



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 10-02-2015

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 529

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9586156

ΦΑΞ : 210 9531321

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 12-11-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της <<.....> με ΑΦΜ, πρώην δ/ση επαγγελματικής έδρας κατά :

α/ της υπ' αρ...../30-09-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ οικονομικού έτους 2004 (διαχείρισης 1/1-31/12/2003), με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό κυρίου φόρου ύψους 27.415,08 €, πλέον προσαυξήσεων και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών ύψους 34.921,47 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 62.336,55 €

β/ της υπ' αρ...../30-09-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό φόρου ύψους 1.734,50 €,πλέον προσαυξήσεων ύψους 2.081,40 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 3.815,90 €.

γ/ της υπ' αρ...../30-09-2014 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6.ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό προστίμου ύψους 1.962,90 €, ήτοι 654,30 € x 3=1.962,90 €.

δ/ της υπ' αρ...../30-09-2014 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό προστίμου ύψους 3.635,06€ X ΣΒ2=7.270,12 € και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 30-09-2014 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

4.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

5.Την από 27-01-2015 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 12-11-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της <<.....> με ΑΦΜ,πρώην δ/ση επαγγελματικής έδρας,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' αρ...../30-09-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ οικονομικού έτους 2004 (διαχείρισης 1/1-31/12/2003), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό κυρίου φόρου ύψους 27.415,08 €, πλέον προσαυξήσεων και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών ύψους 34.921,47 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 62.336,55 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν διενέργειας επανελέγχου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρ. 66,68§2 του Ν.2238/94 και τις Α.Υ.Ο ΠΟΛ 1037/05,1081/05 από τη Δ.Ο.Υ....., μετά την με αριθμ./10-12-2013 εντολή επανελέγχου η οποία εκδόθηκε κατόπιν του με αριθμ.πρωτ. ΕΜΠ.....-00-12 Δελτίου πληροφοριών του ΣΔΟΕ και την από 27/09/2012 συνημμένη Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα ζήτησε και έλαβε το υπό κρίση οικ.έτος ένα (1) φορολογικό στοιχείο εκδόσεως καθαρής αξίας 3.635.06 ευρώ πλέον ΦΠΑ 18% 654,31 €,το οποίο κρίθηκε από το ΣΔΟΕ και τον επανέλεγχο της Δ.Ο.Υ εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής και αφορά πωλήσεις που διενεργήθηκαν προς την προσφεύγουσα από την επιχείρηση η οποία κρίθηκε ως ανύπαρκτη συναλλακτικά.

Στα πλαίσια του επανελέγχου και χωρίς να διενεργηθεί έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, η οποία έχει περαιώσει τη χρήση 2003 σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3697/2008, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. με βάσει την προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ, προέβη στη διαπίστωση ότι η προσφεύγουσα έχει λάβει και καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία της ως δαπάνη αγορών ένα (1) φορολογικό στοιχείο εκδόσεως καθαρής αξίας 3.635.06 ευρώ πλέον ΦΠΑ 18% 654,31€, το οποίο κρίθηκε από τον έλεγχο εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής, κρίνοντας τα βιβλία και τα στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή για την χρήση 2003 και επαναπροσδιορίζοντας τα καθαρά κέρδη του υπό κρίση έτους με βάση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό στο ποσό 79.929,94 €, αντί της δηλωθείσας λογιστικής ζημίας -22.367,81 €

- Με την υπ' αρ.....-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό φόρου ύψους 1.734,50 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 2.081,40 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 3.815,90 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε, αφ' ενός λόγω της ανακρίβειας των βιβλίων και του υπολογισμού ακαθαρίστων εσόδων εξωλογιστικά (ποσό 1.080,19 €) και αφ' ετέρου λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το φόρο εκροών της χρήσης 2003 του αναλογούντα ΦΠΑ ύψους 654,31€ στο τιμολόγιο της καθαρής αξίας 3.635.06 € το οποίο κρίθηκε εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής, λαμβάνοντας υπόψη την από 27/09/2012 Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ, συνεπεία της οποίας διενεργήθηκε ο επανέλεγχος και συντάχθηκε η από 30/09/2014 έκθεση επανελέγχου ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48 & 49 του ν. 2859/2000.

- Με την υπ' αρ.....-2014 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6.ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό προστίμου ύψους 1.962,90 €, ήτοι 654,30 € x 3=1.962,90 €.

