



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

Καλλιθέα 17-11-2014

Αριθμός απόφασης: 3650

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου κατά της υπ' αριθ. /2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2005 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. /2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 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 Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, η οποία κατατέθηκε

εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2005 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 591,94 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 710,33€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν διενέργειας επανελέγχου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 68§2 του Ν.2238/94 από τη Δ.Ο.Υ. βάσει της με αριθμ./2013 εντολής επανελέγχου η οποία εκδόθηκε συνεπεία του υπ' αριθμ./2010 πληροφοριακού δελτίου του Σ.Δ.Ο.Ε. με το οποίο διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. η από Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. από την οποία προέκυψε ότι η επιχείρηση «..... του» ΑΦΜ εξέδιδε τα έτη 2003, 2004 και 2005 εικονικά φορολογικά στοιχεία μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και το υπ' αριθμ./2004 Τ-ΔΑ που έλαβε ο προσφεύγων. Σύμφωνα με την από Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων ζήτησε και έλαβε το έτος 2004 το υπ' αριθμ./2004 φορολογικό στοιχείο εκδόσεως ««..... του» καθαρής αξίας 3.222,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 418,89 ευρώ και το οποίο κρίθηκε από τον έλεγχο μερικώς εικονικό ως προς τη συναλλαγή λαμβάνοντας υπόψη την με ανωτέρω Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) του Σ.Δ.Ο.Ε. η οποία συνετάχθη κατόπιν διενέργειας ελέγχου στον εκδότη του ως άνω στοιχείου.

Στα πλαίσια του επανελέγχου διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων είχε λάβει και καταχωρήσει στο τηρούμενο μηχανογραφικά βιβλίο εσόδων-εξόδων του 11^{ου} μήνα της χρήσης 2004 στο σκέλος των δαπανών το υπ' αριθμ./2004 Τ-ΔΑ καθαρής αξίας 3.222,00€ πλέον ΦΠΑ εκδόσεως «.....» και ως εκ τούτου δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης το ποσό των 3.222,00€, που αντιστοιχεί στο ανωτέρω μερικώς εικονικό ως προς τη συναλλαγή φορολογικό στοιχείο, κρίνοντας τα βιβλία και τα στοιχεία του προσφεύγοντος ανακριβή για την χρήση 2004 και επαναπροσδιορίζοντας τελικώς τα καθαρά κέρδη του υπό κρίση έτους με βάση τον λογιστικό προσδιορισμό στο ποσό ύψους των 10.117,66€.

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων περαίωσε τη χρήση 2004 με τη διαδικασία του αυτοελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθ. 13-16 του ν. 3296/2004 και ο επανέλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα στη παρ. 2 του άρθ. 17 του ν. 3296/2004.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Μη απόδειξη εικονικότητας και μη απόδειξη αυτής από τη φορολογική αρχή ως φέρουσα το βάρος της απόδειξης σύμφωνα με πάγια νομολογία των Διοικητικών δικαστηρίων και του Συμβουλίου της Επικρατείας και την με αριθμ. 1087/2005 εγκύκλιο του Υπ. Οικονομικών.
2. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - Λόγος ακύρωσης της πράξης λόγω μη κοινοποίησης σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου επί απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων ως ανεπαρκή, ανακριβή στερώντας του την προσφυγή

ενώπιον της Επιτροπής του άρθ. 30 παρ. 5 του ΚΒΣ – Δεν διατυπώνονται στην έκθεση ελέγχου με σαφήνεια επιχειρήματα από τα οποία να προκύπτει η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων – Η έκθεση ελέγχου είναι πλημμελώς αιτιολογημένη και αόριστη κατά παράβαση του άρθ. 21 του ΚΒΣ και δεν αναφέρεται η μέθοδος που ακολούθησε ο έλεγχος κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων , καθιστώντας την προσβαλλόμενη πράξη νομικά πλημμελή.

3. Παραβίαση της αρχή της αναλογικότητας , της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου και της χρηστής διοίκησης.
4. Καλόπιστη λήψη των τιμολογίων.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της υπό κρίση προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 19 παρ.4 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι εικονικό 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 φορολογικώς 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 όπως προκύπτει από την συνταχθείσα Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ ο έλεγχος απέδειξε τα πραγματικά περιστατικά βάσει των οποίων διαπιστώθηκε και στοιχειοθετήθηκε πλήρως και επαρκώς η συναλλακτική ανυπαρξία του εκδότη του επίμαχου φορολογικού στοιχείου και η εικονικότητα των εν λόγω συναλλαγών.

