



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

Καλλιθέα 24/11/2014

Αριθμός απόφασης: 3774

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 23/09/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, με έδρα επί της οδού, όπως υποβλήθηκε από τον ομόρρυθμο εταίρο αυτής, Κατοίκου, οδός κατά της υπ' αριθ./2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης οικονομικού έτους 2002 και της υπ' αριθ./2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης οικονομικού έτους 2003 και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ./2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης οικονομικού έτους 2002 και την υπ' αριθ./2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης οικονομικού έτους 2003 των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 09-07-2014 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 24-11-2014 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 23/09/2014 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:

α) Με την υπ' αρ./2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης οικονομικού έτους 2002 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ΦΠΑ ποσού 27.968,17 €, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 33.561,80 € .

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του οικ. έτους 2002 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2001), και επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της χρήσης στο ύψος των 2.105.000,00€ καθόσον τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή, όπως προκύπτει από την από 09-07-2014 έκθεση επανελέγχου φορολογίας Εισοδήματος βάσει των άρθρων 66&68 του Ν. 2238/94 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης μετά την με αρ./11.4.2014, η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της με αρ./24.12.2013 εντολής επανελέγχου, λόγω λήψης δύο (2) μερικώς εικονικών ως προς την αξία της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ/2001 και/2001) καθαρής αξίας 36.683,79€ (12.500.000δρχ) έκαστο πλέον Φ.Π.Α 6.603,08€ (2.250.000δρχ) εκδόσεως του Γ. Σ. «.....» καθώς και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το συνολικό φόρο εισροών της χρήσης 2001 του αναλογούντος ΦΠΑ, ο οποίος αντιστοιχεί στην αξία των εν λόγω ληφθέντων μερικώς εικονικών στοιχείων.

β) Με την υπ' αρ./2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης οικονομικού έτους 2003 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 28.643,69 €, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ύψους 34.372,43 € .

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του οικ. έτους 2003 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2002) και επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της χρήσης στο ύψος των 2.065.000,00€, καθόσον τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή, όπως προκύπτει από την από 09-07-2014 έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος βάσει των άρθρων 66&68 του Ν. 2238/94 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης μετά την με αρ./11.4.2014, η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της με αρ./24.12.2013 εντολής επανελέγχου, λόγω λήψης δύο (2) μερικώς εικονικών ως προς την αξία της συναλλαγής φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ/2002 και/2002) καθαρής αξίας 40.000,00€ έκαστο πλέον Φ.Π.Α 7.200,00€ εκδόσεως του Γ. Σ. «.....», καθώς και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το συνολικό φόρο εισροών της χρήσης 2002 του αναλογούντος ΦΠΑ, ο οποίος αντιστοιχεί στην αξία των εν λόγω ληφθέντων μερικώς εικονικών στοιχείων.

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα έχει προβεί σε διακοπή των εργασιών της με ημερομηνία διακοπής την 20/09/2007 και για τις χρήσεις 2001 και 2002 έχει περαιώσει με το Ν. 3259/2004 αποδεχόμενη το υπ' αριθμ.εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης.

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

- Μη νόμιμη επιβολή φόρου λόγω περαίωσης των ένδικων χρήσεων – παραβίαση αρχής βεβαιότητας και νομιμότητας φόρου
- Παραγραφή δικαιώματος Δημοσίου για επιβολή φόρου στην ελεγχόμενη
- Παραγραφή της ευθύνης του ομόρρυθμου εταίρου της προσφεύγουσας
- Μη ουσιαστική τήρηση του δικαιώματος πρόσβασης στο φάκελο και της προδικασίας της προηγούμενης ακρόασης.
- Παράλειψη ιδιαίτερου και αυτοτελούς προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της επιχείρησης – Το αρμόδιο ελεγκτικό όργανο δεν εξέφερε ίδια κρίση για την ανεπάρκεια και ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας
- Ουσιαστική βλάβη της προσφεύγουσας από τις τυπικές πλημμέλειες των καταλογιστικών πράξεων
- Αληθείς και πραγματικές οι συναλλαγές της προσφεύγουσας

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000:

«3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1100/10-04-2001 «**Δυνατότητα έκδοσης συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, συμπληρωματικής πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ και άλλων συμπληρωματικών καταλογιστικών πράξεων**», με την οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομικών η αριθ. 102/2001 γνωμοδότηση του Γ² τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους:

α) Κατά την έννοια των άρθρ. 68 παράγραφος 2 ν. 2238/94 και 39 παράγραφος 3 ν. 1642/86 όπως κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 49 παράγραφος 3 ν. 2859/2000, τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο σε τρίτες επιχειρήσεις, προμηθεύτριες επιχειρήσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου και πράξεων.

Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ειδικού συνεργείου άρθρου 39 ν. 1914/90), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προϊσταμένου ΔΟΥ, οπότε θα αποτελούσε μη επιτρεπόμενη έκθεση επανελέγχου της φορολογικής δηλώσεως (ΣτΕ 2397/90).

Ιδιαίτερα δε συμπληρωματικό στοιχείο, δέον να θεωρηθεί επί εικονικών τιμολογίων η περιέλευση στοιχείων στον αρμόδιο Οικ. Έφορο και μετά την οριστικοποίηση της εγγραφής από έκθεση άλλης

οικ. Εφορίας ή στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων ή και άλλα έγγραφα όταν αποδεικνύεται η εικονικότητα των τιμολογίων και στοιχείων, έστω και αν αυτά ήταν στην διάθεση του Οικ. Εφόρου καθ' όσον γι' αυτά δεν είχε εγερθεί υπόνοια για την εικονικότητά τους κατά την συμβιβαστική επίλυση ούτε ήταν δυνατή άνευ των σχετικών διασταυρώσεων η ανακάλυψη της εικονικότητας, γενομένη σε μεταγενέστερο χρόνο, και τα στοιχεία αυτά συνιστούν οπωσδήποτε νέα στοιχεία αφού έχουν διαφορετικό ουσιαστικό περιεχόμενο από το εμφανιζόμενο στα στοιχεία τους και μπορούν να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικής πράξεως (Διοικ. Εφ. Ιωαννίνων 245/98 και σκέψεις ΣτΕ 1426/2000).....

III. Εν όψει των ανωτέρω προσήκει η απάντηση ότι κατά την έννοια των άρθρων 68 παρ. 2 ν. 2238/94 και 39 παρ. 3 ν. 1642/86 τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις ελέγχου ειδικού συνεργείου του άρθρου 39 ν. 1914/90 που έγινε σε μεταγενέστερο στάδιο (υποθέσεων που είχαν περαιωθεί με συμβιβασμό) σε τρίτες επιχειρήσεις προμηθεύτριες της εξεταζομένης, από τα οποία προέκυψε ότι τα εκδοθέντα και τα καταχωρηθέντα στην λήπτρια επιχείρηση τιμολόγια πώλησης είναι εικονικά, αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία και είναι δυνατή η έκδοση και κοινοποίηση των σχετικών πράξεων.

Περαιτέρω σύμφωνα με την 2122/2012 απόφαση του ΣτΕ:

Πράξη επιβολής φόρου εισοδήματος, ακόμη και αν κατέστη οριστική κατόπιν διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξεως, αν από συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία περιήλθαν εκ των υστέρων στον Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας και τα οποία ο τελευταίος δεν είχε υπ' όψιν του κατά την έκδοση της αρχικής πράξεως, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου είναι ανώτερο από αυτό που περιλήφθηκε στην αρχική πράξη.

Τέτοια συμπληρωματικά στοιχεία δεν αποκλείεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα από τα οποία αποδεικνύεται, κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων, η εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδιδε ή λάμβανε και καταχώριζε ο φορολογούμενος και ως εκ τούτου η απόκρυψη απ' αυτόν εισοδήματος.

Επειδή η από 30/12/2013 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του **Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε) Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Θεσσαλονίκης (Ε.Δ.Ε.Υ.Θ)**, με την οποία γνωστοποιήθηκαν στοιχεία για την εικονικότητα συναλλαγής της προσφεύγουσας, διαβιβάστηκαν στην αρμόδια φορολογική αρχή μετά τη περαίωση της φορολογικής υπόθεσης, με διοικητική επίλυση της διαφοράς, της χρήσεως που αφορά η προσβαλλόμενη πράξη (αποδοχή του με αρ.εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης Ν.3259/04 για τις διαχειριστικές περιόδους; 01/01-31/12/2001 και 01/01-31/12/2002), η ως άνω έκθεση αποτελεί «συμπληρωματικό στοιχείο».

