



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

02-02-2015

Αριθμός απόφασης:

385

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής χρήσης 2005, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής χρήσης 2005 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 2005 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 9.129,06 €, πλέον 10.954,87 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά από οριστικό έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66/67Α του Ν. 2238/2004, συνεπεία του υπ' αριθμ. πρωτ. δελτίου πληροφοριών του

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) *η φορολογική αρχή δεν αποδεικνύει την εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων της επιχείρησης «.....»*
- 2) *ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών της επιχείρησης εξωλογιστικά ήταν αδικαιολόγητος και ανεπιεικής, και η φορολογική αρχή δεν δικαιολογεί την άποψή της για αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων.*
- 3) *η διενέργεια ελέγχου σε περαιωμένη χρήση ήταν παράνομη και ως εκ τούτου ο καταλογισμός του προστίμου άκυρος.*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 Μεταβατικές και άλλες διατάξεις, του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253/14-12-2004), ορίζεται, ότι: *“§2. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις αυτοελεγχόμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων”*.

Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 28 Θέματα φορολογικών ελέγχων, του ίδιου ως άνω Νόμου, ορίζεται, ότι: *“§1.Επιχειρήσεις ή ελεύθεροι επαγγελματίες και γενικά επιτηδευματίες ελέγχονται με τακτικό φορολογικό έλεγχο, ανεξαρτήτως ελεγκτικής αρμοδιότητας και με την επιφύλαξη των οριζόμενων στα άρθρα 13 έως και 17 του παρόντος νόμου, για όλες τις φορολογίες και όλες τις ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους, εντός τριετίας από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της τελευταίας ανέλεγκτης διαχειριστικής περιόδου, στις ακόλουθες περιπτώσεις:*

α. Εφόσον πρόκειται για επιτηδευματίες που εμπλέκονται στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών ή στη νόθευση φορολογικών στοιχείων ή σε υποθέσεις λαθρεμπορίας, β)....., γ).....”.

Επειδή, η από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του, με την οποία γνωστοποιήθηκαν στοιχεία για την εικονικότητα συναλλαγών της προσφεύγουσας ΟΕ, διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με το αριθμ. πρωτ. έγγραφο (αριθ. πρωτ. Δ.Ο.Υ.), μετά την αυτοπεραίωση της διαχειριστικής χρήσης 01/01/2005-31/12/2005 (άρθρο 14 ν. 3296/2004), της οποίας αφορά η προσβαλλόμενη πράξη, η έκθεση αυτή αποτελεί «συμπληρωματικό στοιχείο».

Επειδή, σύμφωνα με την περίπτωση γ' παρ. 1 του άρθρου 67^Α του Ν. 2238/1994.....»Οι υποκείμενοι σε φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 & 101 του ΚΦΕ μπορούν να υπαχθούν σε τακτικό ή προσωρινό έλεγχο....., με βάση.....γ) τις εκθέσεις ελέγχου Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών». Ορθώς λοιπόν η Δ.Ο.Υ., συνέταξε την από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, βασιζόμενη στο πόρισμα έκθεσης ελέγχου άλλης υπηρεσίας που αφορά την εκδότρια επιχείρηση, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αβάσιμος.

Εξάλλου δύναται και μόνη η έκθεση του ΣΔΟΕ να αποτελέσει το νόμιμο έρεισμα της περί επιβολής προστίμου πράξης του αρμόδιου προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. χωρίς να απαιτείται η σύνταξη από τον τελευταίο αυτόν άλλης χωριστής έκθεσης ελέγχου ενώ εξάλλου αυτή καθ' αυτή η έκδοση της απόφασης επιβολής προστίμου από τον ως άνω Προϊστάμενο σημαίνει την πλήρη αποδοχή των πορισμάτων της συνταχθείσας έκθεσης χωρίς να χρειάζεται ιδιαίτερη και ρητή αναφορά προς τούτο (ΣτΕ 4503/1995, 4783/1996).

