



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα

25.09.2017

αριθμός απόφασης 5281

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β'/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 26.04.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: «.....» με έδρα στην οδό «.....» Τ.Κ. 71306 Ηράκλειο Κρήτης κατά της υπ.αρ. «.....»/12-12.-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναγραφόμενη στην παράγραφο 4, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, την έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης
6. Την από 16.05.2017 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 26.04.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής 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' αριθμ. «.....»/12-12-2016 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας Φόρος Εισοδήματος 20.742,08 €, πλέον 23.231,13 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας της σχετικής δήλωσης εισοδήματος, **ήτοι συνολικό ποσό 43.973,22 €.**

Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα εταιρεία για την διαχειριστική χρήση 01/01/2011-31/12/2011 υπέβαλε τις παρακάτω δηλώσεις :

α) την με α/α «.....»/2012 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2012 (διαχ. χρήση 2011) καθώς και το Μηχανογραφικό Δελτίο Οικονομικών Στοιχείων Επιχειρήσεων και Επιτηδευματιών Έντυπο (Ε3), μηδενικό χωρίς να δηλώνει ακαθάριστα έσοδα, αγορές, δαπάνες συνεπώς κέρδη ή ζημιές και στην εκκαθάριση της δήλωσης ζητά ως επιστροφή την προκαταβολή φόρου που προέκυψε από το προηγούμενο οικ. έτος 2011, ποσόν 142,70 ευρώ.

β) την με α/α «.....»/2012 μηδενική εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. καθώς και τις με α/α «.....»/2011, «.....»/2011, «.....»/2011, «.....»/2012 μηδενικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.

Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπέβαλε για την χρήση 2011 Συγκεντρωτική Κατάσταση Πελατών-Προμηθευτών του άρθρου 20 Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.). ενώ από τις δηλώσεις Συγκεντρωτικών Καταστάσεων Πελατών-Προμηθευτών των αντισυμβαλλομένων της προσφεύγουσας δηλώθηκε ως προμηθευτής με πλήθος στοιχείων δυο(2) αξία στοιχείων ποσόν 230.467,62 ευρώ και ως πελάτης πλήθος στοιχείων έξι(6) και αξία στοιχείων ποσόν 6.785,01 ευρώ.

Επίσης, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία καθώς και τα δικαιολογητικά εγγραφών που της ζητήθηκαν με τις αρ.πρωτ. «.....»/2016 και αρ.πρωτ. «.....»/2016 προσκλήσεις για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου. .

Ύστερα από τα παραπάνω, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανακριβή και προσδιόρισε εξωλογιστικά τα οικονομικά αποτελέσματα της διαχ. χρήσης 2011 και δέχεται τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της Συγκεντρωτικής Κατάστασης του άρθρου 20 των αντισυμβαλλομένων (πελατών) ποσόν 230.467,62 ευρώ ως ειλικρινή.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της με αριθμό «.....»/12-12-2016 Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

A.1) Η έκθεση έλεγχου δεν αναφέρει σαφώς τις διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία, ώστε να μπορεί να διαγνώσει από το δικαστήριο σας η νομιμότητα και η βασιμότητα του έλεγχου αυτού, η έλλειψη του οποίου καθιστά νομικώς πλημμελή την εν λόγω έκθεση έλεγχου και κατ'ακολουθία τις επί τη βάσει αυτής εκδοθείσα προσβαλλόμενη πράξη λόγω έλλειψης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

2) Η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα διότι στηρίζεται σε έκθεση έλεγχου που συντάχθηκε πέραν του εύλογου χρόνου, αλλά και η ίδια η προσβαλλόμενη πράξη συντάχθηκε καθ' υπέρβαση του εύλογου χρόνου, ήτοι κατά χρόνο αναρμοδίως.

