



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα 04-08-2014

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:2381

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, οδός κατά της υπ' αριθ./2014 πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2002 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ./2014 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2002 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2002 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 42.012,52 €, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 50.415,01 € .

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. με βάση την με αριθμ./2013 εντολή επανελέγχου η οποία εκδόθηκε συνεπεία της από Έκθεσης ελέγχου ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων ζήτησε και έλαβε το υπό κρίση έτος το υπ' αριθμ./2001 φορολογικό στοιχείο εκδόσεως «.....» καθαρής αξίας 29.347,03€ πλέον ΦΠΑ 5.282,46€ για και το οποίο κρίθηκε από το έλεγχο μερικώς εικονικό ως προς την αξία λαμβάνοντας υπόψη την από Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών η οποία συνετάχθη κατόπιν διενέργειας ελέγχου στον «.....».

Στα πλαίσια του επανελέγχου διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων είχε λάβει και καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία της ως δαπάνη το υπ' αριθμ./2001 ΤΠΥ καθαρής αξίας 29.347,02€ εκδόσεως «.....» και ως εκ τούτου δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα το ποσό των 29.347,03€, που αντιστοιχεί στο ανωτέρω μερικώς εικονικό ως προς την αξία φορολογικό στοιχείο, κρίνοντας τα βιβλία και τα στοιχεία του προσφεύγοντα

ανακριβή και επαναπροσδιορίζοντας τελικώς τα καθαρά κέρδη του υπό κρίση έτους με βάση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό στο ύψος των 156.534,69€.

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων έχει προβεί σε διακοπή εργασιών της ατομικής του επιχείρησης με ημερομηνία διακοπής την και για τη χρήση 2001 είχε περαιώσει με το Ν. 3259/2004 αποδεχόμενος το υπ' αριθμ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης.

Ο προσφεύγων , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την κατά νόμο και ουσία επανεξέταση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Παραβίαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω της σιωπηρής και αναιτιολόγητης άρνησης της Διοίκησης δια των ελεγκτικών οργάνων της ως προς την άσκηση του δικαιώματος πρόσβασης στα διοικητικά έγγραφα της υπό κρίση υπόθεσης και η επ' αυτής ερειδόμενη παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.
- 2) Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και τυγχάνει ακυρωτέα, αφού στερείται νομίμου αιτιολογίας ως προς την περιγραφή της αποδιδόμενης παράβασης καθότι η φορολογούσα αρχή ουδόλως αιτιολογεί και θεμελιώνει σε τι συνίσταται ποιοτικά και ποσοτικά η μερική εικονικότητα του επίδικου παραστατικού και επιβάλλει διαφορετική κύρωση από αυτήν που προβλέπεται από το είδος της παράβασης.
- 3) Μη νόμιμη συγκρότηση της πράξης λόγω έκδοσή της κατά μη υφιστάμενου φυσικού προσώπου-επιχειρηματία δεδομένου η ελεγχόμενη ατομική επιχείρηση έχει διακόψει τις εργασίες της από το 2004.
- 4) Παραβίαση κείμενης νομοθεσίας-έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας – παραβίαση ουσιαστικής διάταξης των άρθρων 5,19 του ν. 2523/97 καθότι το επίδικο παραστατικό χαρακτηρίζεται κατά τρόπο αυθαίρετο, αόριστο, αβάσιμο και δογματικό ως μερικό εικονικό επικαλούμενος Α) την ανάγκη αιτιολογίας των ατομικών διοικητικών πράξεων η οποία πρέπει να είναι πλήρης και να περιέχει όλα εκείνα τα ουσιώδη πραγματικά περιστατικά, κατά τρόπο που να μην αφήνει κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Β) η έκθεση ελέγχου επί της οποίας ερείδεται η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει αόριστη και αναιτιολόγητη και παρουσιάζει ουσιώδη τυπικά λάθη και ασάφειες τα οποία την καθιστούν νομικά πλημμελή και ακυρωτέα καθότι η φορολογική αρχή αδυνατεί να

προσδιορίσει το ύψος της εικονικότητας και επιβάλλει τις κυρώσεις που αναλογούν σε ολικώς εικονικά τιμολόγια.

