



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24/04/2017

Αριθμός απόφασης: 2636

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **27/12/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουτου, **ΑΦΜ:**, κατοίκου Γλυφάδας επί της οδού, κατά:

α) της υπ' αριθ./2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν.4337/2015,

β) της υπ' αριθ./2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος,

γ) της/2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και

δ) της υπ' αριθ./2016 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 του ν.2523/1997,

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5. α) Την υπ' αριθ./2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 7§§3 & 5 ν.4337/2015,

β) την υπ' αριθ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος,

γ) την/2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και

δ) την υπ' αριθ./2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 του ν.2523/1997,

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 08/11/2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου της ως άνω Δ.Ο.Υ. .

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **27/12/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουτου, **ΑΦΜ:**, 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:

1) Με την υπ' αριθμ./08-11-2016 (elenxis/2016) προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 40.200,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§1 και 13 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ κατόπιν του πορίσματος της από 08/11/2016 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ), της ίδιας Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με το οποίο το ως άνω πρόστιμο επιβλήθηκε διότι ο προσφεύγων υπέπεσε σε μια παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου αξίας 160.800,00€.

Συγκεκριμένα, το ποσό των 160.800,00€ κατατέθηκε, την 02/05/2011, με τραπεζικό έμβασμα σε τραπεζικό λογαριασμό που διατηρεί ο προσφεύγων από την αλλοδαπήεπιχείρηση, ως προμήθεια για παρασχεθείσες υπηρεσίες διαμεσολάβησης κατά την πώληση γερανού αξίας 5.360.000,00€ προς την επιχείρηση, δυνάμει της από 30/05/2007 υπογραφείσας σύμβασης εμπορικής αντιπροσώπευσης.

2) Με την υπ' αριθμ./10-11-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 88.945,56€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας ποσού 106.734,67€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 8.937,24€, ήτοι συνολικό ποσό 204.617,47€.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε καθώς ο έλεγχος **έκρινε** τα βιβλία και τα στοιχεία του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2012 ανακριβή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4,7 και 8 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και **προέβη** στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011), ήτοι τον προσδιορισμό των

ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' του Ν 2238/94 και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 του Ν 2238/94.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 08/11/2016 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ.

3) Με την υπ' αριθμ./08-11-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 11.137,27€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 13.364,72€, ήτοι συνολικό ποσό 24.501,99€.

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε α) από τον προσδιορισμό των **φορολογητέων εκροών** και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων βάσει του άρθρου 48 §3 του ν. 2859/2000, καθόσον τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και β) από τον προσδιορισμό των **φορολογητέων εισροών** στο ποσό των 133.642,09€ αντί του δηλωθέντος ποσού 172.903,43€ με την υποβληθείσα δήλωση εκκαθαριστική ΦΠΑ λόγω του ότι διαπιστώθηκε ότι α) για δαπάνες ποσού 9.762,02 € έχει εκπεσθεί Φ.Π.Α. ποσού 2.205,05€, χωρίς να παρέχεται για αυτές τέτοιο δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, καθώς είτε δεν ήταν συναφείς με την εμπορική δραστηριότητα της επιχείρησης του προσφεύγοντος είτε αφορούσαν δαπάνες ΙΧ αυτοκινήτων και β) στο σύνολο των εισροών έχει συμπεριληφθεί ποσό 29.499,32€ που αντιστοιχεί στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις κατά παράβαση των κείμενων διατάξεων.

Επιπροσθέτως, ο έλεγχος έκρινε ότι η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου αξίας 160.800,00€ προς την αλλοδαπή επιχείρηση κατά την ελεγχόμενη χρήση 2011, δεν επηρεάζει τη φορολογία Φ.Π.Α., καθώς αποτελεί ενδοκοινοτική παροχή υπηρεσίας της οποίας ο λήπτης είναι υποκείμενος σε ΦΠΑ και έχει την έδρα του στηνκαι επομένως, σύμφωνα με τα άρθρα 2 και 14 του ν. 2859/2000, ο φόρος αποδίδεται από την αλλοδαπή επιχείρηση.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 08/11/2016 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ.