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι, η διενέργεια ελέγχου σε περαιωμένη χρήση ήταν παράνομη και ως εκ τούτου ο καταλογισμός του προστίμου άκυρος, πρέπει να απορριφθεί, ως ανατιολόγητος, αβάσιμος και μη σύννομος.

Επειδή, τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά στο σύνολό τους, η λήψη του κάθε εικονικού τιμολογίου αποτελεί αυτοτελή παράβαση για την οποία επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για το οποίο η φορολογική αρχή έχει εξουσία επιμετρήσεως, η δε καταχώρηση του ίδιου τιμολογίου στα βιβλία του λήπτη αποτελεί αυτοτελή παράβαση διαφορετική από την προηγούμενη, για την οποία επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για το οποίο επίσης η φορολογική αρχή έχει εξουσία επιμετρήσεως (ΣτΕ 591/2013).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ.10β του Ν. 2523/97 η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, καθώς και η νόθευση αυτών, θεωρείται ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, **μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%) στη περίπτωση της οποίας δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας της συναλλαγής**, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α .

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε και το πρόστιμο επιβλήθηκε βάσει αντικειμενικών κριτηρίων (κατά δέσμια ενάσκηση της αρμοδιότητας της φορολογικής αρχής), μη επηρεαζομένων κατά νόμο από την υποκειμενική (υπαίτια) συμπεριφορά του προσφεύγοντος (ΣτΕ 4037/2008, 1501/2008, 2862/2006, 1724/2005).

Επειδή, στη προσβαλλόμενη πράξη δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία και ως εκ τούτου ακυρωτέα και εξ αυτού του λόγου, ελλείψει προσήκουσας αιτιολογίας, πρέπει να ακυρωθεί, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, διότι στην οικεία έκθεση ελέγχου αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου οι Αποφάσεις Επιβολής Προστίμων περιέχουν στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία. (ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 § 2 του Ν. 2523/1997 ισχύει ότι «το πρόστιμο επιβάλλεται με απόφαση του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, στην οποία γίνεται σύντομη περιγραφή της παράβασης και αναγράφεται το πρόστιμο που επιβάλλεται για αυτή, καθώς και η διάταξη που εφαρμόζεται». Εξάλλου, πλην της μνείας των παραβάσεων και των επιβαλλόμενων γι' αυτές προστίμων, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων, ως τυπικό στοιχείο του κύρους των, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη

συνοδεύουσα τις πράξεις έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115`/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12, 1218.