Ο εύλογος χρόνος ανάγεται σε νομικό γεγονός το οποίο δεν πρέπει να εξομοιωθεί με παραγραφή αλλά με τη δημιουργία κατάστασης της οποίας η μετά την πάροδο εύλογου διαστήματος ανατροπή θα προσέκρουε στην ανάγκη της ασφάλειας των διοικητικών σχέσεων η οποία ανάγκη διέπει πάντοτε το δίκαιο των διοικητικών πράξεων. Υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 33 του Ν.1882/1990 και της Πολ.1130/17.09.2010, οι ενέργειες της φορολογικής αρχής τόσο στη σύνταξη της έκθεσης έλεγχου όσο και της έκδοσης και επίδοσης της προσβαλλόμενης πράξης έχουν υπερβεί τον εύλογο χρόνο ενέργειας που τάσσεται από τις διατάξεις αυτές ,αφού η ημερομηνία από την διαπίστωση των δήθεν τελεσθεισών από μένα παραβάσεων οι οποίες φέρεται να διαπιστώθηκαν με την με χρονολογία 5-6-2015 εντολή έλεγχου και επομένως η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξεως(12-12-2016) υπερέβη κατά πολύ την προθεσμία του μηνός.

Β. Η προσβαλλόμενη πράξη αντίκειται προδήλως στην αρχή της αναλογικότητας και είναι ακυρωτέα και για το λόγο αυτό. Εν προκειμένω είναι προφανής η ακαταλληλότητα και μη αναγκαιότητα του μέτρου της επιβολής του εν λόγω εξοντωτικού προστίμου, με δεδομένη τόσο την εν γένει οικονομική και περιουσιακή μου κατάσταση όσο και το μέγεθος της δήθεν διαπιστωθείσας παράβασης, το οποίο δεν δικαιολογεί την επιβολή του προστίμου για κάθε αυτοτελή παράβαση.

Γ. Η προσβαλλόμενη απόφαση παρίσταται πλημμελώς αιτιολογημένη, στο μέτρο που δεν έλαβε υπ όψιν της τη διάταξη του άρθρου 30 παρ.3 του ν.2238/1994, σύμφωνα με την οποία η κρίση της φορολογικής αρχής για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων «πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.» και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας στις 230.467,62 ευρώ χωρίς να εξειδικεύει αν για τον υπολογισμό ελήφθησαν υπ όψιν όλα εκείνα τα στοιχεία που προβλέπονται στη διάταξη του άρθρου 30 παρ.2 περιπτ. γ του ν.2238/1994 και ειδικότερα η έκταση της συναλλακτικής δράσης, το είδος και οι συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.

Δ. Η προσβαλλόμενη απόφαση εξεδόθη κατά παράβαση του άρθρου περαιτέρω, στο άρθρο 32 παρ.2 του ν.2238/1994 όπου ορίζεται ότι: « 1.Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία [.....] προσδιορίζεται ξελογιάστηκε [.....] 2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα[.....] Έσφαλλε η προσβαλλόμενη όταν κατά τον καθορισμό του ύψους των καθαρών κερδών της εταιρείας προσαύξησε τον μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους κατά 100%(από 25 σε 50) δεδομένου ότι η περίπτωση της μη επίδειξης των βιβλίων και στοιχείων δεν περιλαμβάνεται μεταξύ των περιοριστικών αναφερόμενων περιπτώσεων της διατάξεως αυτής, ενώ θα έπρεπε να τον έχει προσαυξήσει κατά 50%(από 25 σε 37,5) όπως ορίζεται για τις λοιπές περιπτώσεις του Κ.Β.Σ.

Α. Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η έκθεση έλεγχου δεν αναφέρει σαφώς τις διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία, και η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα διότι στηρίζεται σε έκθεση έλεγχου που συντάχθηκε πέραν του ευλόγου χρόνου, αλλά και η ίδια η προσβαλλόμενη πράξη συντάχθηκε καθ υπέρβαση του εύλογου χρόνου, ήτοι κατά χρόνο αναρμοδίως.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)

Άρθρο 23 Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

« 1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την

καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες "και χρησιμοποιώντας μεθόδους" που προβλέπονται στον Κώδικα »

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)

Άρθρο 20 Υποβολή φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση.

« Μέχρι την εικοστή πέμπτη (25η) Ιουνίου" κάθε χρόνου υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο. Υ. τριπλότυπες καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών, με συναλλαγές και δεδομένα του προηγούμενου ημερολογιακού έτους ως εξής:

α. Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών και από καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων.[.....]