Επειδή με την από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. και των συνημμένων σε αυτή ήτοι του υπ' αριθ./2010 Δελτίου πληροφοριών και της από έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του Σ.Δ.Ο.Ε. που διενήργησε τον έλεγχο στον εκδότη «.....» του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, στοιχειοθέτησε την παράβαση της λήψεως ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της.

Επειδή απόσπασμα του περιεχομένου της από Έκθεσης Ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ κατά το μέρος που αφορά τον προσφεύγοντα αναφέρεται στην απόοικία έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος η οποία αποτελεί την νόμιμη και επαρκή αιτιολογία της υπό κρίση πράξης και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός που προβάλλεται εν προκειμένω περί μη ύπαρξης εικονικότητας και μη απόδειξης αυτής δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς το δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της υπό κρίση προσφυγής

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 30 του ΚΒΣ όπως αντικαταστάθηκε με την [παραγράφο 3 του άρθρου 7 του Ν. 3052/2002](#) (ΦΕΚ 221 Α'/24.9.2002) και ισχύει από 1.1.2003 σύμφωνα με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου, προβλέπεται ότι η απόρριψη των βιβλίων και των στοιχείων των επιτηδευματιών που ελέγχονται από το Διαπεριφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο (Δ.Ε.Κ.) 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 του (Δ.Ε.Κ.) 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.

Επειδή για διαχειριστικές περιόδους που κλείνουν εντός του έτους 2003 , 2004 και 2005 και αφορούν υποθέσεις επιτηδευματιών με ύψος ακαθαρίστων εσόδων 9.000.001 ευρώ και άνω, έχουν οριστεί ως καθ' ύλην αρμόδια για διενέργεια οριστικού φορολογικού ελέγχου , τα Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Δ.Ε.Κ.). (σχετ. 1000414/3000/ΔΕ-Β/31-12-2004 Α.Υ.Ο.)

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι προαναφερόμενες διατάξεις περί κρίσεως του κύρους των βιβλίων και στοιχείων από πενταμελή επιτροπή έχουν εφαρμογή μόνο στις περιπτώσεις βιβλίων τρίτης κατηγορίας στις οποίες διαπιστώνονται πράξεις ή παραλείψεις, οι οποίες συνιστούν ανεπάρκειες ή ανακρίβειες και κατά συνέπεια δεν έχουν εφαρμογή εν προκειμένω καθότι ο προσφεύγων κατά το κρίσιμο έτος διατηρούσε ατομική επιχείρηση με β' κατηγορίας βιβλία.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθ. 28 §1 του ν. 4174/2013 σύμφωνα με τις οποίες ορίζεται ότι: « *Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης*».

Επειδή εν προκειμένω εντός της ανωτέρω προθεσμίας των είκοσι ημερών από την κοινοποίηση του υπ' αριθμ./2014 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και της απόπράξης προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε ως είχε τη δυνατότητα να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τις διαπιστώσεις και το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός περί παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας όπως αυτή προβλέπεται από τις διατάξεις του παρ. 5 του άρθ. 30 του ΚΒΣ τυγχάνει αβάσιμος καθότι δεν έχει εφαρμογή εν προκειμένω πλην των διατάξεων του άρθ. 28 §1 του ν. 4174/2013.

Επειδή με τις διατάξεις των παραγράφων 3, 4, 6 και 7 του άρθ. 30 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) τέθηκαν οι προϋποθέσεις βάσει των οποίων τα βιβλία και στοιχεία των επιτηδευματιών κρίνονται ως ανεπαρκή και ανακριβή. Ειδικότερα σύμφωνα με την παρ. 4 του ιδίου άρθρου ορίζεται ότι 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, β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών, 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).....

.....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.....»

Επειδή εν προκειμένω για τη χρήση 2004 διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε και έκανε χρήση ενός (1) Τιμολογίου Δελτίου Αποστολής και συγκεκριμένα το Τ-ΔΑ/2004 καθαρής αξίας 3.222,00€ πλέον ΦΠΑ 418,86€ εκδόσεως «.....»» το οποίο κρίθηκε εικονικό για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της.