- Με την υπ' αρ.....-2014 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α ΠΕΙΡΑΙΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό προστίμου ύψους 3.635,06€ X ΣΒ2=7.270,12€.

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα εταιρεία περαίωσε τη χρήση 2003 αποδεχόμενη το υπ' αριθμ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης ν.3697/2008 καταβάλλοντας φόρο περαίωσης ύψους 600,00 €.

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

1. Ότι φορολογική εγγραφή στηριζόμενη σε έγγραφα άλλης Αρχής περί διαπιστωθείσας παράβασης, χωρίς προηγούμενο έλεγχο της αρμόδιας φορολογικής Αρχής, τυγχάνει νομικά πλημμελής και είναι ακυρωτέα (ΔΕΑΘ.2515/1989,ΣτΕ 3776-81/1973,1381-3/1981).
2. Το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας κάθε φορολογικού στοιχείου φέρει η φορολογική αρχή (ΣτΕ 212/1998,453/1992,2844/1992,1217/1995, ΔΕΑΘ.704/2000.
3. Ότι ως προς τη κρίση για το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων και στοιχείων και τον χαρακτηρισμό αυτών ως ανακριβών ο έλεγχος αναφέρει τα εξής;<< η διαπιστωθείσα παρατυπία και παράλειψη παρότι δεν είναι μεγάλης έκτασης για να καταστεί ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων (ποσοστό 1,73% επί των ακαθαρίστων εσόδων),αφορά χρήση εικονικού στοιχείου μεγαλύτερου των 880,00 ευρώ .
4. Το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλα ελέγχου σύμφωνα με το άρθρ. 84 του ν. 2238/94 έχει υποπέσει σε παραγραφή.
5. Επικουρικά κρίνεται σφαλμένος ο χαρακτηρισμός του ληφθέντος τιμολογίου ως εικονικού στο σύνολο της συναλλαγής,διότι όπως εμμέσως συνάγεται από την έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ η αποδιδόμενη εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο της εκδότριας επιχείρησης

Επί της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων , εισηγούμαστε τα ακόλουθα:

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.

Κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, τα δεδομένα της από-2012 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία αποτέλεσαν το αντικείμενο του επανελέγχου και εξ'αυτού του λόγου δεν απαιτούνται περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις καθότι η παράβαση της λήψεως του εικονικού φορολογικού στοιχείου στοιχειοθετείται πλήρως στην από/2014 Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Ως εκ τούτου η αρμόδια φορολογική αρχή ορθά προχώρησε στον έλεγχο και αξιοποίηση των συμπληρωματικών στοιχείων και στην έκδοση των υπό κρίση πράξεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 30.<< Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων>> ορίζεται ότι:

1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του κώδικα αυτού δε τίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκτασή τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

2. 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.

«3. [1] Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) [2] δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου ή το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών ή το βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής που ορίζεται από την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού,

β) τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται,

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

δ) εξοφλεί τιμολόγια αξίας 15.000 ευρώ και άνω με τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο.

ε) [3] δεν συντάσσει και δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, που ορίζεται από την περίπτωση Γ' της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κώδικα αυτού ή συντάσσει αυτόν ανακριβώς».

..... [4]

Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνο συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν

αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.

[5] Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία.

Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη.

Η παρ. 3 τέθηκε όπως ισχύει με το άρθρο 8 § 1-5 του Ν. 3052/02. Έναρξη ισχύος από 1-1-2003 με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου αλλά ΠΡΟΣΟΧΗ όπου προβλέπει η παρ.αυτή επιεικέστερη μεταχείριση εφαρμόζεται και στα ανέλεκτα έτη. Βλέπε άρθρο 30 § 9 και άρθρο 35 § 1 Ν. 3522/06 (στο τέλος των διατάξεων)

4.[6] Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έσοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

β) [7] δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,

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) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,

ε) [8] δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,

η) [9] εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων - εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών,

θ) [10] δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του γενικού - αναλυτικών καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.

