



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9572566
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 24-01-2014

Αριθμός απόφασης: 144

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 70Β' «Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 151), όπως αυτές προστέθηκαν με το ν.4152/2013, περίπτωση 1, υποπαράγραφος Α.5, παράγραφος Α, άρθρο πρώτο (ΦΕΚ Α'107), καθώς και τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της ίδιας υποπαραγράφου του ίδιου νόμου.

β. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

γ. Της αριθ. Δ6Α118225 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».

δ. 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».

ε. Του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 5 της ΠΟΛ 1209/06.09.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2371), περί αρμοδιότητας έκδοσης των αποφάσεων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, καθώς και τις λοιπές διατάξεις της ίδιας απόφασης.

στ. Του άρθρου 7 της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1211/12-9-2013 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. ΥΠ.ΕΣ.ΕΠ. 2225 ΕΞ 2013/ 20-9-2013 απόφαση του προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 2542).

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ΑΦΜ, μεκατά του υπ' αρ.φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων οικονομικού έτους 2006 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το υπ' αριθ.φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων οικονομικού έτους 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ του οποίου ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση καθώς και την από 04-09-2013 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 24-01-2014 εισήγηση του υπαλλήλου

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, 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:

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση του υπ' αριθ.φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, με το οποίο επιβλήθηκε σε βάρος της φόρος εισοδήματος (κύριος φόρος - προκαταβολή φόρου οικ. έτους 2005 που είχε επιστραφεί κατά την εκκαθάριση της φορολογικής δήλωσης και συμπληρωματικός φόρος) ποσού 100.020,72 €, πλέον 120.024,86 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε βάσει του πορίσματος της απόέκθεσης επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2006, του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ ο οποίος επανέλεγχος πραγματοποιήθηκε στην προσφεύγουσα σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/94 καθώς και της ΠΟΛ. 1037/2005 και ΠΟΛ. 1081/2005. Αιτία του ανωτέρω φορολογικού επανελέγχου, δεδομένου του γεγονότος ότι η προσφεύγουσα είχε προβεί σε περαίωση του Ν. 3697/2008, για τα οικονομικά έτη 2003-2007, αποδεχόμενη το υπ' αριθμ.εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ιδίου νόμου, ήταν το γεγονός ότι, μετά την αποδοχή του ανωτέρω σημειώματος περαίωσης από την προσφεύγουσα εταιρεία στις 09-3-2010, περιήλθαν σε γνώση της ανωτέρω φορολογικής αρχής νέα συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/94 και συγκεκριμένα α) το με αρ. πρωτ.Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Γ' ΠΕΙΡΑΙΑ και β) το με αρ.έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Γ' ΠΕΙΡΑΙΑ, με το οποίο κοινοποιήθηκε στην Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της επιχείρησης «», ΑΦΜ: ν. Από τα ανωτέρω α και β σχετικά προκύπτει ότι η προσφεύγουσα την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005 έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της, ένα Δελτίο Αποστολής – Τιμολόγιο Πώλησης με αριθμ./2005 εκδόσεως της επιχείρησης «», ΑΦΜ:, καθαρής αξίας 11.400,00 € πλέον Φ.Π.Α 2.052,00 €, το οποίο κρίθηκε από τον φορολογικό έλεγχο εικονικό στο σύνολό του. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, με βάση τις διατάξεις της περίπτ. α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/94, εξέδωσε εντολή επανελέγχου για την προσφεύγουσα εταιρεία και για την χρήση 2005. Από τον ανωτέρω φορολογικό έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας στη χρήση 2005 κρίθηκαν ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3,4,6 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ.), τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 περ. γ του ν. 2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου και εκδόθηκε στη συνέχεια το προβαλλόμενο φύλλο ελέγχου.

Επειδή, από την διάταξη της παραγράφου 4 εδάφιο α' του άρθρου 19 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 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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόσυνταχθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣεπί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη και στα συνημμένα σε αυτήν νέα – συμπληρωματικά στοιχεία, ήτοι στα έγγραφα της Δ.Ο.Υ. Γ΄ ΠΕΙΡΑΙΑ α) στο με αρ. πρωτ.Δελτίο Πληροφοριών και β) στο με αρ.έγγραφο και στην από 7-2-2011 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. του υπαλλήλου της ίδιας Δ.Ο.Υ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές πλήρως αιτιολογημένες και αποδεικνύουν με σαφήνεια την εικονικότητα του υπ' αρ.Τιμολογίου Πώλησης – Δελτίου Αποστολής, εκδόσεως της επιχείρησης «», Α.Φ.Μ., το οποίο έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της η προσφεύγουσα εταιρεία την διαχειριστική περίοδο 1/1- 31/12/2005.

Όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι ήταν καλόπιστη λήπτρια του επίμαχου φορολογικού στοιχείου, αυτός δεν ευσταθεί, διότι όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣκαι στην σελίδααυτής : 1) στο ανωτέρω επίμαχο φορολογικό στοιχείο δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου που πραγματοποίησε τη μεταφορά και αντί αυτού έχει γραφεί αριθμός πλαισίου που αντιστοιχεί σε ΦΙΧ αυτοκίνητο με αρ. κυκλοφορίαςιδιοκτησίας της προσφεύγουσας εταιρείας, όπου η άδεια κυκλοφορίας του εκδόθηκε μεταγενέστερα (11/08/2005) και είχε αγοραστεί με το αρ.Τιμολόγιο Πώλησης – Δελτίο Αποστολής της εταιρείας «», ΑΦΜ:, 2) η προσφεύγουσα δεν εμφανίζει στα βιβλία της εγγραφές δαπανών για την τοποθέτηση από ειδικό συνεργείο των εξαρτημάτων που φέρεται να προμηθεύτηκε με το επίμαχο φορολογικό στοιχείο και αφορούν δύο (2) διαφορεικά και ένα τραπέζι MAN (μάρκα φορτηγού), δεδομένου ότι η τοποθέτηση, λόγω της φύσης των ανωτέρω εξαρτημάτων, εξ αντικειμένου δεν θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί από την προσφεύγουσα εταιρεία με ίδια μέσα, παρά μόνο από εξειδικευμένο συνεργείο το οποίο να διαθέτει την κατάλληλη υλικοτεχνική υποδομή και τους εξειδικευμένους υπαλλήλους.

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

απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92) παραγρ.2,4,7, και 8 :
«2.Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνον εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

3......

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

α), β),

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

δ), ε)..... , στ....., ζ)....., η)....., θ).

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.

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

5......,

6......,

7.Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ. Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α).....,

β).....,

γ).....,

δ).....,

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

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού. ».

Κατά τον επανέλεγχο που πραγματοποιήσε, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 2238/94, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 1/1/-31/12/2005, έκρινε αυτά ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3,4,6 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ.), προσδιόρισε δε, για την παραπάνω διαχειριστική περίοδο, τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 περ. γ του ν. 2238/94, τα δε καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Με το με αρ. πρωτ.έγγραφό μας προς την Δ.Ο.Υ ΣΠΑΡΤΗΣ ζητήσαμε να μας γνωρίσει η τελευταία, ποιες πράξεις και παραλείψεις μεγάλης έκτασης διαπιστώθηκαν κατά τον έλεγχο που πραγματοποίησε στα βιβλία της προσφεύγουσας για την διαχειριστική περίοδο 1/1- 31/12/2005, εκτός από την λήψη του ανωτέρω περιγραφόμενου φορολογικού στοιχείου που κρίθηκε εικονικό, οι οποίες επηρέασαν σημαντικά ή καθιστούσαν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων της ελεγχόμενης επιχείρησης και ποιες ελεγκτικές επαληθεύσεις ήταν αδύνατο να διενεργηθούν, ώστε να καθίσταται ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με συνέπεια να χαρακτηριστούν τα βιβλία και στοιχεία ανακριβή και να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη με εξωλογιστικό τρόπο.

Η Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ με το αρ. πρωτ.απαντητικό έγγραφο της προς την Υπηρεσία μας, αναφέρει ότι: «.....Η λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου δεν αποτελεί μία απλή τυπική παράβαση, αλλά ιδιάζουσα παράβαση φοροδιαφυγής. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος θεώρησε ότι μετά την καταχώρηση αυτού στα βιβλία της επιχείρησης, αυτά δεν απεικονίζουν την πραγματική εικόνα της επιχείρησης και δεν μπορούν να θεωρηθούν ειλικρινή. Το ληφθέν εικονικό φορολογικό στοιχείο αποτελεί νέο συμπληρωματικό στοιχείο, που περιήλθε σε γνώση της φορολογικής αρχής, που εξέδωσε το φύλλο περαίωσης Ν. 3697/2008 μετά την παρέλευση 3 μηνών από την αποδοχή του από την ελεγχόμενη. Ως εκ τούτου, η υπηρεσία μας υποχρεούτο να περιοριστεί σε συνεκτίμηση του εισοδήματος που προέκυπτε με το ανωτέρω εκκαθαριστικό και αυτού που εξακριβώθηκε με τα νέα συμπληρωματικά στοιχεία και δεν προέβη σε πλήρη τακτικό έλεγχο της περαιωμένης χρήσης. Συνεπεία αυτού, η υπηρεσία μας δεν είχε την δυνατότητα να προβεί σε ελεγκτικές επαληθεύσεις, από τις οποίες εφόσον δεν θα προέκυπταν νέα επιβαρυντικά στοιχεία για την ελεγχόμενη επιχείρηση, πιθανόν ο έλεγχος να διαμόρφωνε θετική άποψη ως προς την γενική εικόνα της επιχείρησης και τη μη απόρριψη των βιβλίων αυτής, λόγω της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου».