4) Με την υπ' αριθμ./08-11-2016 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 3.300,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 36§5, 11§§1,2,12, 28§1 και 15§2 του ν. 2859/2000.

Συγκεκριμένα, το ως άνω πρόστιμο επιβλήθηκε διότι ο προσφεύγων:

α) δεν υπέβαλε το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 36§5 και §5^α του ν. 2859/2000 ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων που πραγματοποίησε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28§1 περ. α'και γ' και 15§2 του ν. 2859/2000, κατά τους μήνες ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟ, ΜΑΡΤΙΟ, ΑΠΡΙΛΙΟ ΜΑΙΟ, ΙΟΥΝΙΟ, ΙΟΥΛΙΟ, ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟ & ΟΚΤΩΒΡΙΟ του 2011

που επισύρει πρόστιμό του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, ήτοι 8 περιπτώσεις X 300,00€ = 2.400,00€ και

β) δεν υπέβαλε το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 36§5δ' του ν. 2859/2000 ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων που πραγματοποίησε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 11§§1,2 και 12 του ν. 2859/2000, κατά τους μήνες ΙΟΥΛΙΟ, ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟ & ΝΟΕΜΒΡΙΟ του 2011 που επισύρει πρόστιμο του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, ήτοι 3 περιπτώσεις X 300,00€ = 900,00€.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 08/11/2016 έκθεσης ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά α) την ακύρωση και την εξαφάνιση των προσβαλλόμενων πράξεων, β) την διαγραφή ή άλλως τον περιορισμό στο ελάχιστο το με αυτές καταλογισθέν ποσό των 272.619,46€, και γ) την επιστροφή εντόκως, ως αχρεωστήτως καταβληθέν, κάθε σχετικό με τις ως άνω πράξεις ποσό, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Το ποσό των 160.800 ευρώ, το οποίο κατατέθηκε την 02.05.2011 σε τραπεζικό μου λογαριασμό που τηρεί σε τράπεζα στηδεν αποτελεί εισόδημα, καθώς βάσει συμφωνίας με τηεταιρεία το δικαίωμα του να χρησιμοποιήσει το ποσό αυτό τελεί υπό την αίρεση της έκδοσης τελεσίδικης δικαστικής απόφασης του κυπριακού δικαστηρίου, η οποία δεν θα «ζημιώνει» τηεταιρεία ή υπό την αίρεση εξωδικαστικής επίλυσης της διαφοράς. Συνεπώς το ποσό αυτό δεν του ανήκει και δεν αποτελεί έσοδο του ούτε και εισόδημα γεγονός που καταδεικνύει ότι δεν υπάρχει απόκρυψη φορολογητέας ύλης.
2. Μη ορθή κρίση περί χαρακτηρισμού των βιβλίων της επιχείρησης ως «ανακριβών» καθώς οι πράξεις ή οι παραλείψεις για να συνεπάγονται τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλά δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων και περαιτέρω θα πρέπει να συνεπάγονται αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων και να αιτιολογούνται πλήρως και ειδικώς στη σχετική έκθεση ελέγχου. Συνεπώς δεν αρκεί η γενικόλογος κρίση της Διοίκησης ότι δήθεν πρόκειται περί μεγάλης έκτασης της παράλειψης και για το λόγο αυτό πλήττεται η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων.
3. Ακόμα και αν ήθελε υποτεθεί ότι συντρέχει παράλειψη εκδόσεως στοιχείου και τα βιβλία της επιχείρησης του παρουσίαζαν ελλείψεις κατά την υπό κρίση χρήση, προσκόμισε τα στοιχεία, με βάση τα οποία καθίσταται εφικτή η εξεύρεση του λογιστικού αποτελέσματος.
4. Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας επί του σώματος των καταλογιστικών πράξεων καθώς η Φορολογική Αρχή όφειλε να προσδιορίζει αφενός τους λόγους που την οδήγησαν στην

επιβολή των επίμαχων φόρων και προστίμων, αφετέρου δε τον τρόπο και τη μέθοδο με βάση την οποία υπολογίστηκαν οι επίμαχοι φόροι και πρόστιμα.

