦΠΑ ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»

Στη συγκεκριμένη περίπτωση, κατόπιν των προαναφερομένων διατάξεων ορθώς επιβλήθηκε, με την προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., στη χρήση 2000 το πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Ν 2523/97, σύμφωνα με τα αποτελέσματα της από 15/10/2014 έκθεσης ελέγχου άρθρου 6 παρ. 1 Ν. 2523/1997 του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά, καθόσον η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο

για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της, εκδόσεως της εταιρείας '.....' με Νο/31-10-2000 καθαρής αξίας 1.000.000 δρχ ή 2.934,70 ευρώ πλέον Φ.Π.Α 180.000 δρχ ή 528,25 ευρώ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 §5 εδάφια α' και β' της Εγκυκλίου Διαταγής Υπ. Οικονομικών 1098594/48115/ΔΕ-Β/ΠΟΛ.1130/02.10.2008 (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων άρθρα 1-11 του Ν. 3259/2004 που αναφέρονται στην περαίωση εκκρεμών φορολογικών_υποθέσεων, όπως αυτές ισχύουν ύστερα από το Ν. 3697/2008) ορίζεται ότι:

«Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φορολογιών 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. 2238/94, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.»

Επειδή το ποσό που αντιστοιχεί στο ανωτέρω φορολογικό στοιχείο αξίας 1.000.000 δρχ ή 2.934,70 ευρώ κρίθηκε από τον έλεγχο εικονικό ως προς την αξία και το οποίο είχε εκπέσει από το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης της οποίας αφορά και κατά συνέπεια δεν είναι δυνατό να αναγνωρισθεί από το νόμο προς έκπτωση καθότι αφορά δαπάνη εικονική (Σχ. πολ 1029/2006, ΣτΕ 1823/1994, ΣτΕ 141/1993) και ως εκ τούτου προστίθεται στα καθαρά κέρδη της χρήσης ως λογιστική διαφορά.

Επειδή το ποσό αναλογούντα ΦΠΑ ύψους 180.000 δρχ ή 528,25 ευρώ που αντιστοιχεί στο ανωτέρω εικονικό φορολογικό στοιχείο και το οποίο είχε εκπέσει από το σύνολο των φορολογητέων εισροών της χρήσης της οποίας αφορά και ως εκ τούτου δεν είναι δυνατό να αναγνωρισθεί από το νόμο προς έκπτωση καθότι αφορά πραγματοποιηθείσα δαπάνη με μη νόμιμο παραστατικό στοιχείο.

Άλλωστε η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου. Συνεπώς το παραστατικό στοιχείο που εκδίδεται για να καλύψει δαπάνες και να δικαιολογήσει την έκπτωση θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι, κατά περιεχόμενο, επαρκώς συγκεκριμένο που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει καθότι το επίδικο φορολογικό στοιχείο κρίθηκε μερικώς εικονικό ως προς την αξία. (σχ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

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

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 γνwm. ΝΣΚ 572/2011).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αυθαίρετης κρίσης για το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων πρέπει να γίνει αποδεκτός και κατά συνέπεια τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για την κρινόμενη περίοδο κρίνονται **ακριβή** και τα αποτελέσματά της προσδιορίζονται λογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 31 του ν.2238/94 όπως αυτές ίσχυαν κατά το κρινόμενο έτος 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 χρήσης προσδιορίζονται λογιστικά, με την προσθήκη της λογιστικής διαφοράς του επανελέγχου που αντιστοιχεί στο ανωτέρω μερικώς εικονικό ως προς την αξία φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 1.000.000 δρχ ή 2.934,70 στα καθαρά κέρδη της χρήσης ενώ από το σύνολο φόρου εισροών ύψους 1.763,54 € που αντιστοιχεί σε σύνολο φορολογητέων εισροών ύψους 19.389,87€ δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση ποσό ΦΠΑ ύψους 528,25 € που αντιστοιχεί στον αναλογούντα ΦΠΑ του ανωτέρω εικονικού στο σύνολό του φορολογικού στοιχείου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της υπ' αριθ./13-11-2014 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «» - ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

1) **Την μερική αποδοχή** αυτής κατά της με αριθμ./15-10-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2001 (διαχειριστικής περιόδου 01/05/2000 - 31/12/2005) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ε΄ Πειραιά,

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 λογιστικής διαφοράς, την καθαρή αξία του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου συνολικού ποσού 1.000.000 δρχ ή 2.934,70 ευρώ.