[11] 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. [12] Η απόρριψη των βιβλίων και των στοιχείων των επιτηδευματιών που ελέγχονται από το [13] Διαπεριφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο (ΔΕΚ) Αθηνών ή Θεσσαλονίκης, στα οποία διαπιστώθηκαν πράξεις ή παραλείψεις οι οποίες κατά την κρίση της ελεγκτικής αρχής συνιστούν ανεπάρκειες ή ανακρίβειες, όπως αυτές προσδιορίζονται από το άρθρο αυτό μπορεί να κριθεί, μετά από αίτηση του επιτηδευματία από πενταμελή επιτροπή, πριν από την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου ή της πράξης. Στην περίπτωση αυτή ο προϊστάμενος(13) του Διαπεριφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου (ΔΕΚ) Αθηνών ή Θεσσαλονίκης υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Ο επιτηδευματίας δικαιούται, εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος, να ζητήσει την κρίση της Επιτροπής, η οποία αποφαινεται εντός δύο μηνών, με αιτιολογημένη απόφασή της, αν οι ανεπάρκειες ή ανακρίβειες που αναφέρονται στο σημείωμα συνεπάγονται απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Η Επιτροπή μπορεί να διατάσσει συμπληρωματικό έλεγχο για διευκρίνιση των λόγων για τους οποίους ζητείται η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων. Η απόφαση της Επιτροπής είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της ελεγκτικής αρχής.

Η εν λόγω Επιτροπή έχει την έδρα της στην Κεντρική Υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών και συγκροτείται με απόφαση του Υπουργού αποτελούμενη από:

α) έναν σύμβουλο ή πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους ως πρόεδρο, που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από τον Υπουργό,

β) έναν εκ των προϊσταμένων των διευθύνσεων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας, που ορίζεται από τον Υπουργό και αναπληρώνεται από τον νόμιμο αναπληρωτή του,

γ) έναν εκ των προϊσταμένων των Διευθύνσεων της Γενικής Διεύθυνσης Ελέγχων, που ορίζεται από τον Υπουργό και αναπληρώνεται από τον νόμιμο αναπληρωτή του,

δ) έναν εκπρόσωπο του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδας, που προτείνεται με τον αναπληρωτή του από αυτό,

ε) έναν εκπρόσωπο της Κεντρικής Ένωσης Επιμελητηρίων Ελλάδας, που προτείνεται με τον αναπληρωτή του από αυτή.

Χρέη γραμματέα της Επιτροπής εκτελεί φοροτεχνικός υπάλληλος ΠΕ κατηγορίας που ορίζεται με τον αναπληρωτή του από τον Πρόεδρο.

Εισηγητής για κάθε υπόθεση ορίζεται υπάλληλος του ΕΘ.Ε.Κ. που προτείνεται από τον Προϊστάμενο της αρχής αυτής.

Για τη συγκρότηση, απαρτία, πλειοψηφία και λειτουργία της επιτροπής εφαρμόζονται οι διατάξεις του Οργανισμού του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών για τα συλλογικά όργανα.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζεται η αποζημίωση του Προέδρου, των μελών και του γραμματέα της Επιτροπής, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια».

6. [14] Τα βιβλία και στοιχεία της πρώτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο επιτηδευματίας δεν καταχωρεί ή καταχωρεί ανακριβώς σε αυτά αγορές που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο ή δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης και αξίας ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία, εμφανίζει αθροιστικά λάθη.

Οι διατάξεις των περιπτώσεων στ', ζ' και θ' του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου, καθώς και των δύο τελευταίων εδαφίων της ίδιας παραγράφου έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τους τηρούντες βιβλίο αγορών.

«7. [15] 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) [16] 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) [16] Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) [17] Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία

εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό».

8. [18] 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.

9. [19] Οι νέες διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 όπου προβλέπουν επιεικέστερη μεταχείριση, καθώς και οι διατάξεις της παραγράφου 7 εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου δεν έχουν ελεγχθεί, καθώς και για εκείνες που έχουν ελεγχθεί και δεν έχουν περαιωθεί οριστικά με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή εκκρεμεί η συζήτηση προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων και του ΣτΕ. Για τις υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των δικαστηρίων αυτών, οι ενδιαφερόμενοι μπορούν με αίτησή τους, που υποβάλλεται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εντός ανατρεπτικής προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από τη δημοσίευση του παρόντος να ζητήσουν τη διοικητική επίλυση της διαφοράς, ακολουθούμενης της διαδικασίας του ν.δ. 4600/1966 (ΦΕΚ 242 Α').

Αν δεν επιτευχθεί η διοικητική επίλυση της διαφοράς, οι υποθέσεις αυτές κρίνονται με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις».