5. Ασυμφωνία του περιεχομένου των επίμαχων καταλογιστικών πράξεων με το περιεχόμενο των συμπροσβαλλόμενων με αυτές εκθέσεων ελέγχου. Συγκεκριμένα, ενώ στην υπ' αριθμ./15 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, για τη χρήση 2011, προσδιορίζεται φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου ύψους 239.254,68 €, στην Έκθεση Μερικού Ελέγχου (σελ. 8) προσδιορίζονται λογιστικώς καθαρά κέρδη ύψους 234.694,68 €, τα οποία, σύμφωνα με την έκθεση, έλαβε υπόψιν της η Φορολογική Αρχή για το προσδιορισμό του επίμαχου φόρου. Ως εκ τούτου προκύπτουν αποκλίσεις κατά τον υπολογισμό α) του αναλογούντος φόρου: βάσει ελέγχου 88.945,56 €, βάσει των λογιστικών καθαρών κερδών 79.976,99 και β) του πρόσθετου φόρου: βάσει ελέγχου 106.734,67 €, βάσει των λογιστικών καθαρών κερδών 95.972,39.
6. ΠΑΡΑΒΑΣΗ ΟΥΣΙΩΔΟΥΣ ΤΥΠΟΥ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ (στο στάδιο του φορολογικού ελέγχου και προ της έκδοσης των επίμαχων καταλογιστικών πράξεων). Ευθεία παραβίαση του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος, στο οποίο κατοχυρώνεται το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου-Έκδοση Πράξης Επιβολής Προστίμου για Παράβαση Κ.Β.Σ. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος του επέδωσε το υπ' αριθμ. ΑΑ/06.09.2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, χωρίς τούτο να συνοδεύεται από τον Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Προστίμου Κ.Β.Σ. Ως εκ τούτου, στερήθηκε στα πλαίσια του πρώτου σταδίου του φορολογικού ελέγχου του δικαιώματος του να υποβάλει τις Αντιρρήσεις του σχετικά με την κρίση περί ανακρίβεια των βιβλίων ενώπιον της Φορολογικής Αργής, στερούμενος κατ' αποτέλεσμα το δικαίωμα αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας.
7. Αντισυνταγματικότητα του επιβληθέντος προστίμου Κ.Β.Σ. λόγω ευθείας παραβίασης της συνταγματικής αργής της αναλογικότητας άρθρο 25§1 του Συντάγματος.
8. Αντισυνταγματικότητα του επιβληθέντος προσθέτου φόρου λόγω ευθείας παραβίασης της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας. Το αποτέλεσμα κατά την επιβολή του πρόσθετου φόρου είναι ιδιαίτερα επαχθές για το μέγεθος της επιχείρησης του. Η δε τυχόν βεβαίωση του απειλεί ευθέως τη βιωσιμότητα αυτής.

Επειδή, στο άρθρο 12§14 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι:

«Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία.».

Επειδή, εν προκειμένω, την 02/05/2011, ο προσφεύγων έλαβε με κατάθεση εμβάσματος το ποσό των 160.800,00€ από την αλλοδαπήεπιχείρηση, ως προμήθεια για παρασχεθείσες υπηρεσίες διαμεσολάβησης κατά την πώληση γερανού αξίας 5.360.000,00€ προς την επιχείρηση, δυνάμει της από 30/05/2007 υπογραφείσας σύμβασης εμπορικής αντιπροσώπευσης.

Επειδή, για την ως άνω παρασχεθείσα υπηρεσία ο προσφεύγων δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο αξίας εντός της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. και ορθώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ εξέδωσε την προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το κρινόμενο ποσό δεν αποτελεί για εκείνον έσοδο της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 καθώς το δικαίωμα του να το χρησιμοποιήσει τελεί υπό την αίρεση έκδοσης τελεσίδικης δικαστικής απόφασης του κυπριακού δικαστηρίου κρίνεται αβάσιμος καθώς στην μεταξύ του προσφεύγοντος και της γερμανικής εταιρείας σύμβασης δεν υπάρχει σχετική πρόβλεψη πώλησης υπό αίρεση και ούτε προκύπτει από κάποιο άλλο επίσημο έγγραφο.