2) **Την μερική αποδοχή** αυτής κατά της υπ' αρ./15-10-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ε΄ Πειραιά διαχειριστικής περιόδου 26/05/2000 – 31/12/2000,

- ως προς τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών ομοίως ως και των δηλωθέντων βάσει των τηρούμενων βιβλίων,

- ως προς τον προσδιορισμό των φορολογητέων εισροών ομοίως ως και των δηλωθέντων βάσει των τηρούμενων βιβλίων, αφαιρούμενης της αξίας του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως , το οποίο κρίθηκε εικονικό στο σύνολό του για ανύπαρκτη συναλλαγή , ήτοι συνολικού ποσού 1.000.000 δρχ ή 2.934,70 και την αντίστοιχη απόρριψη της έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ αυτού , συνολικού ποσού 528,25 € .

3) **Την απόρριψη** αυτής κατά της υπ' αριθ./15-10-2014 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ε΄ Πειραιά διαχειριστικής περιόδου 26/05/2000 – 31/12/2000.

A) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1) Ακαθάριστα έσοδα οικον. έτους 2001 με βάση την παρούσα απόφαση:

Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων βάσει δήλωσης: 141.290,88 ευρώ.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

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

	Σε ευρώ
Φορολογητέα κέρδη χρήσης (βάσει δήλωσης)	1.516,93
<u>Πλέον λογιστικές διαφορές επανελέγχου</u>	2.934,70
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	4.451,63

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:

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη χρήσης	1.516,93	4.451,63	2.934,70
1. Φόρος που αναλογεί 25%	379,23	1.112,91	733,68
2. Φόρος που παρακρατήθηκε	3192,96	3192,96	0
3. Σύνολο (1)-(2)	-2.813,73	-2.080,05	733,68
4. Τέλη Χαρτοσήμου Κερδών	30,34	59,69	29,35
5. Εισφορά Υπέρ ΟΓΑ	6,07	11,94	5,87
Πιστωτικό Υπόλοιπο	2.777,32	2.008,42	768,90
6. Πρόσθετος 120% φόρος ανακρίβειας	0	880,42	880,42
7. Πρόσθετα Τέλη Χαρτοσήμου 120%		35,22	35,22
8. . Εισφορά Υπέρ ΟΓΑ στα Πρόσθετα Τέλη Χαρτοσήμου		7,04	7,04
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ			1.691,58

Β) ΦΠΑ

1) Φορολογητέες εκροές και φορολογητέες εισροές με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω οι φορολογητέες εκροές και οι φορολογητέες εισροές με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	26/5/2000-1/12/2000
Φορολογητέες εκροές βάσει δήλωσης	58.420,74 €
Φορολογητέες εκροές με βάση την παρούσα απόφαση	58.420,74 €
Φορολογητέες εισροές βάσει δήλωσης	19.389,87 €
Μείον διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση	2.934,70 €
Φορολογητέες εισροές βάσει της παρούσας απόφασης	16.455,17 €

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 :

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 26/5/2000-1/12/2000	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φόρος Εκροών	10.515,74	10.515,74	0
Φόρος Εισροών	9.803,56	9.275,30	
Χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ	712,18 €	1.240,44	528,26
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)		633,91 €	633,91 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ			1.162,17 €

Γ) ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 6 ΠΑΡ. 1 Ν 2523/97

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

Πρόστιμο άρθρου 6 παρ. 1 του Ν. 2523/97 ποσού: **1.584,72 ευρώ** (528,24 X 3).

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

α.α. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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).