Στις καταστάσεις αυτές καταχωρούνται ανά περίπτωση της παραγράφου 1 τα εξής:

α. Στις καταστάσεις των υπόχρεων της περίπτωσης α', το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση και ο Α. Φ. Μ. των συναλλασσομένων με τον υπόχρεο (προμηθευτών, πελατών κ.λπ.), κατά αλφαβητική σειρά επωνύμου ή επωνυμίας, ο συνολικός αριθμός των τιμολογίων ή άλλων φορολογικών στοιχείων και η καθαρή αξία του εσόδου ή της δαπάνης.[.....]

Επειδή, με το άρθρο 30 του ΠΔ 186/1992 ορίζεται ότι:

Άρθρο 30. Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων

«2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.»

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

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς η εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία.

.....
στ) δεν διαφυλόσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού -αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων -εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο

εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικό στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτό αφορούν

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1102/2017 ορίζεται ότι:

Περίληψη

«[.....] Εξωλογιστικός προσδιορισμός χωρεί τότε μόνον όταν οι ανακρίβειες η ανεπάρκειες των βιβλίων και στοιχείων καθιστούν απολύτως αδύνατες τις ελκτικές επαληθεύσεις[.....]»

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε, την με α/α «.....»/2012 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2012 (διαχ.χρηση 2011) καθώς και το Μηχανογραφικό Δελτίο Οικονομικών Στοιχείων Επιχειρήσεων και Επιτηδευματιών Έντυπο(Ε3) μηδενικό χωρίς να δηλώνει ακαθάριστα έσοδα, αγορές, δαπάνες συνεπώς κέρδη η ζημιές, ενώ από τις δηλώσεις Συγκεντρωτικών Καταστάσεων Πελατών-Προμηθευτών των αντισυμβαλλομένων της προσφεύγουσας δηλώθηκε ως προμηθευτής με πλήθος στοιχείων δυο(2) και αξία στοιχείων ποσόν 230.467,62 ευρώ .(σελ.5 έκθεσης έλεγχου Φ.Π.Α), και ως πελάτης με πλήθος στοιχείων εξι(6) συνολικής αξίας 6.785,01 ευρώ, κατά συνέπεια υπέβαλε ανακριβή δήλωση Φ.Ε.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία καθώς και τα δικαιολογητικά των εγγραφών, καθιστά απολύτως αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθευσεις και τον λογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος για την διαχ. χρήση 2011, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανακριβή, και προσδιόρισε εξωλογιστικά τα οικονομικά αποτελέσματα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 Π.Δ. 186/1992 (κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων) και των άρθρων 30 (Ακαθάριστο εισόδημα) & 32 (προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο) του ν.2238/1994(Κ.Φ.Ε.) λαμβάνοντας ως ακαθάριστα έσοδα τη συνολική αξία των στοιχείων που δηλώθηκε η προσφεύγουσα ως προμηθευτής από τους αντισυμβαλλόμενους (πελάτες-επιτηδευματίες) ποσόν 230.467,62 ευρώ, και τον προβλεπόμενο Μ.Σ.Κ.Κ. προσαυξημένο σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 32 ν.2238/1994.

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη νόμιμης έκδοσης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διότι η έκθεση έλεγχου δεν αναφέρει σαφώς τις διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία είναι αναπόδεικτος και απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, με το άρθρο 84 του Ν.2238/1994(Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«Η κοινοποίηση φύλλου έλεγχου κατά τις διατάξεις του άρθρου 69 δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».

Επειδή, για την κρινόμενη διαχειριστική χρήση 01/01/2011-31/12/2011 το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του Φόρου Εισοδήματος παραγράφεται στις 31-12-2017.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. κοινοποίησε την προσβαλλόμενη πράξη στις 16-03-2017 με συστημένη επιστολή (σελ.2 έκθεσης απόψεων της Δ.Ο.Υ.) εντός των περιοριστικών προθεσμιών (5ετους παραγραφής) του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου εισοδήματος, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη νόμιμης έκδοσης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού διότι στηρίζεται σε έκθεση έλεγχου που συντάχθηκε πέραν του ευλόγου χρόνου, αλλά και η ίδια η προσβαλλόμενη πράξη συντάχτηκε καθ υπέρβαση του εύλογου χρόνου, ήτοι την προθεσμία του ενός μηνός ,από την ημερομηνία 5-6-2015 της εντολής έλεγχου και την ημερομηνία 12-12-2016 έκδοσης της προσβαλλομένης πράξης, σύμφωνα με το άρθρο 33 του Ν.1882/1990 και της ΠΟΛ.1130/2010, **απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.**