- 5) Έλλειψη νομίμου αιτιολογίας-παραβίαση κείμενης νομοθεσίας-αοριστία καταλογιστικής πράξης-αναστροφή βάρους της απόδειξης-χρήσης υποθετικών συμπερασμάτων ως προς την αποτίμηση της διαφημιστικής δαπάνης-εσφαλμένη εφαρμογή ουσιαστικών διατάξεων επικαλούμενος ειδικότερα : ότι η ένδικη συναλλαγή είναι απολύτως πραγματική, η εξόφλησή της σύμφωνα με τα όσα η κείμενη νομοθεσία ορίζει, το υψηλό τίμημα που κατέβαλλε για την ένδικη συναλλαγή είναι εύλογο σε σχέση παρασχεθείσα υπηρεσία, ούτε ήταν σε θέση να γνωρίζει την διαφορετική και με αποκλίσεις τιμολόγηση των σχετικών υπηρεσιών που προσέφερε ο στις διάφορες διαφημιζόμενες επιχειρήσεις και ότι παρατηρείται αναστροφή του βάρους της απόδειξης από τις ελεγκτικές αρχές στον ίδιο κατά παράβαση της κείμενης νομοθεσίας. Η δε αδυναμία των ελεγκτικών αρχών να αποδώσουν με ακρίβεια το μέγεθος της αποδιδόμενης παράβασης αποδεικνύει ότι δεν υφίσταται παράβαση και ως εκ τούτου η ένδικη καταλογιστική πράξη τυγχάνει ακυρωτέα.
- 6) Νόμω αβάσιμο της προσβαλλόμενης πράξης-μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός – δεν απεδείχθη το ανέφικτο της διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων και κατ' επέκταση του λογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων.
- 7) Το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για κοινοποίηση σχετικού φορολογικού ελέγχου έχει υποπέσει στην πενταετή παραγραφή.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

Επειδή το με αριθμ./2014 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, καθώς και η υπ' αριθ./2014 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Φ.Π. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001 συνετάχθησαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 28 §1 του ν. 4174/2013 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 υπ' αριθμ./2014 πράξης προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ο προσφεύγων, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, ζήτησε με την υπ' αριθμ./2014 αίτηση προς τη Δ.Ο.Υ. να λάβει γνώση των εκθέσεων ελέγχου που πρέπει να συνοδεύουν το ανωτέρω σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου καθώς και την έκθεση ελέγχου που συνετάχθη στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου στο «.....» εκδότη του με αριθμ./2001 φορολογικού στοιχείου βάσει του οποίου στοιχειοθετήθηκε η ανωτέρω παράβαση λήψης και καταχώρησης εικονικού φορολογικού στοιχείου, ζητώντας επιπλέον προσδιορισμό της αναφερόμενης μερικής εικονικότητας του υπ' αριθμ./2001 φορολογικού στοιχείου επικαλούμενος ασάφεια ως προς τον προσδιορισμό του ύψους της εικονικής αξίας. Επί της ανωτέρω αίτησης κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η από ταυτάριθμη απάντηση της Δ.Ο.Υ.

Επειδή η αρμόδια ελεγκτική αρχή κοινοποίησε με το υπ' αριθμ./2014 έγγραφό της τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος Φ.Π. για το έτος 2001 και το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου σύμφωνα με το οποίο του γνωστοποιήθηκαν τα αποτελέσματα του ελέγχου ο οποίος διενεργήθηκε κατόπιν του ήδη διενεργηθέντος, από την ίδια φορολογική αρχή, ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΚΦΑΣ με τον οποίο διαπιστώθηκε μία (1) παράβαση λήψης και καταχώρησης μερικώς εικονικού ως προς την αξία φορολογικού στοιχείου βάσει της οποίας εκδόθηκε η με αριθμ./2013 Α.Ε.Π. του ΚΦΑΣ. Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων με την υπ' αριθμ./2014 αίτησή του προέβη στην ανεπιφύλακτη αποδοχή της ανωτέρω παράβασης που αναφέρεται στην υπ' αριθμ./2013 Α.Ε.Π. του ΚΦΑΣ κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 44 του άρθ. 66 του ν.4174/2013.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθ. 28 παρ.2 του ν. 4174/2013 δεν προβλέπεται η κοινοποίηση έκθεσης ελέγχου με το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου παρά μόνο με την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενεργήθηκε στον εκδότη του επίμαχου τιμολογίου «.....» αποτυπώνονται στην από έκθεση ελέγχου