Επειδή, επιπροσθέτως τα όσα επικαλείται ο προσφεύγων περί καταγγελίας της σύμβασης από την αγοράστρια κυπριακή εταιρεία προέκυψαν τη χρήση 2012, ενώ ο προσφεύγων όφειλε να έχει εκδώσει το φορολογικό στοιχείο αξίας ήδη εντός της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ..

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **30§§1,2 του Π.Δ. 186/92** (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του ως άνω άρθρου του ίδιου ΠΔ:

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

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 7 & 8 του ως άνω άρθρου του ίδιου ΠΔ:

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

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

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) β)

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) ε)

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **30§ 2περ. γ' του ν.2238/1994:**

«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 ιδίων 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 τις διατάξεις του άρθρου 32§1 πρώτο εδάφιο του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.):

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

Επειδή, εν προκειμένω, στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, ο προσφεύγων υπέπεσε σε μια παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου αξίας 160.800,00€ και προς τούτο εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ η με αριθμ./2016 πράξη επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. ποσού 40.200,00€.

Συγκεκριμένα, όπως προαναφέρθηκε το ποσό των 160.800,00€ αποτελεί αμοιβή προμήθειας για τον προσφεύγοντα για παρασχεθείσες υπηρεσίες διαμεσολάβησης προς την αλλοδαπήεπιχείρηση, κατά την πώληση ενός γερανού αξίας 5.360.000,00€ προς την επιχείρηση και κατατέθηκε με τραπεζικό έμβασμα σε τραπεζικό λογαριασμό που διατηρεί ο προσφεύγων, την 02/05/2011.

Επειδή, στην υπ' αριθμ./2012 υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2011, δήλωσε ακαθάριστα έσοδα 182.416,59€.

Επειδή, από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ διαπιστώθηκε ότι εκτός από την ως άνω παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου αξίας 160.800,00€ που αντιστοιχεί σε απόκρυψη φορολογητέας ύλης διαπιστώθηκε και ανακρίβεια μεταξύ των ακαθάριστων εσόδων όπως αυτά προκύπτουν από τα εκδοθέντα στοιχεία και των εσόδων που μεταφέρθηκαν στην ως άνω υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος (έντυπα Ε1 και Ε3). Τα μη δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα ανέρχονται στο ποσό των 24.631,36€ πλέον η αποκρυβείσα αξία ποσού 160.800,00€, ήτοι το σύνολο μη δηλωθέντων εσόδων για την ελεγχόμενη χρήση ανέρχεται στο ποσό των 185.431,36€.

Ως εκ τούτου, προκύπτει ότι τα συνολικά μη δηλωθέντα έσοδα της χρήσης 2011 είναι μεγάλης έκτασης και επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματα καθώς ανέρχονται σε ποσοστό 101,65% επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης [(185.431,36)/182.416,59].

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης ανακριβή, για το οικονομικό έτος 2011 βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992, και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' του Ν 2238/94 και τα καθαρά κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 2 του Ν 2238/94 και εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, η υπ' αριθμ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011).

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης εφαρμογής του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 08/11/2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/03/2011 της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί έλλειψης επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας των καταλογιστικών πράξεων κρίνονται αβάσιμοι.

