



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 09-10-2014

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 3109

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 της ΑΦΜ, με δ/ση επαγγελματικής έδρας , περιοχή οδός κατά της υπ' αριθ./2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 και της υπ' αριθμ./2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Της υπ' αριθ./2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 και της υπ' αριθμ./2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις 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 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' αρ./2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2002 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό κυρίου φόρου ύψους 45.162,83 €, πλέον προσαυξήσεων και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών ύψους 59.697,71 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 104.860,54€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν διενέργειας επανελέγχου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρ. 68§2 του Ν.2238/94 από τη Δ.Ο.Υ. βάσει της με αριθμ./2013 εντολής επανελέγχου η οποία εκδόθηκε κατόπιν της από Έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα ζήτησε και έλαβε το υπό κρίση έτος το υπ' αριθμ./2001 φορολογικό στοιχείο εκδόσεως «.....» καθαρής αξίας 1.500.000 δρχ. (4.402,05€) πλέον ΦΠΑ 270.000 δρχ. (792,37€) και το οποίο κρίθηκε από τον έλεγχο μερικώς εικονικό ως προς την αξία λαμβάνοντας υπόψη την με από Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του Υπουργείου Οικονομικών η οποία συνετάχθη κατόπιν διενέργειας τακτικού ελέγχου στον εκδότη του ως άνω στοιχείου και διαβιβάστηκε στην αρμόδια φορολογική αρχή με το υπ' αριθμ./2012 διαβιβαστικό έγγραφο.

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 1.500.000 δρχ. (4.402,05€) πλέον ΦΠΑ εκδόσεως «.....» και ως εκ τούτου δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας το ποσό των 4.402,05€, που αντιστοιχεί στο ανωτέρω μερικώς εικονικό ως προς την αξία φορολογικού στοιχείου, κρίνοντας τα βιβλία και τα στοιχεία της προσφεύγουσας ανακριβή για την χρήση 2001 και επαναπροσδιορίζοντας τελικώς τα καθαρά κέρδη του υπό κρίση έτους με βάση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό στο ποσό ύψους των 294.961,20€.

- Με την υπ' αρ./2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό φόρου ύψους 792,37 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 950,84€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 1.743,21€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το συνολικό φόρο εκροών της χρήσης 2001 του αναλογούντα ΦΠΑ ύψους 792,37€ του με αριθμ./2001 ΤΠΥ εκδόσεως «.....» το οποίο κρίθηκε μερικώς εικονικό ως προς την αξία (χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας), λαμβάνοντας υπόψη την από Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. και την από Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου συνεπεία της οποίας διενεργήθηκε ο επανελέγχος και συντάχθηκε η από 16/6/2014 έκθεση επανελέγχου ΦΠΑ με βάση συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις τω άρθ. 48 & 49 του ν. 2859/2000.

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα εταιρεία περαίωσε τη χρήση 2001 αποδεχόμενη το υπ' αριθμ. εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης Ν. 3259/2004 καταβάλλοντας φόρο περαίωσης ύψους 6.942,53€.

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

1. Μη τήρηση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας , ήτοι της πρόσκλησης επίδειξης βιβλίων και στοιχείων , πριν από τη διενέργεια επανελέγχου και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων.
2. Μη τήρηση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και συγκεκριμένα της μη κατάσχεσης του υπ' αριθ./2001 μερικώς εικονικού τιμολογίου παροχής υπηρεσιών.
3. Αυθαίρετη κρίση για το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων και στοιχείων και τον χαρακτηρισμό αυτών ως ανακριβών τη διαχειριστική περίοδο 2/3/2001-31/12/2001. Δεν απεδείχθη το ανέφικτο της διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων και κατ' επέκταση του λογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων.
4. Το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλα ελέγχου σύμφωνα με το άρθ. 84 του ν. 2238/94 έχει υποπέσει σε παραγραφή.
5. Εσφαλμένος χαρακτηρισμός του ληφθέντος τιμολογίου παροχής υπηρεσιών ως μερικώς εικονικού αππροσδιορίστου εικονικής αξίας επικαλούμενος πλημμελή και ανεπαρκή αιτιολογία από τον έλεγχο της διαπραχθείσας παράβασης.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση

προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 68 του Ν.2238/94 σε συνδυασμό με την 102/2001 γνωμοδότηση του Γ' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε δεκτή και κοινοποιήθηκε με την εγκ. ΠΟΛ 1100/10-04-2001, έγιναν δεκτά τα εξής;

α) Κατά την έννοια των άρθρων 68 παράγρ. 2 του Ν. 2238/1994 και 39 παράγρ. 3 του Ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγρ. 3 του Ν. 2859/2000, ΤΑ ΠΟΡΙΣΜΑΤΑ και οι ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ που έγιναν ΣΕ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΟ ΣΤΑΔΙΟ σε ΤΡΙΤΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ, ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΡΙΕΣ επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στη ΛΗΠΤΡΙΑ επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

β) Δεν αποκλείεται και δεν απαιτείται διενέργεια πλήρους επανελέγχου, αλλά αρκεί να προσδιορισθεί εξ υπαρχής το συνολικό εισόδημα κατά συνεκτίμηση παλαιών και νέων στοιχείων.

Κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, τα δεδομένα της από έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του Υπ.Οικ. αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία τα οποία αποτέλεσαν το αντικείμενο του επανελέγχου και εξ' αυτού του λόγου δεν απαιτούνται περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις καθότι η παράβαση της λήψεως του μερικώς εικονικού φορολογικού στοιχείου στοιχειοθετείται πλήρως στην από Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ., την οποία αποδέχτηκε ανεπιφύλακτα η προσφεύγουσα σύμφωνα με το υπ' αριθ./2014 πρακτικό αποδοχής κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 44 του άρθ. 66 του ν.4174/2013. Ως εκ τούτου η αρμόδια φορολογική αρχή ορθά προχώρησε στον έλεγχο και αξιοποίηση των συμπληρωματικών στοιχείων και στην έκδοση των υπό κρίση πράξεων.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη τήρησης της διαδικασίας πρόσκλησης επίδειξης βιβλίων και στοιχείων και της μη κατάσχεσης του επίμαχου φορολογικού στοιχείου δεν ευσταθούν εν προκειμένω καθότι η φορολογική αρχή ενήργησε σύμφωνα με τα οριζόμενα στους ισχύοντες νόμους και διατάξεις.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 30 παρ.4 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92) όπως ίσχυαν κατά το κρίσιμο έτος ήτοι την διαχειριστική 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 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.Ο.Υ. , 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 (Σχ. 1076242/πολ 1163/30.06.1994). Περαιτέρω η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων πρέπει να στηρίζεται σε συγκεκριμένα στοιχεία και όχι σε συμπερασματικούς συλλογισμούς (Σχ. ΣΤΕ 3557/2000).

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία σύμφωνα με την από έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος η οποία συνετάχθη κατόπιν της από Έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ., κρίθηκε ότι έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της το υπό κρίση έτος το υπ' αριθμ./2001 ΤΠΥ εκδόσεως «.....» καθαρής αξίας 4.402,05€ πλέον ΦΠΑ ύψους 792,37€ 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 64 του ν. 4174/2013 η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή από την έκθεση επανελέγχου 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, δεν διαπιστώθηκαν άλλες πράξεις ή παραλείψεις μεγάλης έκτασης σύμφωνα με βεβαίωση από το τμήμα ΚΒΣ περί μη ύπαρξης παραβάσεων του ΚΒΣ για την εν λόγω χρήση. Επειδή το ανωτέρω φορολογικό στοιχείο αντιπροσωπεύει ποσοστό 0,63% επί των ακαθαρίστων εσόδων ύψους 694.252,81€ 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. εκκαθαριστικό σημείωμα βάσει του οποίου καταβλήθηκε φόρος περαίωσης ποσού 6.942,53€ και ο έλεγχος, σύμφωνα με την οικείες εκθέσεις επανελέγχου, δέχτηκε τα οικονομικά δεδομένα της περαίωσης χωρίς να διενεργήσει περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις.