Επειδή τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστικώς. Στην ίδια έκθεση γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στη προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης δεν είναι αόριστη και εντελώς ανεπαρκής.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου συνάγεται πλήρης και βεβαία πεποίθηση ως προς τη διάταξη και τη βαρύτητα της παράβασης περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η ελεγκτική αρχή σε καμία περίπτωση δεν προέβη σε αυθαίρετες εκτιμήσεις, αλλά βασίστηκε στο πόρισμα έκθεσης ελέγχου άλλης υπηρεσίας (...) που αφορά την εκδότρια επιχείρηση, από την οποία η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της τα επίμαχα εικονικά τιμολόγια. Συγκεκριμένα, ως προκύπτει από την έκθεση του, (σελίδες ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ)... ” σύμφωνα με το συγκεντρωθέν από την Ασφάλεια προανακριτικό υλικό, ομάδα ατόμων, κυρίως Κυπρίων υπηκόων, ιδρύοντας εταιρείες-φαντάσματα και εκδίδοντας εικονικά φορολογικά στοιχεία, συμμετείχαν σε έκνομες ενέργειες, όπως.....τροφοδότηση άλλων επιχειρήσεων με εικονικά τιμολόγια, ιδιοποίηση φπα κλπ. Από την έρευνα της Ασφάλειας διαπιστώθηκε, ότι οι εταιρείες που ίδρυσαν: α) υφίστανται, ως προ τη συγκρότηση και σύστασή τους, β) άλλες είναι ανύπαρκτες στις διευθύνσεις, που εμφανίζονται ότι εδρεύουν, γ) άλλες είναι υπαρκτές αλλά ανενεργές και υφίστανται στις διευθύνσεις, που εμφανίζονται ότι εδρεύουν, πλην όμως, χωρίς καμία δραστηριότητα, παρά μόνο, ως ενοικιαζόμενα ακίνητα στα οποία στεγάζονται, τα οποία είναι κενά, χωρίς εμπορεύματα”.... Στη δε σελίδα ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ της ίδιας ως άνω έκθεσης, σημειώνεται, ότι..... “διακινούσαν έγγραφα, σφραγίδες, πιστωτικές κάρτες κλπ πολλών (εκατόν εξήντα) επιχειρήσεων και προσώπων, μεταξύ των οποίων και της εκδότριας των εικονικών φορολογικών στοιχείων,, με ΑΦΜ Επίσης ο , ερωτηθείς σχετικά με τις εταιρείες που αναφέρονται στα κατασχεθέντα έγγραφα, κατέθεσε ότι δεν γνωρίζει τον αριθμό και τις επωνυμίες αυτών, ωστόσο όμως γνωρίζει ότι ουδέποτε λειτούργησαν. Σε φωτογραφίες που του επιδείχθηκαν, αναγνώρισε με απόλυτη βεβαιότητα στο πρόσωπο του..... , το άτομο που από κοινού με τον....., του πρότειναν, έναντι μηνιαίας αμοιβής 1.500,00 €, να συμμετάσχει στη συγκρότηση εταιρειών, για τον ως άνω σκοπό, άλλοτε ως διαχειριστής και άλλοτε ως εταίρος. Επίσης η επιχείρηση, ουσιαστικά δεν δραστηριοποιήθηκε ποτέ, ούτε βρέθηκε, όπως προκύπτει από την πορισματική αναφορά”.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19&4 του Ν. 2523/97 **Εικονικά είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που**

πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Επειδή, ως προκύπτει από την έκθεση του, (σελίς ...) για την επιχείρηση «.....» “.... βρέθηκαν στοιχεία τα οποία αφορούν την ελεγχόμενη και φέρουν τον α/α ... της κατάσχεσης. Τα στοιχεία αυτά (εκτυπώσεις από Η/Υ) αναφέρονται στις ενέργειες των συμμετεχόντων σε αυτή τη διαδικασία σχετικά με το άνοιγμα λογαριασμών στις τράπεζες και την έκδοση μπλοκ επιταγών από τις τράπεζες. Η επιχείρηση έχει ανοίξει σε τράπεζες τους παρακάτω λογαριασμούς,.....: 1) ΤΡΑΠΕΖΑ καταθετικός λογαριασμός αρ.πρωτ. Εμπ.2) 3) 4) **Από τα μέχρι τώρα στοιχεία που μας διαβίβασαν οι τράπεζες προκύπτει ότι η ελεγχόμενη (εκδότρια των εικονικών φορολογικών στοιχείων), όπως και όλες οι συναφείς επιχειρήσεις του κυκλώματος, προκειμένου να παρουσιάσει τις συναλλαγές της ως πραγματικές, προσπαθεί να δημιουργήσει μόνη της εικονικά αποδεικτικά τραπεζικά στοιχεία, καταθέτοντας η ίδια στους τραπεζικούς της λογαριασμούς χρήματα, για τα οποία ταυτόχρονα προβαίνει στην ανάληψή τους ή τη μεταφορά τους στο λογαριασμό της**”.

Επειδή, η φορολογική αρχή απέδειξε, κατ’ αρχήν, την εικονικότητα των εν λόγω τιμολογίων. Προς τούτο απέδειξε, ότι ο εκδότης των τιμολογίων είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30. Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων. του ΠΔ 186/92, ισχύουν τα ακόλουθα

1...2... **§3.** Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

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

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....

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.

Το πρώτο εδάφιο μετά τη δ’ το οποίο είχε προστεθεί με την παράγραφο 13 του άρθρου 20 του νόμου 3296/2004 καταργείται, σύμφωνα με το άρθρο 44 του νόμου 3427/2005 και η κατάργηση ισχύει από την ημερομηνία δημοσίευσης στο ΦΕΚ (27.12.2005).