Ως εκ τούτου οι αιτιάσεις της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης επιβολής φόρου λόγω περαίωσης των ένδικων δεν ευσταθούν και είναι απορριπτέοι.

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 και μετά την πάροδο πενταετίας όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παρ. 3 του άρθ. 49 του ν. 2859/2000. Έτσι ο χρόνος παραγραφής επί συμπληρωματικών στοιχείων για τη χρήση 2001 συμπίπτει με την 31/12/20012 και για τη χρήση 2002 με την 31/12/2013.

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 των με αριθ./2014 και/2014 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας χρήσης 2001 και 2002 δεδομένου ότι η με αριθ./2014 εντολή επανελέγχου εκδόθηκε την 24/12/2013 και εξ αυτού του λόγου ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου τυγχάνει αβάσιμος εν προκειμένω.

Επειδή στο άρθρο 22 Ε.Ν. ορίζεται: «Οι ομόρρυθμοι συνεταίροι, οι αναφερόμενοι εις το καταστατικόν της εταιρείας έγγραφον, υπόκεινται αλληλεγγύως εις όλας τας υποχρεώσεις της εταιρείας, αν και υπογεγραμμένος παρ' ενός μόνου των συνεταίρων, υπό την εταιρικήν όμως επωνυμίαν». Η έννοια της αλληλεγγύης είναι η της σε ολόκληρο ενοχής κατά τον Αστικό Κώδικα. Την αλληλέγγυα ευθύνη φέρουν τόσο το νομικό πρόσωπο της Ο.Ε., όσο και όλα τα (ομόρρυθμα) μέλη αυτής για την πληρωμή των υποχρεώσεων που έχει αναλάβει νομίμως η εταιρεία. Ο δανειστής, επομένως, δικαιούται (σύμφωνα με το άρθρο 482 Α.Κ.) να απαιτήσει το χρέος της εταιρείας κατ' αρέσκειαν από οποιοδήποτε εταίρο είτε εν όλω είτε εν μέρει.

Επειδή η λύση της ομόρρυθμης εταιρείας δεν συνεπάγεται και τη λύση των υφισταμένων μετ' αυτής συμβάσεων. Οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται μαζί με το νομικό πρόσωπο της εταιρείας εις ολόκληρον έκαστος για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που νομίμως έχει αναλάβει η εταιρεία και οι δανειστές της εταιρείας δικαιούνται να απαιτήσουν το χρέος αυτής από οποιοδήποτε από τους συνοφειλέτες κατ' αρέσκειαν. Η ευθύνη αυτή των ομόρρυθμων εταίρων συνεχίζεται και μετά τη λύση της εταιρείας μέχρι πλήρους ικανοποίησης των δανειστών της. Η ευθύνη αυτή παραγράφεται, κατά το άρθρο 269 του Ν. 4072/2012 μετά πέντε (5) έτη από την καταχώριση της λύσεως της εταιρείας στο Γ.Ε.ΜΗ., εκτός αν η αξίωση κατά της εταιρείας υπόκειται σε βραχύτερη παραγραφή. **Αν η αξίωση του δανειστή κατά της εταιρείας καταστεί ληξιπρόθεσμη μετά την καταχώριση της λύσεως στο Γ.Ε.ΜΗ., η παραγραφή αρχίζει από το χρονικό σημείο, κατά το οποίο η απαίτηση καθίσταται ληξιπρόθεσμη.** **Επειδή** η απαίτηση του Δημοσίου κατά της ομόρρυθμης εταιρείας κατέστη ληξιπρόθεσμη την 29/09/2014 ήτοι μετά τη λύση της εταιρείας και επομένως δεν υφίσταται θέμα παραγραφής της ευθύνης των ομόρρυθμων εταίρων.