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

αυτές και επιφέρει όλα τα αποτελέσματα της Διοικητικής Επίλυσης της Διαφοράς, τα δε καταβληθέντα στο Δημόσιο χρηματικά ποσά κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής δεν αναζητούνται. Κατ' εξαίρεση των αναφερομένων στο προηγούμενο εδάφιο, σε περίπτωση που μετά την υπογραφή από τον επιτηδευματία της πράξης αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. νέα στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994, εκδίδεται σύμφωνα με αυτά συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου και συμψηφίζεται ο καταβληθείς φόρος εισοδήματος και Φ.Π.Α.» .

Επειδή, σύμφωνα με έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ., η λήψη από την προσφεύγουσα του επίμαχου μερικώς εικονικού ως προς την αξία φορολογικού στοιχείου την κρινόμενη φορολογική περίοδο αποτέλεσε νέο συμπληρωματικό στοιχείο, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διότι η από Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του Υπ. Οικ. περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. την και έλαβε αρ. πρωτ./2012 από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ήτοι μετά την αποδοχή από τον προσφεύγοντα του ανωτέρω εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης Ν 3259/2004.

Επειδή το ποσό που αντιστοιχεί στο ανωτέρω φορολογικό στοιχείο αξίας 4.402,05€ κρίθηκε από τον έλεγχο εικονικό ως προς την αξία και το οποίο είχε εκπέσει από το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης της οποίας αφορά και κατά συνέπεια δεν είναι δυνατό να αναγνωρισθεί από το νόμο προς έκπτωση καθότι αφορά δαπάνη εικονική (Σχ.ετ. πολ 1029/2006, ΣτΕ 1823/1994, ΣτΕ 141/1993) και ως εκ τούτου προστίθεται στα καθαρά κέρδη της χρήσης ως λογιστική διαφορά.

Επειδή το ποσό αναλογούντα ΦΠΑ ύψους 792,37€ που αντιστοιχεί στο ανωτέρω μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο και το οποίο είχε εκπέσει από το σύνολο των φορολογητέων εισροών της χρήσης της οποίας αφορά και ως εκ τούτου δεν είναι δυνατό να αναγνωρισθεί από το νόμο προς έκπτωση καθότι αφορά πραγματοποιηθείσα δαπάνη με μη νόμιμο παραστατικό στοιχείο.

Άλλωστε η άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες που βάση έχουν την αρχή της τυπικότητας για την αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος του Δημοσίου. Συνεπώς το παραστατικό στοιχείο που εκδίδεται για να καλύψει δαπάνες και να δικαιολογήσει την έκπτωση θα πρέπει να έχει εκδοθεί κατά τους νόμιμους τύπους και να είναι , κατά περιεχόμενο , επαρκώς συγκεκριμένο που στην προκειμένη περίπτωση δεν ισχύει καθότι το επίδικο φορολογικό στοιχείο κρίθηκε μερικώς εικονικό ως προς την αξία. (σχ.ετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94 ορίζονται οι προϋποθέσεις για την φορολογική αναγνώριση μιας δαπάνης και την έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ., κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Η κατάργηση της διάταξης του άρθρου 43 παρ.3 του προΐσχύοντος Κ.Φ.Σ., σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται, εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο και η κατ' ουσία αντικατάστασή της από τη διάταξη του άρθρου 18 παρ.2 του ισχύοντος Κ.Β.Σ., δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μιας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίησή της, καθόσον δεν προσιδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μια συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία. (σχετ. η γνωμ. ΝΣΚ 572/2011).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αυθαίρετης κρίσης για το κύρος και την αποδεικτική δύναμη των βιβλίων πρέπει να γίνει αποδεκτός και κατά συνέπεια τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας για την κρινόμενη περίοδο κρίνονται **ακριβή** και τα αποτελέσματά της προσδιορίζονται λογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 31 του ν.2238/94 όπως αυτές ίσχυαν κατά το κρινόμενο έτος με τις οποίες ορίζεται ότι το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των παραγωγικών της δαπανών.

