



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604504

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 17-5-2017

Αριθμός απόφασης: 2970

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 Απόφασης 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
- 2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- 4.** Την από 23-1-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της με αριθμό/ 29-11-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5.** Την με αριθμό/ 29-11-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, της ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 29-11-2016 οικεία έκθεση ελέγχου.
- 6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23-1-2017 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/ 29-11-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος

ποσού 2.275,22€ (φόρος εισοδήματος βάσει ελέγχου 1.115,47€ πλέον ποσό προς επιστροφή βάσει δήλωσης ποσού 1.159,75€), πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 1.956,68€, ήτοι 4.231,9€.

Με τα με αριθμό/ 29-4-2013 διαβίβασε το Σ.Δ.Ο.Ε. στη Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ τα με αριθμό Υπηρεσιακά Σημειώματα Ελέγχου με τα αντίστοιχα πληροφοριακά δελτία, σύμφωνα με τα οποία η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 2011, με ποσό ανακρίβειας ακαθαρίστων εσόδων ποσού 7.734,98€, και ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. για το Α' και Β' Τρίμηνο του 2012, με ποσό ανακρίβειας 906,93€ και 1.490,18€, αντίστοιχα.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τη με αριθμό/ 17-12-2015 εντολή ελέγχου και ο έλεγχος απέστειλε τη με αριθμό/ 22-12-2015 πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων στην έδρα της επιχείρησης και στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας της προσφεύγουσας επιτηδευματία. Η πρόσκληση από την έδρα της επιχείρησης επεστράφη ως «αζήτητο». Ο έλεγχος απέστειλε εκ νέου την με αριθμό/ 18-3-2016 πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων στην έδρα της επιχείρησης και στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας της προσφεύγουσας επιτηδευματία. Η πρόσκληση από την έδρα της επιχείρησης επεστράφη ως «αζήτητο». Συνεπεία των ανωτέρω, εκδόθηκε η με αριθμό/ 3-6-2016 Απόφαση Επιβολής Προστίμου για μη ανταπόκριση σε έγγραφο αίτημα της Δ.Ο.Υ. για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, η οποία επιδόθηκε στην προσφεύγουσα επιτηδευματία στις 3-6-2016. Την ίδια ημέρα της επιδόθηκε πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων και η με αριθμό/ 17-12-2015 εντολή ελέγχου. Στις 16-9-2016 η προσφεύγουσα προσκόμισε την 1^η και την 30^η σελίδα του βιβλίου εσόδων-εξόδων, αντίγραφα δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2012 και 2013 και αντίγραφα εκκαθαριστικών δηλώσεων Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 2011 και 2012. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος απέστειλε το με αριθμό/ 18-10-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τη με αριθμό/ 18-10-2016 συστημένη επιστολή στη διεύθυνση κατοικίας της προσφεύγουσας και η κοινοποίηση έγινε στις 3-11-2016. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και τα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης κρίθηκαν ανακριβή και εκδόθηκαν οι με αριθμό: α)/ 29-11-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012, β)/ 29-11-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2011 (προσβαλλόμενη με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή), γ)/ 29-11-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012, δ)/ 29-11-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2011, βάσει των οικείων εκθέσεων ελέγχου. Οι εκθέσεις ελέγχου και εκδοθείσες πράξεις εστάλησαν με τη με αριθμό συστημένη επιστολή, η οποία επιδόθηκε στην προσφεύγουσα στις 23-12-2016.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, διότι υπέστη βίαιη έξωση από την δηλωθείσα έδρα της επιχείρησης και πολλά έγγραφα έχουν παραμείνει στο συγκεκριμένο ακίνητο. Επίσης, αναφέρει ότι αντιμετωπίζει προβλήματα υγείας και οικονομική ένδεια.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων.» του Π.Δ.186/1992, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 31 του ν.3522/2006: «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 υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: ...

στ) δεν διαφυλάσσει 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 συνοδευτικά 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 αυτά αφορούν. ...

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 «Ακαθάριστο εισόδημα» του ν.2238/1994, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 10 του ν.3296/2004: «2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: ... γ) 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 τις 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.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 «Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο» του ν.2238/1994, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 10 του ν.3296/2004: «Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών. ...

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων. ...

3. Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα, ότι, από γεγονότα ανώτερης βίας, το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν. Εξαιρετικά, σε περιπτώσεις μερικής ή ολικής καταστροφής της επιχείρησης και των βιβλίων και στοιχείων από πυρκαγιά, σεισμό, πλημμύρα ή θεομηνία, μπορεί να αναγνωρισθεί αρνητικός συντελεστής μέχρι ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί των ακαθάριστων εσόδων των ανέλεγκτων χρήσεων. Στις περιπτώσεις αυτές, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων, το σχετικό αίτημα της επιχείρησης κρίνεται από την επιτροπή της παραγράφου 5 του άρθρου 70, εφαρμοζομένων ανάλογα των οριζόμενων στις διατάξεις των παραγράφων 6, 7 και 8 του ίδιου άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση 1038/2011 του Συμβουλίου της Επικρατείας Τμήμα Β': «Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι ο επιτηδευματίας είναι υποχρεωμένος να επιδεικνύει, καθ' οιανδήποτε εργάσιμη ημέρα, τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία στον σχετικώς οριζόμενο από τη φορολογική αρχή υπάλληλο, ο οποίος εμφανίζεται για έλεγχο. Η υποχρέωσή του αυτή συνίσταται, ειδικότερα, στη λήψη των μέτρων, τα οποία είναι αναγκαία, ώστε τα βιβλία και στοιχεία να τίθενται υπ' όψιν του διενεργούντος τον έλεγχο υπαλλήλου της φορολογικής αρχής οποιαδήποτε εργάσιμη ημέρα, έστω και αν ο επιτηδευματίας ή ο επιφορτισμένος με την τήρησή

τους υπάλληλους απουσιάζουν. Περαιτέρω, προκειμένου να χωρήσει εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων της επιχειρήσεως πρέπει, κατ' αρχήν, να ενεργηθεί έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της από τη φορολογική αρχή και να βεβαιωθεί από αυτήν ή ότι η εν λόγω επιχείρηση δεν τήρησε τα προσήκοντα βιβλία και στοιχεία ή ότι τα τηρηθέντα από την τελευταία βιβλία και στοιχεία είναι ανακριβή ή ανεπαρκή. Επομένως, μόνον εφ' όσον καταστεί ανέφικτη η ανεύρεση των τηρηθέντων από το φορολογούμενο βιβλίων και στοιχείων ή εφ' όσον ο τελευταίος αρνηθεί την παράδοσή τους προς έλεγχο στην φορολογική αρχή ή εφ' όσον δεν γνωστοποιήσει στην ανωτέρω αρχή κάθε μεταβολή της διευθύνσεως της κατοικίας ή έδρας αυτού, με αποτέλεσμα να μην καταστεί δυνατή η ανεύρεση του φορολογουμένου και ο έλεγχος των τηρηθέντων από αυτόν βιβλίων και στοιχείων, επιτρέπεται να καθορίσει η φορολογική αρχή εξωλογιστικώς τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως, απαιτείται, όμως, στην τελευταία αυτή περίπτωση, να βεβαιώνεται ότι η φορολογική αρχή κατέβαλε προηγουμένως τη δέουσα προσπάθεια για την ανεύρεση της κατοικίας του φορολογουμένου ή της έδρας της επιχειρήσεώς του. Εξάλλου, από την παράλειψη του υποχρέου επιτηδευματία να ανταποκριθεί στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής και να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία που τηρεί στο κατάστημα της φορολογικής αρχής για έλεγχο, τεκμαίρεται άρνησή του να υποστεί τον ως άνω έλεγχο, η άρνησή του δε αυτή εξομοιώνεται προς μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων και καθιστά νόμιμη την προσφυγή της φορολογικής αρχής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχειρήσεώς του.»

Επιπρόσθετα, κατά την πάγια νομολογία ανωτέρα βία αποτελεί κάθε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο στη συγκεκριμένη περίπτωση, δεν μπορούσε να αποτραπεί ούτε με την επίδειξη άκρας επιμέλειας και σύνεσης και λόγω του οποίου καθίσταται ανέφικτο στον υπόχρεο να προβεί ο ίδιος ή με άλλο πρόσωπο στην επιβαλλόμενη σε αυτόν ενέργεια (ΣΤΕ 4228/2011, 2546/2008, 239/2003, 2192/2002. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα επικαλείται τη βίαιη και απροειδοποίητη απόδοση του μισθίου (έδρα της επιχείρησης), το οποίο σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθεί ανωτέρα βία, δεδομένου, μάλιστα, ότι προσκόμισε την πρώτη και τελευταία σελίδα του βιβλίου εσόδων – εξόδων. Ακόμη κι αν ήθελε υποτεθεί ότι τα επίμαχα φορολογικά βιβλία και στοιχεία βρίσκονταν στις εν λόγω εγκαταστάσεις- δεν αποδεικνύει ότι η προσφεύγουσα επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια και σύνεση ώστε αυτά να απομακρυνθούν από αυτές και να είναι στην κατοχή της, ως και όφειλε.

Εκ των ανωτέρω συνάγεται σαφώς ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί συνδρομής περίπτωσης ανωτέρω βίας για τη μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων της, είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 29-11-2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό/ 23-1-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ

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

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012:

Φόρος εισοδήματος βάσει ελέγχου	1.115,47€
Επιστροφή φόρου εισοδ. βάσει δήλωσης	1.159,75€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.956,68€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.231,9 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.