Επειδή το με αριθμ./06-06-2014 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, καθώς και οι υπ' αριθ./06-06-2014 και/06-06-2014 προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικών περιόδων 01/01/2001-31/12/2001 και 01/01/2002-31/12/2002 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./06-06-2014 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και των υπ' αριθμ./06-06-2014 και/06-06-2014 πράξεων προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας , ο ομόρρυθμο μέλος της προσφεύγουσας, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, ζήτησε με τις υπ' αριθμ./26-06-2014 και/27-06-2014 αιτήσεις προς τη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης να λάβει γνώση της έκθεσης ελέγχου που συνετάχθη στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου στο «.....» εκδότη των με αριθμ./2001,/2001,/2002 και/2002 φορολογικών στοιχείων βάσει των οποίων στοιχειοθετήθηκαν οι ανωτέρω παραβάσεις λήψης και καταχώρησης εικονικών φορολογικών στοιχείων, των εγγράφων που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος για τον καθορισμό της φορολογικής οφειλής της προσφεύγουσας καθώς της έκθεσης κατάσχεσης των Βιβλίων και Στοιχείων του Εκ των εγγράφων που αιτήθηκε το ομόρρυθμο μέλος χορηγήθηκαν οι εντολές ελέγχου, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ των επίδικων χρήσεων, το με αρ.εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης Ν.3259/04 και τα ένδικα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εκδόσεως Επί του με αρ. πρωτ./27-06-2014 εγγράφου, η Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων απάντησε με ταυτόριθμο έγγραφο.

Επειδή τα αποτελέσματα του ελέγχου που διενεργήθηκε στον εκδότη των επίμαχων τιμολογίων «.....» αποτυπώνονται στην από 31/10/2012 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του Υπ.Οικ., απόσπασμα του περιεχομένου της οποίας κατά το μέρος που αφορά την προσφεύγουσα, αναφέρεται στην από 30/12/2013 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ η οποία κοινοποιήθηκε στο ομόρρυθμο μέλος της προσφεύγουσας με τιςκαι Α.Ε.Π. με τις οποίες καταλογίστηκαν οι παραβάσεις του Κ.Β.Σ. και εν συνεχεία διενεργήθηκε ο επανέλεγχος.

Επειδή οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου όπως αυτά καταγράφονται στις ανωτέρω αναφερόμενες εκθέσεις ελέγχου συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία των υπό κρίση προσωρινών πράξεων 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 των με αριθμ...../26-6-2014 και/27-06-2014 αιτήσεών του, δεν ευσταθούν και τυγχάνουν απορριπτέοι.

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 την έκθεση επανελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, η λήψη από την προσφεύγουσα των επίμαχων μερικώς εικονικών ως προς την αξία φορολογικών στοιχείων τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους αποτέλεσε νέο συμπληρωματικό στοιχείο, για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διότι η από 31/10/2012 Έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του Υπ. Οικ. περιήλθε σε γνώση του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας μετά την αποδοχή από τον προσφεύγοντα του ανωτέρω εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης Ν 3259/2004.

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 γνwm. ΝΣΚ 572/2011).

Επειδή το ποσό του αναλογούντος ΦΠΑ ύψους 13.206,16€ που αντιστοιχεί στα ανωτέρω μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία αξίας 73.367,58€ και το οποίο είχε εκτέσει από το σύνολο των φορολογητέων εισροών της χρήσης 2001 της οποίας αφορά και ύψους 14.400,00€ € που αντιστοιχεί στα ανωτέρω μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία αξίας 80.000,00€ και το οποίο είχε εκτέσει από το σύνολο των φορολογητέων εισροών της χρήσης 2002 της οποίας αφορά και ως εκ τούτου δεν είναι δυνατό να αναγνωριστούν από το νόμο προς έκπτωση καθότι αφορούν πραγματοποιηθείσες δαπάνες 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. (σχετ. πολ 1167/2001, Γνωμ. ΝΣΚ 26/2001).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν.2859/000 εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα με την με αρ. 3773/24-11-2014 απόφαση της Υπηρεσίας μας τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για τις κρινόμενες περιόδους κρίνονται **ακριβή** και τα αποτελέσματά τους προσδιορίζονται λογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 31 του ν.2238/94 όπως αυτές ίσχυαν κατά το κρινόμενο έτος

Κατόπιν των ανωτέρω, προσδιορίζουμε

Α) το σύνολο των φορολογητέων εκροών (πλην των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων) της χρήσης 2001 στο ύψος των 689.078.730 δρχ, ή 2.022.179,98€ και τις φορολογητέες δαπάνες στο ύψος των 229.499,59€ μειωμένες κατά το ποσό της καθαρής αξίας ύψους 25.000.000 δρχ ή 73.367,58€ των μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων που ελήφθησαν τη χρήση 2001

(302.867,17-73.367,58) χωρίς να αναγνωρίζεται προς έκπτωση ποσό ΦΠΑ ύψους 13.206,16€ που αντιστοιχεί στον αναλογούντα ΦΠΑ των ανωτέρω μερικώς εικονικών ως προς την αξία φορολογικών στοιχείων που ελήφθησαν από την προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2001.