Β. Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη πράξη αντίκειται προδήλως στην αρχή της αναλογικότητας και είναι ακυρωτέα και για το λόγο αυτό.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των προσβαλλόμενων πράξεων: «1. Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής η προσφεύγουσα, ότι, είναι προφανής η ακαταλληλότητα και μη αναγκαιότητα του μέτρου της επιβολής του εν λόγω εξοντωτικού προστίμου ,με δεδομένη τόσο την εν γένει οικονομική και περιουσιακή μου κατάσταση όσο και με το μέγεθος της δήθεν διαπιστωθείσας παράβασης το οποίο δεν δικαιολογεί την επιβολή του προστίμου για κάθε αυτοτελή παράβαση,η επιβολή του αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος). Ο ισχυρισμός όμως αυτός της

προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, σύμφωνα με τη νομολογία, ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (πάγια νομολογία· βλ. υπ' αριθμ. 3474/2011 (σκέψη 4, ομόφωνα) και 990/2004 (σκέψη 12, ομόφωνα) αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και υπ' αριθμ. 3130/2014 (5μ.) απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 6 της απόφασης, ομόφωνα)), όπως όμως συνάγεται από την εισηγητική έκθεση επί του ν. 2523/1997, με τις ρυθμίσεις περί προσθέτων φόρων του άρθρου 1 αυτού εσκοπήθη μεταξύ άλλων η συνάρτηση του ύψους του πρόσθετου φόρου με τον χρόνο περαίωσης της φορολογικής υπόθεσης, κατά τρόπο ώστε να καταργηθεί το «πράγματι άδικο σύστημα να καταβάλλει τον ίδιο πρόσθετο φόρο τόσο αυτός που εκπληρώνει τη φορολογική του υποχρέωση σε σύντομο χρόνο όσο και εκείνος που την εκπληρώνει μετά από δεκαετίες», που «όχι μόνο δεν αποτελούσε κύρωση σε βάρος του παραβάτη της φορολογικής νομοθεσίας, αλλά αντίθετα αποτελούσε κίνητρο προσφυγής στα διοικητικά δικαστήρια, με πρωταρχικό σκοπό να επιμηκύνεται ο χρόνος καταβολής του κύριου και πρόσθετου φόρου», προβλέφθηκε ωστόσο, «επειδή πολλές φορές οι δικαστικές διενέξεις αργούν να διεκπεραιωθούν χωρίς υπαιτιότητα του φορολογούμενου... **πλαφόν** πέραν από το οποίο δεν μπορεί να φθάσει ο οποιοσδήποτε πρόσθετος φόρος», υπό τα δεδομένα δε αυτά οι υπό κρίση εφαρμοστέες διατάξεις του άρθρου 1 ν. 2523/1997, ερμηνευόμενες σύμφωνα με τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας, ενόψει και των όσων αναφέρονται στην οικεία εισηγητική έκθεση, **δεν αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας** (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος), γιατί με την πρόβλεψη επιβολής σταθερού ποσοστού φόρου και συνάρτησης του ποσού του φόρου με τη διάρκεια της καθυστέρησης στην καταβολή του οι εφαρμοζόμενες διατάξεις ενέχουν αυτές οι ίδιες στοιχεία αναλογικότητας, δε θεσπίζουν δε μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζουν τον **σκοπό δημοσίου συμφέροντος του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων**, περαιτέρω δε η φορολογική αρχή θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των προαναφερθέντων, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ποσοστό του προσθέτου φόρου και συνεπώς να προσδιορίζει το ύψος αυτού αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, αφού ήδη το ποσοστό αυτό κλιμακώνεται κατά τα προεκτεθέντα από τον ίδιο τον τυπικό νομοθέτη ανάλογα με τη βαρύτητα κάθε παράβασης και το χρόνο καταβολής του οφειλόμενου κύριου φόρου και εξάλλου, όταν ο φορολογούμενος έχει αμφιβολίες αναφορικά με την υποχρέωση επίδοσης δήλωσης για ορισμένα στοιχεία φορολογητέας ύλης, έχει το δικαίωμα να υποβάλει δήλωση, στην οποία γίνεται ρητή γι' αυτό επιφύλαξη, ώστε να αποφύγει την επιβολή σε βάρος του προσθέτων φόρων (υπ' αριθμ. 3130/2014 (5μ.) απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης, ομόφωνα)). Εξάλλου, το προβλεπόμενο, τόσο για την **παράβαση της υποβολής ανακριβούς δήλωσης(όπως εν προκειμένω)**, όσο και για την παράβαση της μη υποβολής δήλωσης σταθερό ποσοστό 120% επί του κύριου φόρου, ως ανώτατο όριο (πλαφόν) πρόσθετου φόρου, αυτοτελώς κρινόμενο, **λαμβανομένων υπόψη α)** της βαρύτητας των δύο παραβάσεων (μη υποβολή δήλωσης και ανακρίβεια υποβληθείσας δήλωσης) και **β)** του αποτρεπτικού σκοπού που επιτελεί η πρόβλεψη