§4. 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 έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

β) δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή απογράφει αυτά ανακριβώς,

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 επιχείρησης του, για τον επιτηδεύματά της τρίτης κατηγορίας,

ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 10 και της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου ή δεν καταχωρεί τις συναλλαγές ή καταχωρεί σ' 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 οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,

η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη όταν τηρούνται βιβλία δεύτερης κατηγορίας.

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά.

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

Η φράση «ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης» διαγράφηκε από την παράγραφο 4 (προτελευταίο εδάφιο) σύμφωνα με τη παράγραφο 15 του άρθρου 20 του νόμου 3296/2004 και ισχύει από την ημερομηνία δημοσίευσής της στο ΦΕΚ (14.12.2004).

§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)...β) Ποσοστό 2% και για αξία μικρότερη ή ίση των 18.000 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα από 150.001 ευρώ έως και 1.500.000 ευρώ....

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

α)...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

Η παράγραφος 7 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με τη παράγραφο 5 του άρθρου 7 του νόμου 3052/2002 και ισχύει από 1/1/2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου.

§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.

Η παράγραφος 8 τέθηκε όπως προστέθηκε με τη παράγραφο 6 του άρθρου 7 του νόμου 3052/2002 και ισχύει από 1/1/2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου.

§9. 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. ...

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

Η παράγραφος 9 τέθηκε όπως προστέθηκε με τη παράγραφο 6 του άρθρου 7 του νόμου 3052/2002 και ισχύει από 1/1/2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση της φορολογικής αρχής, η υπ' αριθμ. ΑΕΠ, η οποία αφορά τη λήψη και καταχώρηση στα βιβλία της, δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας 6.260,00 € πλέον φπα 1.189,40 €, από την επιχείρηση με ΑΦΜ, και η οποία αποτελεί την αιτία επανελέγχου και την αιτιολογική βάση της κρίσης της φορολογικής αρχής περί ανακρίβειας των τηρούμενων βιβλίων δεν έχει επέλθει διοικητική επίλυση της διαφοράς, έχουν εφαρμογή οι ανωτέρω, επιεικέστερες σε σχέση με τις ισχύουσες κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης, διατάξεις του άρθρου 30 του ΚΒΣ.

Επειδή, στην οικεία έκθεση επανελέγχου αναφέρονται μεταξύ άλλων, και τα εξής:

Α) «για τη διαχειριστική περίοδο 2005, δεν υφίστανται παραβάσεις Κ.Β.Σ., δελτία πληροφοριών (πέραν αυτού που αναγράφεται κατωτέρω) ή άλλα έγγραφα που αφορούν την ελεγχόμενη επιχείρηση» (σελίς ..)

Β) «από τον έλεγχο και τη διασταύρωση δεδομένων των συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του ΚΒΣ που υποβλήθηκαν, και από τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων, ιδιαίτερα αυτών με μεγάλη αξία, για τυχόν πλαστότητα, εικονικότητα ή νόθευσή τους, δεν διαπιστώθηκαν περιπτώσεις έκδοσης πλαστών και εικονικών στοιχείων ή νόθευσης και λήψης φορολογικών στοιχείων, πέραν των επίδικων με εκδότη την επιχείρηση, με ΑΦΜ» ΣΕΛίς

Γ) ότι η ανωτέρω παράβαση του ΚΒΣ περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων στην οποία υπέπεσε η προσφεύγουσα για τη χρήση 2005, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994, καθότι η χρήση 2005 δεν έχει περαιωθεί οριστικά (αυτοπεραίωση του άρθρου 14 ν. 3296/2004).

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 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 ίδιου άρθρου, όπως αυτές αναφέρονται αναλυτικά προηγουμένως.

Επειδή από την ανωτέρω έκθεση σαφώς προκύπτει ότι κατά τον επανέλεγχο που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ στα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης για την διαχειριστική περίοδο 2005 εκτός από την λήψη των ανωτέρω περιγραφόμενων εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων δεν διαπιστώθηκαν άλλες πράξεις ή παραλείψεις μεγάλης έκτασης, ώστε να επηρεάζουν τα βιβλία σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, όπως αυτό ορίζεται τις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92), 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.