Επειδή κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. γ της παρ. 4 του άρθ. 30 του ΚΒΣ , προκύπτει ότι ο έλεγχος ορθά έκρινε το κύρος των βιβλίων και στοιχείων λαμβάνοντας υπόψη το είδος και τη βαρύτητα της παράβασης καθότι αφορά λήψη εικονικού στοιχείου για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της καθώς και της έκτασης που καταλαμβάνει το επίμαχο εικονικό στοιχείο καθαρής αξίας 3.222,00€ σε σχέση με το σύνολο των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης ύψους 13.532,88€.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 68 παρ.2 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. 17 παρ.2 του ν. 3296/2004 ορίζεται ότι 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 περαιούμενες 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.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθ. 30 του ΚΒΣ ορίζεται ότι τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις παραγράφους 3, 4, 6 και 7 του ιδίου άρθρου.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθ. 31 του ν. 2238/94 όπως ίσχυαν κατά το κρίσιμο έτος ορίζεται ότι το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των δαπανών όπως αυτές απαριθμούνται στις διατάξεις του ιδίου άρθρου.

Επειδή σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/94 όπως αυτό προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθ. 10 του ν. 3296/2004 ορίζεται ότι : «Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,
β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1087/2005 ορίζεται ότι στις περιπτώσεις των αναφερόμενων στις ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν. 3296/04 παραβάσεων που η απόκρυψη της φορολογητέας ύλης με βάση τις παραβάσεις αυτές υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας όχι όμως και τα 5.000 ευρώ ή αντίστροφα, θα εφαρμόζεται ποσοστό προσαύξησης 4%. Περαιτέρω ορίζεται ότι οι νέες διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 3296/04 ισχύουν στο σύνολό τους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ίδιου νόμου, από την ημέρα δημοσίευσης του νόμου αυτού (14.12.04) και μετά, δηλαδή ισχύουν για διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 14.12.04 και μετά.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. 2238/94 όπως ίσχυαν κατά το κρίσιμο έτος ορίζεται ότι : «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του ΚΒΣ, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους».

Περαιτέρω με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι: « 2.... Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%).....Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)..»

Επειδή σύμφωνα με την από οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος προκύπτει ότι ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα όπως αυτά προέκυψαν με βάση τον λογιστικό προσδιορισμό κατ' εφαρμογή των προαναφερόμενων διατάξεων, αναφερόμενη επακριβώς στις διατάξεις που εφαρμόστηκαν, της μεθόδου που χρησιμοποίησε καθώς και στα στοιχεία που έλαβε υπόψη κατά τον προσδιορισμό του τελικού αποτελέσματος. Επομένως ο ισχυρισμός που προβάλλεται περί αοριστίας όσον αφορά την περιγραφή της μεθόδου που ακολούθησε ο έλεγχος καθιστώντας την οικεία έκθεση πλημμελώς αιτιολογημένη και κατ' επέκταση και την υπό κρίση πράξη αναιτιολόγητη, δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτικής.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο της υπό κρίση προσφυγής

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιάζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύοντας, κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ.10 περ. β' του ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς του μόνο στο μισό, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικώς στο πρόσωπο του εκδότη, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ.1 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣτΕ 2402/2010).

Επειδή δεν υφίσταται παραβίαση της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της χρηστής διοίκησης καθόσον η αρμόδια φορολογική αρχή στην κρινόμενη υπόθεση δεν δρα κατά διακριτική ευχέρεια αλλά κατά δέσμια αρμοδιότητα με την έννοια ότι η διαπίστωση και μόνο ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό, αρκεί για να στοιχειοθετήσει παράβαση για τον φορολογούμενο λαμβάνοντας υπόψη ότι 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 που επικαλείται με την παρούσα αλλά δεν επικαλέστηκε στο στάδιο του ελέγχου μη ανταποκρινόμενος στο με αριθ. 21049/28-04-2014 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και στον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που του κοινοποιήθηκε.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο της υπό κρίση προσφυγής

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).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του κατά της υπ' αριθ./2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 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 :

	Σε ευρώ
Φορολογητέα κέρδη χρήσης (βάσει δήλωσης)	6.895,66
<u>Πλέον λογιστικές διαφορές</u>	3.222,00

Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	10.117,66
---	-----------

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 :

	Σε ευρώ
Διαφορά φόρου	591,94
Πρόσθετα φόρος (120%)	710,33
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.302,27

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

α.α.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).