Επειδή, όπως σαφώς προκύπτει από τη σελίδα 3 της αριθμ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος, ο έλεγχος προκείμενου να προσδιορίσει το συνολικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος οικον. έτους 2012 προσέθεσε στο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις ποσού 234.694,68€, όπως αυτό προσδιορίστηκε στη σελίδα 8 της οικείας έκθεσης ελέγχου εισοδήματος, το εισόδημα Α' πηγής από ακίνητα ποσού 4.560,00€ που ο προσφεύγων είχε δηλώσει στην με αριθμ./2012 υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος

Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ασυμφωνίας του περιεχομένου των επίμαχων καταλογιστικών πράξεων με το περιεχόμενο των συμπροσβαλλόμενων με αυτές εκθέσεων ελέγχου είναι αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση, 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 προσωρινό διορθωτικό

προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, το με α/α/06-09-2016 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 και 62 του ν.4174/2013 καθώς και τις αριθμ.και προσωρινές διορθωτικές πράξεις προσδιορισμού εισοδήματος και Φ.ΠΑ., αντίστοιχα, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011.

Επειδή, στη σελίδα 2 του ως άνω σημειώματος διαπιστώσεων στο κεφάλαιο ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ αναγράφεται ότι:

«Από το συνδυασμό των παραπάνω, προκύπτει ότι η κατάθεση του ποσού των 160.800,00€ αφορά προμήθεια, σύμφωνα με την υπογραφείσα σύμβαση εμπορικής αντιπροσωπείας με την, για παρασχεθείσες υπηρεσίες διαμεσολάβησης, για τις οποίες εσείς δεν εκδώσατε φορολογικό στοιχείο. Τα ανωτέρω συνιστούν παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του Π.Δ. 186/1992 περί Κ.Β.Σ. για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου, αξίας 160.800,00€ στην ελεγχόμενη χρήση 2011.

Η ανωτέρω παράβαση επισύρει πρόστιμο άρθρο 5 παρ. 10^α σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. στ' του ν. 4337/2015

Αξία συναλλαγής	Πρόστιμο ν. 2523/1997 άρθρου 5 παρ. 10 Βάση υπολογισμού 2	Πρόστιμο ν. 4337/2015 άρθρο 7 παρ. στ'
160.800,00€	160.800,00€	40.200,00€

Επειδή, ο προσφεύγων με το αριθμ. πρωτ./10-10-2016 υπόμνημά του κατέθεσε στον έλεγχο τις απόψεις / αντιρρήσεις του σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επειδή, στις οικείες εκθέσεις ελέγχου γίνεται εκτενής αναφορά και αντίκρουση των αιτιάσεων του προσφεύγοντος.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως ισχύει: *«Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».*

Επειδή, από τα ως άνω προκύπτει ότι από το ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων, ο προσφεύγων είχε λάβει γνώσει ότι η παράβαση στην οποία υπέπεσε τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 επισύρει πρόστιμο. Επίσης του είχε γίνει γνωστό τόσο το ακριβές ύψος του προστίμου, ήτοι ύψος 40.200,00€ όσο και οι διατάξεις που το προβλέπουν, άρθρο 7 παρ. στ' του ν. 4337/2015.

Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι υφίσταται ευθεία παραβίαση του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος, στο οποίο κατοχυρώνεται το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου διότι ο έλεγχος του επέδωσε το υπ' αριθμ. ΑΑ 130/06.09.2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, χωρίς τούτο να συνοδεύεται από τον Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Προστίμου Κ.Β.Σ. απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η φορολογική διοίκηση, κατά την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 2523/1997 όπως ισχύει με το ν.4337/202015, για τον καταλογισμό των προστίμων ενεργεί κατά δέσμια αρμοδιότητα, λόγω της αντικειμενικής υπόστασης των φορολογικών παραβάσεων, και όχι με διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **27/12/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουτου, **ΑΦΜ:**

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1/-31/12/2011:

α) Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο του άρθρου 7§3 περιπτ. στ' του Ν. 4337/2015 ποσού:

40.200,00€

β) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Φόρος Εισοδήματος	88.945,56 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	106.734,67 €
Εισφορά αλληλεγγύης	8.937,24€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	204.617,47 €

γ) Φ.Π.Α.

Φ.Π.Α	11.137,27 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	13.364,72 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	24.501,99 €

δ) Πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 ποσού:

3.300,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.