Επειδή, κατά συνέπεια δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 30 §§ 3 & 4 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92) ώστε να κριθούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανεπαρκή ή ανακριβή στην ελεγχόμενη χρήση 2005, ενώ δεν θίγεται το κύρος και η

αξιοπιστία αυτών από την διαπίστωση και μόνο της λήψης και καταχώρησης των ανωτέρω δύο εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν έχει περαιώσει οριστικά το οικονομικό έτος 2006, το οποίο αφορά η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, (αυτοπεραίωση του άρθρου 14 του ν. 3296/2004) και βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων των άρθρων 17 § 2 και 28 § 1 του ως άνω νόμου, καθώς η ανωτέρω παράβαση του ΚΒΣ περί λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων στην οποία υπέπεσε η προσφεύγουσα για τη χρήση 2005, αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 § 2 του ν. 2238/1994, *έχουν εφαρμογή και για τις αυτοελεγχόμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών.*

Επειδή, σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., η λήψη από την προσφεύγουσα εταιρεία των επίμαχων εικονικών στο σύνολό τους τιμολογίων στην κρινόμενη φορολογική περίοδο αποτέλεσε νέο συμπληρωματικό στοιχείο, για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διότι το αντίστοιχο δελτίο πληροφοριών περιήλθε σε γνώση του μετά την αυτοπεραίωση από την προσφεύγουσα του επίδικου οικονομικού έτους.

Επειδή, ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 2 του ν. 2238/1994, στους τηρούντες επαρκή βιβλία Β' κατηγορίας, προσδιορίζεται με τον πολλαπλασιασμό ΣΚΚ επί των ακαθαρίστων εσόδων. Εν προκειμένω τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται στο ποσό των 38.645,81 €, τα οποία σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου το 54,55% αυτών αφορούν τη παροχή υπηρεσιών και το υπόλοιπο 45,45% την εμπορία, δηλαδή, το ανωτέρω προσδιορισθέν καθαρό κέρδος προκύπτει με πολλαπλασιασμό των ακαθαρίστων ανά κλάδο εσόδων με τους ΣΚΚ, ήτοι, $187.260,15 * 54,55\% * 32\% + 187.260,15 * 45,45\% * 7\%$.

Επειδή, ο λογιστικός προσδιορισμός εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 § 1 του ν. 2238/1994, στους τηρούντες επαρκή βιβλία Β' κατηγορίας, προσδιορίζεται στο ποσό των 49.851,04 €, ήτοι στα καθαρά δηλούμενα από τη προσφεύγουσα κέρδη που προέκυψαν από τα βιβλία της, προστίθεται η αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων 6.260,00 € πλέον λοιπές λογιστικές διαφορές ελέγχου 2.917,65 €

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 2 του ν. 2238/1994, τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν με βάση τον λογιστικό προσδιορισμό είναι μεγαλύτερα αυτών του εξωλογιστικού προσδιορισμού, ως φορολογητέα κέρδη πρέπει να ληφθεί το ποσό των 49.851,04 €.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της με αρ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» -Α.Φ.Μ. κατά της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. έτους 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως εξής:

- α) την αποδοχή αυτής ως προς το κύρος των βιβλίων, κρίνοντας αυτά ακριβή και αληθή.
- β) την απόρριψη αυτής ως προς την μη εικονικότητα των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

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

Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης	40.673,39
Πλέον λογιστικές διαφορές που προτείνεται από την παρούσα απόφαση (αξία εικονικών 6.260,00 € + λοιπές ως έκθεση 2.917,65 €)	9.177,65
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	49.851,04

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 :

Διαφορά Φόρου	2.202,64
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	2.643,17
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.845,80

Ο προσδιορισμός των παραπάνω ποσών προκύπτει αναλυτικά από τη συνημμένη κατάσταση υπολογισμού φορολογικής υποχρέωσης.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ 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).