Κατά συνέπεια τα οικονομικά αποτελέσματα της εν λόγω χρήσης προσδιορίζονται λογιστικά, με την προσθήκη της λογιστικής διαφοράς του επανελέγχου που αντιστοιχεί στο ανωτέρω μερικώς εικονικό ως προς την αξία φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 4.402,05€, στα καθαρά κέρδη της χρήσης ενώ από το σύνολο φόρου εισροών ύψους 64.628,76€ που αντιστοιχεί σε σύνολο φορολογητέων εισροών ύψους 363.983,70€ δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση ποσό ΦΠΑ ύψους 792,37€ που αντιστοιχεί στον αναλογούντα ΦΠΑ του ανωτέρω μερικώς εικονικό ως προς την αξία φορολογικού στοιχείου.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση 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 περιέχονται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. το τελευταίο έτος της παραγραφής, που στην προκειμένη περίπτωση διαβιβάστηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.και έλαβαν αρ.πρωτ./2012, ο χρόνος αυτός παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 49 §3 του ν. 2859/2000 πράξη προσδιορισμού του φόρου και αν ακόμη έγινε οριστική δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μετά την έκδοση της πράξης εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική ή αν η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα και οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περ. γ της παρ. 2 του άρθ. 68 του ΚΦΕ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 57 του ν. 2859/2000 , το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής και την επιβολή φόρων , για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας. Κατ' εξαίρεση μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπεται από τη διάταξη της παρ.3 του άρθ. 49 του ν. 2859/2000 και ως εκ τούτου ο χρόνος παραγραφής συμπίπτει με την 31/12/2012.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ.2 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 οικονομικού έτους 2002 και της με αριθ./2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2001 δεδομένου ότι η με

αριθ. εντολή επανελέγχου εκδόθηκε την και εξ αυτού του λόγου ο ισχυρισμός περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου τυγχάνει αβάσιμος εν προκειμένω.

Ως προς τον πέμπτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενεργήθηκε στον εκδότη του επίμαχου τιμολογίου «.....» αποτυπώνονται στην με αρ. πρωτ./2012 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του Υπ.Οικ., απόσπασμα του περιεχομένου της οποίας κατά το μέρος που αφορά την προσφεύγουσα εταιρεία, αναφέρεται στις από οικίες εκθέσεις επανελέγχου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ καθώς και στην από συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ.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 ανεπιφύλακτα σύμφωνα με το υπ' αριθμ./2014 πρακτικό.

Επειδή οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου όπως αυτά καταγράφονται στις ανωτέρω αναφερόμενες εκθέσεις ελέγχου με τις οποίες στοιχειοθετείται η εικονικότητα του επίμαχου στοιχείου αποκλειστικά ως προς το ύψος της τιμολογηθείσας αξίας, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων, προσδιορίζοντας επαρκώς και πλήρως τους λόγους για τους οποίους δεν κατέστη δυνατός ο προσδιορισμός του ύψους της εικονικής αξίας και σε καμία περίπτωση δεν τις καθιστούν ανατιμολογήτες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής και συγκεκριμένα :

-Την **τροποποίηση** της με αριθμ./2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και συγκεκριμένα ως προς το χαρακτηρισμό των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων από ανακριβή σε επαρκή και ακριβή και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών της 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 1.500.000 δρχ. ή 4.402,05 €.

-Την **επικύρωση** της με αριθμ./2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2001-31/12/2001 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 δρχ.	Σε ευρώ
Φορολογητέα κέρδη χρήσης (βάσει δήλωσης)	29.488.427,00	86.539,77
<u>Πλέον λογιστικές διαφορές</u>	1.500.000,00	4.402,05
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	30.988.427	90.941,82

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

- **Ως προς τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος**

	Σε ευρώ
Διαφορά τελών χαρτ/μου κερδών και εισφοράς ΟΓΑ	52,82
Πρόσθετα τέλη χαρτ/μου και εισφοράς ΟΓΑ λόγω ανακρίβειας (120%)	63,38
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	116,20

- **Ως προς τον προσδιορισμό του ΦΠΑ**

Χρεωστικό υπόλοιπο : 792,37€

Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%): 950,84€

Σύνολο: 1.743,21€

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

α.α.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).