Επειδή με το άρθ. 32 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι στις επιχειρήσεις που τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, ανεξάρτητα από την κατηγορίας τους, το καθαρό εισόδημά τους εξευρίσκεται εξωλογιστικώς εφόσον η ανακρίβεια ή ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

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 παραλήψεις 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).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 για τη προσφεύγουσα εταιρεία σύμφωνα με την από2014 έκθεση ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ η οποία συνετάχθη κατόπιν της από/2012 Έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ ΠΔ, διαπιστώθηκε ότι έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της το υπό κρίση έτος ένα (1) φορολογικό στοιχείο εκδόσεως καθαρής αξίας 3.635.06 ευρώ πλέον ΦΠΑ 18% 654,31€,το οποίο κρίθηκε από τον έλεγχο εικονικό ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 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 από την έκθεση επανελέγχου φόρου εισοδήματος προκύπτει ότι για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2003 έως 31/12/2003 εκτός από τη λήψη του ανωτέρω ενός (1) φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς την αξία, δεν διαπιστώθηκαν άλλες πράξεις ή παραλείψεις μεγάλης έκτασης σύμφωνα με βεβαίωση από το τμήμα ΚΒΣ περί μη ύπαρξης παραβάσεων του ΚΒΣ για την εν λόγω χρήση. Επειδή το ανωτέρω φορολογικό στοιχείο αντιπροσωπεύει ποσοστό 1,73% επί των ακαθαρίστων εσόδων ύψους 209.853,03€ 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 άρθ. 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 2003, ενώ δεν θίγεται το κύρος και η αξιοπιστία αυτών από τη διαπίστωση και μόνο της λήψης και καταχώρησης του ανωτέρω εικονικού ως προς την αξία φορολογικού στοιχείου.

Επειδή ο προσφεύγων έχει περαιώσει την χρήση 2003 με το Ν. 3697/2008 αποδεχόμενος το υπ' αριθμ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης καταβάλλοντας φόρο περαίωσης ύψους 600,00 € και ο έλεγχος, σύμφωνα με την οικείες εκθέσεις επανελέγχου, δέχτηκε τα οικονομικά δεδομένα της περαίωσης χωρίς να διενεργήσει περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθ. 9 του ν. 3259/2004 ορίζεται ότι : «Η αποδοχή από τον επιτηδευματία του Εκκαθαριστικού Σημειώματος συνεπάγεται την αυτόματη περαίωση όλων των δηλώσεων εισοδήματος και λοιπών φόρων που αφορούν τις χρήσεις αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της

Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας 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, σύμφωνα με έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., η λήψη από την προσφεύγουσα του επίμαχου εικονικού ως προς την αξία φορολογικού στοιχείου την κρινόμενη φορολογική περίοδο αποτέλεσε νέο συμπληρωματικό στοιχείο, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διότι η από 27-09-2012 Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με το αριθ.πρωτ.....-2012 έγγραφο της παραπάνω υπηρεσίας,ήτοι μετά την αποδοχή από τον προσφεύγοντα του ανωτέρω εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης.

Επειδή το ποσό που αντιστοιχεί στο ανωτέρω φορολογικό στοιχείο αξίας 3.635,06€ 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.ετ. 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 654,31€ που αντιστοιχεί στο ανωτέρω μερικώς 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.ετ. 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 προΐσχύοντος 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).

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 3.635,06 €, στα καθαρά κέρδη της χρήσης ενώ σχετικά με τη φορολογία ΦΠΑ από το σύνολο του δηλωθέντος από την επιχείρηση φόρου εισροών ύψους 21.583,78 € δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση ποσό ΦΠΑ ύψους 654,31€ που αποτελεί τον ΦΠΑ του ανωτέρω εικονικού ως προς την αξία φορολογικού στοιχείου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 68 του ν. 2238/94 φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου ή η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα και οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 84 §4 του ν. 2238/94 , το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον η μη ενάσκησή του οφείλεται σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην

παράγραφο 2 του άρθ. 68, ανεξάρτητα από το αν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου, που εν προκειμένω ο χρόνος παραγραφής είναι η 31/12/2014.

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 31/12/2014.

Επειδή με τους νόμους 3697/2008, 3790/2009, 3842/2010, 3888/2010, 4002/2011, 4098/2012 και 4141/2013 παρατάθηκε η προθεσμία παραγραφής της διαχειριστικής περιόδου 2003. Συγκεκριμένα με το άρθρο 37 του ν. 4141/2013, η προθεσμία παραγραφής των διαχειριστικών περιόδων 2000-2007, παρατείνεται για ακόμα δύο έτη, εφόσον έχει εκδοθεί η εντολή έως 31.12.2013. Η αριθ..... εντολή επανελέγχου με συμπληρωματικά στοιχεία εκδόθηκε στις 10/12/2013 και έγινε γνωστοποίηση την ελεγχόμενη επιχείρηση

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει και εξ αυτού του λόγου ο ισχυρισμός περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου τυγχάνει αβάσιμος εν προκειμένω.