Β) το σύνολο των φορολογητέων εκροών (πλην των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων) της χρήσης 2002 στο ύψος των 1.984.351,11€ και τις φορολογητέες δαπάνες στο ύψος των 180.497,68€ μειωμένες κατά το ποσό της καθαρής αξίας ύψους 80.000,00€ των μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων που ελήφθησαν τη χρήση 2002, (260.497,68-80.000,00), χωρίς να αναγνωρίζεται προς έκπτωση ποσό ΦΠΑ ύψους 14.400,00€ που αντιστοιχεί στον αναλογούντα ΦΠΑ των ανωτέρω μερικώς εικονικών ως προς την αξία φορολογικών στοιχείων που ελήφθησαν από την προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2002.

Επειδή υπάρχει πραγματική διαπίστωση της μερικής εικονικότητας της αξίας των συναλλαγών, που περιγράφονται στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, η φορολογική αρχή, όπως καταγράφεται στην από 31/10/2012 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του **Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου Θεσσαλονίκης**, με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία, χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτει σ' αυτήν τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά. Ως εκ τούτου στοιχειοθετείται η αποδιδόμενη παράβαση της λήψης των εικονικών φορολογικών στοιχείων, λόγω μερικής εικονικότητας της αξίας των απεικονιζόμενων σε αυτά συναλλαγών και ο ισχυρισμός ότι οι συναλλαγές είναι πραγματικές στο σύνολό τους, είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά αβάσιμος.

Επειδή από τα ανωτέρω εκτεθέντα προκύπτει ότι οι εκδοθείσες καταλογιστικές πράξεις είναι απαλλαγμένες νομικών πλημμελειών.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς τα λοιπά, όπως αυτές καταγράφονται στην από 04-07-2014 έκθεση επανελέγχου προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Κατόπιν αυτών εισηγούμεστε **την μερική αποδοχή** της από 23-09-2014 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής τηςΟΕ και την τροποποίηση των με αρ./2014 και/2014 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας χρήσης 2001 και 2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης

ΧΡΗΣΗ 2001

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:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΙΣΗΓΗΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	3.389.369,69	3.471.693,37	3.389.369,69	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	1.785.957,38	1.712.589,80	1.712.589,80	73.367,58
Φόρος εκροών	608.165,00	622.905,06	608.165,00	0,00
Υπόλοιπο Φόρου εισροών	619.696,71	606.468,62	606.490,55	-13.206,16
Πιστωτικό υπόλοιπο	11.531,71	11.531,71	11.531,71	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		27.968,17	13.206,16	13.206,16
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%		33.561,80	15.847,39	15.847,39
Σύνολο φόρου για καταβολή		61.529,97	29.053,55	29.053,55

Υπόλοιπο φόρου	Για έκπτωση	11.531,71	11.531,71	11.531,71	
	Για επιστροφή				

Χρεωστικό υπόλοιπο : 4.500.000 δρχ ή 13.206,16€

Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%): 5.400.000δρχ ή 15.847,39€

Σύνολο για βεβαίωση: 9.900.000 δρχ. ή 29.053,55€

ΧΡΗΣΗ 2002

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:

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΙΣΗΓΗΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		3.241.111,80	3.321.710,80	3.241.111,80	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών		1.718.968,74	1.638.968,74	1.638.968,74	80.000,00
Φόρος εκροών		576.849,92	591.093,61	576.849,92	0,00
Υπόλοιπο Φόρου εισροών		603.880,11	589.480,11	589.480,11	-14.400,00
Πιστωτικό υπόλοιπο		27.030,19	27.030,19	12.630,19	-14.400,00
Χρεωστικό υπόλοιπο			28.643,69	14.400,00	14.400,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%			34.372,43	17.280,00	17.280,00
Σύνολο φόρου για καταβολή			63.016,12	31.680,00	31.680,00
Υπόλοιπο φόρου	Για έκπτωση	27.030,19	27.030,19	27.030,19	
	Για επιστροφή				

Χρεωστικό υπόλοιπο : 14.400,00€

Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%): 17.280,00€

Σύνολο για βεβαίωση: 31.680,00€

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α/α ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ**

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