Επειδή, σύμφωνα με την απόσυνταχθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας επιχείρησης στην κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005 είναι 1.505.243,67 €, η καθαρή αξία του επίμαχου φορολογικού στοιχείου το οποίο έλαβε η προσφεύγουσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο είναι 11.400,00 € αντιστοιχεί δε σε ποσοστό 0,75% των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων.

Επειδή, τόσο από την απόοικεία έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2006 του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, όσο και από το με αρ. πρωτ.απαντητικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ προς την Υπηρεσία μας, προκύπτει ότι κατά τον τακτικό φορολογικό έλεγχο που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ ΣΠΑΡΤΗΣ στα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2005 εκτός από την λήψη του ανωτέρω περιγραφόμενου φορολογικού στοιχείου το οποίο έχει κριθεί εικονικό ως προς τη συναλλαγή, δεν διαπιστώθηκαν άλλες πράξεις ή οι παραλείψεις μεγάλης έκτασης, ώστε να επηρεάζουν τα βιβλία σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, όπως αυτό ορίζεται από το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92). Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο έλεγχος 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 συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Επομένως δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 30 §4 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92) για να κριθούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή στην ελεγχόμενη χρήση 2005 και δεν θίγεται το κύρος και η αξιοπιστία αυτών από την διαπίστωση και μόνο της λήψης και καταχώρησης του με αριθμόΔελτίου Αποστολής – Τιμολογίου Πώλησης έκδοσης της εταιρείας «.....», ΑΦΜ:, καθαρής αξίας 11.400,00 € πλέον ΦΠΑ 2.052,00 €.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 70B του Ν. 2238/94 όπως αυτό προστέθηκε με την περίπτωση 1 της Υποπαραγράφου Α 5 της παράγραφο Α του άρθρου 1 του Ν. 4152/2013, (ΦΕΚ Α 107/9-5-2013), « Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη φορολογική αρχή, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων.....».

Επειδή σύμφωνα με την περίπτωση 2 α της Υποπαραγράφου Α 5 της παράγραφο Α του άρθρου πρώτου του Ν. 4152/2013, οι διατάξεις της περίπτωσης 1 της παρούσας υποπαραγράφου ισχύουν για πράξεις που εκδίδονται από 1.8.2013.

Επειδή σύμφωνα με την περίπτωση 2 β της Υποπαραγράφου Α 5 της παράγραφο Α του άρθρου πρώτου του Ν. 4152/2013 οι διατάξεις του άρθρου 70 του Κ.Φ.Ε. ισχύουν για πράξεις που εκδίδονται μέχρι 31/7/2013.

Επειδή κρίσιμος για την εφαρμογή του άρθρου 70 ν. 2238/1944, είναι ο χρόνος έκδοσης της πράξης καταλογισμού του φόρου, εν προκειμένω του φύλλου ελέγχου προσδιορισμού του φόρου και όχι ο χρόνος διεξαγωγής του ελέγχου. Στην προκειμένη περίπτωση το φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκε στις 9-9-2013.

Επειδή στις 9-9-2013 ισχύει το άρθρο 70B ν. 2238/1944 και δεν εφαρμόζονται πλέον οι διατάξεις του άρθρου 70 του Ν. 2238/1994.

Επειδή δεν τίθεται ζήτημα αντισυνταγματικότητας καθώς το Σύνταγμα πουθενά δεν απαγορεύει την αλλαγή του νομοθετικού καθεστώτος για το μέλλον. Κατά τον χρόνο έκδοσης της πράξης

καταλογισμού φόρου, εν προκειμένω του αρ./2013 φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ισχύει το καθεστώς του άρθρου 70B του Ν. 2238/1994 και δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής προηγούμενης διαδικαστικής διάταξης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτ. α΄ της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/94: «2.Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν :

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,

β).....,

γ).....,

δ).....

Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.».

Επειδή, σύμφωνα με την απόσυνταχθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ η λήψη από την προσφεύγουσα εταιρεία του επίμαχου φορολογικού εικονικού στοιχείου στην κρινόμενη φορολογική περίοδο 1/1-31/12/2005, αποτέλεσε νέο συμπληρωματικό στοιχείο, για τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ ΣΠΑΡΤΗΣ για την έκδοση του προσβαλλόμενου φύλλου ελέγχου διότι:

1) Η προσφεύγουσα προέβη σε περαίωση για την ανωτέρω κρινόμενη φορολογική περίοδο αποδεχόμενη το υπ'αρ.εκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του Ν. 3697/2008 στις 09-3-2010.

2) Το Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ Γ΄ ΠΕΙΡΑΙΑ με αρ. πρωτ., το οποίο πληροφορούσε τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ ΣΠΑΡΤΗΣ για την ύπαρξη ενός (1) εικονικού φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ:, καθαρής αξίας 11.400,00 ευρώ, με λήπτρια την προσφεύγουσα επιχείρηση, παρελήφθη από τη Δ.Ο.Υ ΣΠΑΡΤΗΣ στις 22-6-2010 με αρ. πρωτ., ήτοι μετά την αποδοχή από την προσφεύγουσα του ανωτέρω εκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης.

3) Το Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ Γ΄ ΠΕΙΡΑΙΑ με αρ. πρωτ.με το οποίο κοινοποιήθηκε στην Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ:, παρελήφθη από τη Δ.Ο.Υ ΣΠΑΡΤΗΣ στις 17-2-2011 με αρ. πρωτ. ήτοι μετά την αποδοχή από την προσφεύγουσα του ανωτέρω εκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης.

Από τα παραπάνω συνάγεται ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ ΣΠΑΡΤΗΣ, κατά τον χρόνο της αποδοχής από την προσφεύγουσα του υπ'αρ.εκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης Ν. 3697/2008 στις 09-03-2010, με το ποίο περαιώθηκε η διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2005, δεν γνώριζε τη λήψη από την προσφεύγουσα εταιρεία του επίμαχου φορολογικού εικονικού στοιχείου και την καταχώριση αυτού στα βιβλία της, έλαβε δε γνώση αυτού, μετά την αποδοχή του σημειώματος περαίωσης, κατά συνέπεια αυτό αποτέλεσε για τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ νέο - συμπληρωματικό στοιχείο.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγρ. 18 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002:

«18. Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α/), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά. "Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια."

Επειδή, σε καμία από τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1037/2005, με βάση την οποία διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στα βιβλία της προσφεύγουσας, αλλά και από καμία άλλη διάταξη νόμου, δεν προβλέπεται η υποχρέωση της φορολογικής αρχής για ταυτόχρονη έκδοση και κοινοποίηση αποφάσεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., φύλλων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, πράξεων επιβολής προστίμου Φ.Π.Α., πράξεων προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α. αλλά και όποιων άλλων πράξεων άλλης φορολογίας που έχουν προκύψει από τον ίδιο φορολογικό έλεγχο. Εν προκειμένω η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε νομίμως με συνημμένη την οικεία έκθεση ελέγχου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με αρ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας«.....» - Α.Φ.Μ. κατά του υπ' αριθ. φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ και συγκεκριμένα ως προς το χαρακτηρισμό των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων από ανακριβή σε επαρκή, τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων αυτής ομοίως ως και των βάσει των τηρούμενων βιβλίων και δηλωθέντων και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών με την προσθήκη λογιστικής διαφοράς την καθαρή αξία του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου ποσού 11.400,00 €.

Ακαθάριστα έσοδα οικον. έτους 2006 με βάση την παρούσα απόφαση :

Κύκλος εργασιών (πωλήσεις) : 1.504.953,67

Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως : 290,00

Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων : 1.505.243,67

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

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

Ζημίες βάσει δήλωσης	-84.171,54
Ζημίες μετά την περαίωση Ν. 3697/2008	-53.959,00
Λογιστικές διαφορές βάσει φύλλου ελέγχου με αρ./2013	11.400,00
Ζημίες βάσει της παρούσας εισήγησης	-42.559,00

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

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	ΜΗΔΕΝ
----------------------------	--------------

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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).