πρόσθετου φόρου, **παρίσταται εύλογο και κινείται εντός των ορίων που χαράσσει η αρχή της αναλογικότητας** (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3474/2011 απόφαση (πλειοψηφία 19-8) της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 6 της απόφασης) και υπ' αριθμ. 1195/2016 (5μ., σκέψεις 9 και 11, ομόφωνα), 2301/2015 (5μ., σκέψη 10, ομόφωνα), 3130/2014 (5μ., σκέψεις 9-10, ομόφωνα) και 1040/2014 (5μ., σκέψη 8, ομόφωνα) αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας).

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το λόγο επιβολής του πρόσθετου φόρου εδώ εξεταζόμενο μέρος, **να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.**

Γ. Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη απόφαση παρίσταται πλημμελώς αιτιολογημένη, στο μέτρο που δεν έλαβε υπ όψιν της τη διάταξη του άρθρου 30 παρ.3 του ν.2238/1994, σύμφωνα με την οποία η κρίση της φορολογικής αρχής για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων «πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.» χωρίς να εξειδικεύει αν για τον υπολογισμό των ακαθαρίστων εσόδων ποσόν 230.467,62 ευρώ ελήφθησαν υπ όψιν όλα εκείνα τα στοιχεία που προβλέπονται στη διάταξη του άρθρου 30 παρ.2 περιπτ. γ του ν.2238/1994.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 2 περ.γ και παρ.3 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι:

Άρθρο 30 Ακαθάριστο εισόδημα

« παρ.2 περ. γ Για επιχειρήσεις που [.....] τα τηρούμενα βιβλία είναι[.....] ανακριβή η ανεπαρκή τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την άσκηση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης»[.....].Ειδικά στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης[.....]που συνεπάγονται τον χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών[....]προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό[....].

και **«παρ. 3 στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.»**

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε, την με α/α «.....»/2012 δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2012 (διαχ.χρηση 2011) καθώς και το Μηχανογραφικό Δελτίο Οικονομικών Στοιχείων Επιχειρήσεων και Επιτηδευματιών Έντυπο(Ε3) μηδενικό χωρίς να δηλώνει ακαθάριστα έσοδα, αγορές, δαπάνες συνεπώς κέρδη η ζημιές, ενώ από τις δηλώσεις Συγκεντρωτικών Καταστάσεων Πελατών-Προμηθευτών των αντισυμβαλλομένων της προσφεύγουσας δηλώθηκε ως προμηθευτής με πλήθος στοιχείων δυο(2) και αξία στοιχείων ποσόν 230.467,62 ευρώ .(σελ.5 έκθεσης έλεγχου Φ.Π.Α), και ως πελάτης με πλήθος στοιχείων εξι(6) συνολικής αξίας 6.785,01 ευρώ, κατά συνέπεια υπέβαλε ανακριβή δήλωση Φ.Ε.