ΚΒΣ του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του Υπ.Οικ., απόσπασμα του περιεχομένου της οποίας κατά το μέρος που αφορά τον προσφεύγοντα, αναφέρεται στην απόσυνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με την/2013 Α.Ε.Π. με την οποία καταλογίστηκε η παράβαση του Κ.Β.Σ. την οποία και αποδέχτηκε, και εν συνεχεία διενεργήθηκε ο επανέλεγχος και μνημονεύεται στο από/2014 σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου. (Σχετ. ΝΣΚ 460/99)

Επειδή οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου όπως αυτά καταγράφονται στις ανωτέρω αναφερόμενες εκθέσεις ελέγχου συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της υπό κρίση προσωρινής πράξης και τη δικαιολογητική βάση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, προσδιορίζοντας επαρκώς και πλήρως τον επιβαλλόμενο φόρο.

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί που προβάλλονται εν προκειμένω περί παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης λόγω μη ικανοποίησης του αιτήματος βάσει της με αριθμ./2014 αίτησής του, δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς το δεύτερο, τέταρτο και πέμπτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

Επειδή με την απόέκθεση ελέγχου του ΚΦΑΣ διαπιστώθηκε η παράβαση της λήψης του με αριθμ./2001 φορολογικού στοιχείου το οποίο κρίθηκε εικονικό ως προς την αξία, με εικονική αξία που δεν μπορεί να προσδιοριστεί αναφερόμενη επακριβώς στους λόγους για τους οποίους δεν κατέστη δυνατός ο προσδιορισμός του ύψους της εικονικής αξίας. Εν συνεχεία καταλογίστηκε με την υπ' αριθμ./2013 ΑΕΠ η ανωτέρω παράβαση σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10β του άρθ.5 του ν. 2523/97 με τις οποίες ορίζεται ότι σε περιπτώσεις που δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό(50%) ήτοι ίσο με τη συνολική αξία του μερικώς εικονικού στοιχείου.

Επειδή, στις περιπτώσεις που δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας, η διάταξη της παρ.10β του άρθ. 5του ν. 2523/97, που αναφέρεται στα πρόστιμα για παραβάσεις ΚΒΣ, δεν μπορεί να εφαρμοσθεί αναλογικά και στην προκειμένη περίπτωση δεδομένου ότι στο φορολογικό δίκαιο δεν νοείται διασταλτική ερμηνεία ή ανάλογη εφαρμογή, λόγω της διεπούσης στο δίκαιο αρχή της τυπικότητας και της στενής ερμηνείας των εν λόγω διατάξεων. 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. (σχετ. 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 γνωμ. ΝΣΚ 572/2011).

Εξάλλου στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1029/17-2-2006 η οποία εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.20 του άρθρου 31 του Ν.2238/94, ορίζεται και η περίπτωση μη εκπιπτόμενης δαπάνης εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη είναι εικονική (ΣτΕ 1823/94, ΣτΕ 141/1993).

Επειδή ο προσφεύγων προέβη με την υπ' αριθμ./2014 αίτησή του στην ανεπιφύλακτη αποδοχή της ανωτέρω παράβασης που αναφέρεται στην υπ' αριθμ. εκδοθείσα/2013 Α.Ε.Π. του ΚΒΣ (ΚΦΑΣ), σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 44 του άρθ. 66 του ν.4174/2013 και σε καμία περίπτωση, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος , δεν μπορεί να συναχθεί η ανυπαρξία της παράβασης δεδομένου της αδυναμίας προσδιορισμού με ακρίβεια του ύψους της εικονικής αξίας καθιστώντας ανατιολόγητη την προσβαλλόμενη με την παρούσα, πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

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 ύπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων.

Κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, τα δεδομένα της από 31/10/2012 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του Υπ.Οικ. αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και δεδομένου ότι αποκλείεται κάθε περαιτέρω αμφισβήτηση της διαπιστωθείσας παράβασης (Βλ.ΣτΕ 1392/1993) την οποία αποδέχτηκε ανεπιφύλακτα ο προσφεύγων σύμφωνα με τα ανωτέρω, η αρμόδια φορολογική αρχή ορθά προχώρησε στον έλεγχο των συμπληρωματικών στοιχείων και στην έκδοση της υπό κρίση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι η υπό κρίση πράξη και συνταχθείσα έκθεση επανελέγχου στερούνται επαρκούς αιτιολογίας και ότι επιβάλλεται δυσανάλογη κύρωση σε σχέση με τη διαπραχθείσα παράβαση το ύψος της οποίας δεν προσδιορίζεται επακριβώς δεν ευσταθούν καθότι η φορολογική αρχή ενήργησε σύμφωνα με τα οριζόμενα στους ισχύοντες νόμους και διατάξεις.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

Επειδή ο προσφεύγων έχει προβεί σε διακοπή εργασιών της ατομικής του επιχείρησης με ημερομηνία διακοπής την, ήτοι σε χρόνο μεταγενέστερο της λήψης του με αριθ./2001 φορολογικού στοιχείου βάσει του οποίου καταλογίστηκε η παράβαση της λήψης και καταχώρησης στα βιβλία του ως άνω αναφερόμενου μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου για το διάστημα από

01/01/2001-31/12/2001 κατά το οποίο η ατομική του επιχείρηση ήταν ενεργή, ο ισχυρισμός που προβάλλεται εν προκειμένω περί μη νόμιμης συγκρότησης της προσβαλλόμενης πράξης λόγω έκδοσης κατά μη υφιστάμενου φυσικού προσώπου– επιτηδευματία δεν ευσταθεί και τυγχάνει αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 30 παρ.4 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) όπως ίσχυαν τον κρίσιμο χρόνο ήτοι την περίοδο από 01/01/2001 έως 31/12/2001 και μέχρι 31.12.2002 πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του άρθ.7 του ν. 3052/2002, ορίζονται οι πράξεις ή παραλήψεις οι οποίες επιδρούν στο κύρος και στην αποδεικτική δύναμη των βιβλίων και στοιχείων και συγκεκριμένα ως εξής: « Τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά : α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς 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 τέτοια στοιχεία δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο εντός τακτού εύλογου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.ΟΥ. , τα ημερολόγια**Οι πράξεις ή οι παραλήψεις 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 ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.»**

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 ο προσφεύγων σύμφωνα με την από/2014 έκθεση επανελέγχου η οποία συνετάχθη κατόπιν της από Έκθεσης ελέγχου ΚΦΑΣ της Δ.Ο.Υ., κρίθηκε ότι έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της το υπό κρίση έτος το υπ' αριθμ./2001 φορολογικό στοιχείο εκδόσεως «.....» καθαρής αξίας 29.347,03€ και αφορά πραγματική συναλλαγή ενώ η εικονικότητα του εν λόγω φορολογικού στοιχείου συνίσταται αποκλειστικά και μόνο στο ύψος της τιμολογηθείσας αξίας με εικονική αξία που δεν μπορεί να προσδιοριστεί.