Επειδή κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου όπως αυτά καταγράφονται στις ανωτέρω αναφερόμενες εκθέσεις ελέγχου με τις οποίες στοιχειοθετείται η εικονικότητα του επίμαχου στοιχείου, γίνονται αποδεκτά από την παρούσα απόφαση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

-Την **τροποποίηση** της με αριθμ...../30-09-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2003) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ και συγκεκριμένα ως προς το χαρακτηρισμό των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων από ανακριβή σε επαρκή και ακριβή

και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών της με την προσθήκη ως λογιστικής διαφοράς της καθαρής αξίας του ενός (1) ληφθέντος εικονικού ως προς την αξία φορολογικού στοιχείου, ήτοι ποσού 3.635,06 €, δηλαδή να γίνει δεκτός ο λογιστικός προσδιορισμός της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και όχι ο εξωλογιστικός.

-Την **τροποποίηση** της με αριθμ.....-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας(ΦΠΑ) διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και συγκεκριμένα ως προς το χαρακτηρισμό των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων από ανακριβή σε επαρκή και ακριβή και τον προσδιορισμό των φορολογητέων εσόδων ίδια με αυτά της εκκαθαριστικής δήλωσης της επιχείρησης, ενώ η αξία του εικονικού στοιχείου 3.635,06€ δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τις φορολογητέες εισροές και ο αντίστοιχος φόρος 654,13 € δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από το φόρο εισροών .

-Την **επικύρωση** της με αριθμ.....-2014 πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

-Την **επικύρωση** της με αριθμ.....-2014 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 6 ν.2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2003-31/12/2003 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση

διαμορφώνονται ως εξής :

	ευρώ
Φορολογητέα κέρδη χρήσης βάσει δήλωσης	-22.367,81
Πλέον λογιστικές διαφορές δήλωσης	0,00
Πλλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	3.635,06
Φορολογητέες Ζημίες βάσει της παρούσας απόφασης	-18.732,75

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 :

Ως προς τη φορολογία εισοδήματος: Μηδέν

Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ

<u>Εκροές</u>	<u>ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ</u>		<u>ΠΟΣΑ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ</u>	
	<u>Αξία Εκροών</u>	<u>ΦΠΑ Εκροών</u>	<u>Αξία Εκροών</u>	<u>ΦΠΑ Εκροών</u>
Εκροές με 8 %	191.754,11	15.340,33	191.754,11	15.340,33
Εκροές με 18 %	18.098,92	3.257,81	18.098,92	3.257,81
Σύνολο φορολογητέων εκροών	209.853,03	18.598,13	209.853,03	18.598,13
	<u>Εισροές</u>	<u>ΦΠΑ Εισροών</u>	<u>Εισροές</u>	<u>ΦΠΑ Εισροών</u>
Εισροές με 8%	77.915,78	6.233,26	77.915,78	6.233,26
Εισροές με 18%	44.199,54	7.955,92	40.564,48	7.301,61
Δαπάνες φορολογητέες	38.655,74	6.370,05	38.655,74	6.370,05
Σύνολο φορολογητέων εισροών	160.771,06	20.559,23	157.136,00	19.904,92
Πληρωμές στο δημόσιο		0,00		0,00
Πιστωτικό προηγούμενης χρήσεως		1.029,18		1.029,18
Προστιθέμενα ποσά	1.029,18	1.029,18	1.029,18	1.029,18
Φόρος για καταβολή από πίνακες διακανονισμού	0,00		0,00	
Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	4,63		4,63	
Αφαιρούμενα ποσά	4,63	4,63	4,63	4,63
Σύνολο φόρου εκροών		18.598,13		18.598,13
Υπόλοιπο φόρου εισροών		21.583,78		20.929,47
Πιστωτικό υπόλοιπο		-2.985,65		-2.331,33

- Ως προς τον ΚΒΣ: Πρόστιμο βάσει της αριθ.απόφασης/30-9-2014 7.270,12 ευρώ.

- Ως προς το πρόστιμο του άρθρου 6.Ν 2523/1997: Πρόστιμο βάσει της αριθ...../30-09-2014 απόφασης 1.962,90 ευρώ.

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α.α.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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).