Επειδή, ο έλεγχος της αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της κρινόμενης χρήσης 2011 έλαβε υπ όψιν την συνολική αξία των στοιχείων που δηλώθηκε η προσφεύγουσα ως προμηθευτής από τους αντισυμβαλλόμενους (πελάτες επιτηδευματίες) ποσόν 230.467,62 ευρώ και συγκεκριμένα α) «.....»ΑΦΜ «.....» πλήθος στοιχείων ένα(1) αξία 100,450,00 ευρώ β) «.....»ΑΦΜ «.....» πλήθος στοιχείων ένα(1) αξία 130.017,62 ευρώ,(σελ.7 της από 227-11-2016 έκθεσης έλεγχου Φορολογίας Εισοδήματος) δηλαδή έλαβε υπ' οψιν τα έσοδα που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα από την συναλλακτική της δραστηριότητα που είχε με τρίτους (πελάτες επιτηδευματίες) και επί της αξίας αυτής(ακαθάριστα έσοδα) προσδιόρισε εξωλογιστικά τα καθαρά κέρδη με τον μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους προσαυξημένο όπως προβλέπεται για τον κλάδο (κωδ. επαγγ/τος 8404) του εργολάβου η υπεργολάβου οικοδομικών εργασιών γενικά άνευ ιδίων υλικών (που δεν υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 34 ν.2238/1994), σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2238/1994(Κ. Φ.Ε.)

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη απόφαση παρίσταται πλημμελώς αιτιολογημένη, στο μέτρο που δεν έλαβε υπ οψιν της τη διάταξη του άρθρου 30 παρ.3 του ν.2238/199 χωρίς να εξειδικεύει αν για τον υπολογισμό των ακαθαρίστων εσόδων ποσόν 230.467,62 ευρώ ελήφθησαν υπ όψιν όλα εκείνα τα στοιχεία που προβλέπονται στη διάταξη του άρθρου 30 παρ.2 περιπτ. γ του ν.2238/1994. **απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος**

Δ. Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η_προσβαλλόμενη απόφαση εξεδόθη κατά παράβαση του άρθρου 32 παρ.2 του ν.2238/1994, και έσφαλε κατά τον καθορισμό του ύψους των καθαρών κερδών της εταιρείας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«1 Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων [.....] τηρούν ανακριβή η ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 Κ.Β.Σ. προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων συντελεστές καθαρού κέρδους....2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα»

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό(40%).[.....] Εξαιρετικά το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:[....] γ) Στη μη διαφύλαξη η μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, **συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος**, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

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

Επειδή, σύμφωνα με την πολ.1027/2008 Κωδικοποίηση ΜΣΚΚ και ΣΚΚ –Ελ. Επαγγελ.

1.Πινάκων συντελεστών καθαρού κέρδους εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων που εφαρμόζονται στα ακαθάριστα έσοδα(άρθρο 32 ν.δ.2238/1994)

Κατηγορία 8 -- Υπηρεσίας γενικά. Τεχνικά έργα.

Κωδικός	Επάγγελμα	ΜΣΚΚ
8404	<u>εργολάβος η υπεργολάβος των αυτών ως ανω οικοδομικών εργασιών γενικά άνευ ιδίων υλικών (που δεν υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 34 ν.2238/1994)</u>	25

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία καθώς και τα δικαιολογητικά των εγγραφών, καθιστά απολύτως αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθευσεις και τον λογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος για την διαχ. χρήση 2011, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανακριβή, και προσδιόρισε εξωλογιστικά τα οικονομικά αποτελέσματα

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τον υπολογισμό των καθαρών κερδών, ορθώς προσδιόρισε τον Μ.Σ.Κ.Κ. σε ποσοστό 45%,αφου έλαβε υπόψη τον μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους ποσοστό 25 %, όπως προβλέπεται για τον κλάδο (κωδ. επαγγ/τος 8404) του εργολάβου η υπεργολάβου οικοδομικών εργασιών γενικά άνευ ιδίων υλικών (που δεν υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 34 ν.2238/1994), προσαυξημένο (κατά 80% το διπλάσιο του 40% λόγω ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων) ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη απόφαση εξεδόθη κατά παράβαση του άρθρου 32 παρ.2 του ν.2238/1994, και έσφαλε κατά τον καθορισμό του ύψους των καθαρών κερδών της εταιρείας, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 26-04-2017 και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: «.....» και την **επικύρωση** της υπ.αρ. «.....»/12-12-2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος. **συνολικό ποσόν 43.973,22 €.** του κ. Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης .

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Φόρος Εισοδήματος διαχειριστική χρήση 2011 Συνολικό ποσόν 43.973,22 €.

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α.α.

Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.