Επειδή στην οικεία έκθεση επανελέγχου αναφέρονται μεταξύ άλλων τα εξής: «Στα πλαίσια του ελέγχου αυτού διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση είχε λάβει και καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία της (Α.Π.Θ./2001) το υπ'αριθμ./2001 Τ.Π.Υ. εκδόσεως «.....» καθαρής αξίας 10.000.000 δρχ. ή 29.347,03 € πλέον ΦΠΑ 1.800.000 δρχ ή 5.282,46€ συνολικής αξίας 11.800.000 δρχ ή 34.629,49€ και συγκεκριμένα το είχε καταχωρήσει εμπρόθεσμα στη σελίδα 282 του Γενικού Ημερολογίου της, καθώς επίσης το έχει συμπεριλάβει στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ μηνός Οκτωβρίου 2001 και στην εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2001 που έχει υποβάλλει .»

Επειδή από την έκθεση επανελέγχου προκύπτει ότι για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2001 έως 31/12/2001 εκτός από τη λήψη του ανωτέρω ενός (1) φορολογικού στοιχείου μερικώς εικονικού ως προς την αξία με αξία 29.347,03€ δεν διαπιστώθηκαν άλλες πράξεις ή παραλήψεις μεγάλης έκτασης. Επειδή το ανωτέρω φορολογικό στοιχείο αντιπροσωπεύει ποσοστό 3,79% επί των ακαθαρίστων εσόδων ύψους 263.548.634 δρχ. ή 773.436,93€ 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 2001, 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 2001 με το Ν. 3259/2004 αποδεχόμενος το υπ' αριθμ. 871424/1 σημείωμα βάσει του οποίου καταβλήθηκε φόρος περαίωσης ποσού 4.103,82€ και ο έλεγχος, σύμφωνα με την οικεία έκθεση 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 τον προσφεύγοντα του επίμαχου μερικώς εικονικού ως προς την αξία φορολογικού στοιχείου την κρινόμενη φορολογική περίοδο αποτέλεσε νέο συμπληρωματικό στοιχείο, για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διότι η από Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του Υπ. Οικ. περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.μετά την αποδοχή από τον προσφεύγοντα του ανωτέρω εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης Ν 3259/2004.

Επειδή το ποσό που αντιστοιχεί στο ανωτέρω φορολογικό στοιχείο αξίας 29.347,03€ κρίθηκε από τον έλεγχο εικονικό ως προς την αξία και η οποία είχε εκπέσει από το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης της οποίας αφορά και ως εκ τούτου δεν είναι δυνατό να αναγνωριστεί 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.

Κατόπιν των ανωτέρω, τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος 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 εξουρίζεται 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 10.000.000 δρχ ή 29.347,03€, στα καθαρά κέρδη της χρήσης.

Ως προς τον έβδομο λόγο της υπό εξέταση ενδικοφανούς προσφυγής

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 συμπίπτει με την 31/12/2012. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της

Δ.Ο.Υ. το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτός παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Επειδή με τις διατάξεις 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.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο χρόνος παραγραφής για την υπό κρίση υπόθεση δεν είχε εκπνεύσει κατά την έκδοση της με αριθ./2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2001 δεδομένου ότι η με αριθ. εντολή επανελέγχου εκδόθηκε την και εξ αυτού του λόγου ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου τυγχάνει αβάσιμος εν προκειμένω.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της απόκαι με αρ. πρωτ.....ενδικοφανούς προσφυγής επί της με αριθμ./2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και και συγκεκριμένα ως προς το χαρακτηρισμό των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων από ανακριβή σε επαρκή και ακριβή και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών της για την χρήση 2001 με την προσθήκη ως λογιστικής διαφοράς της καθαρής αξίας του ενός (1) ληφθέντος εικονικού ως προς την αξία φορολογικού στοιχείου, ήτοι ποσού 10.000.000 δρχ. ή 29.347,03 €.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

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

	Σε δρχ.	Σε ευρώ
Φορολογητέα κέρδη χρήσης (βάσει δήλωσης)	16.241.710	47.664,59

<u>Πλέον λογιστικές διαφορές επανελέγχου</u>	10.000.000	29.347,03
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	26.241.710	77.011,62

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 δρχ.	Σε ευρώ
Διαφορά φόρου	2.800.997	8.220,09
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	3.361.196	9.864,11
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.162.193	18.084,20

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

α.α.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).