



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 21/03/2017

Αριθμός απόφασης: 2148

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. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή)*», όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθ.-.....-2016 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχ/κή χρήση 01/01 – 31/12/2006 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ.-.....-2016 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχ/κή χρήση 01/01 – 31/12/2006, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από-.....-2016 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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' αριθ.-.....-2016 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/2006 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 7.977,34 €, πλέον 9.572,80 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 17.550,14 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθώς από τον έλεγχο, τα βιβλία του προσφεύγοντα για την ως άνω διαχ/κή περίοδο κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ.30 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και οι φορολογητέες εκροές, φορολογητέες εισροές, τα ποσοστά και οι εκπτώσεις του Φ.Π.Α. προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 48§3 του ν. 2859/2000 (Κ.Φ.Π.Α.).

Σύμφωνα με την οικεία από-.....-2016 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., ο προσφεύγων, μεταξύ άλλων, υπέπεσε στην εξής παράβαση:

- Για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2004 – 2007 δεν διαφύλαξε τριάντα (30) ληφθέντα φορολογικά στοιχεία δαπανών και συγκεκριμένα, για τη χρήση 01/01 – 31/12/2004 επτά (7) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 22.732,00 €, για τη χρήση 01/01 – 31/12/2005 εννέα (9) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 25.090,00 € και για τη χρήση 01/01 – 31/12/2006 δεκατέσσερα (14) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 31.388,00 €.
- Για την εν λόγω παράβαση εκδόθηκε η υπ' αριθ./2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου διαχ/κής χρήσης 01/01 – 30/04/2007 (τελευταία διαχ/κή χρήση του προσφεύγοντα πριν τη διακοπή εργασιών) με την οποία καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 195,33 € $[586,00 \times 1/3]$, για την οποία δεν ασκήθηκε ενδικοφανής προσφυγή κατά άρθρο 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή της ένδικης φορολογικής επιβάρυνσης έχει παραγραφεί, καθώς η πενταετής προθεσμία της παραγραφής για τη διαχ/κή χρήση 2006 έληξε την 31/12/2012, ενώ η προσαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε στις/...../2016.
- Η κρίση του ελέγχου σχετικά με τη μη διαφύλαξη των παραστατικών δαπανών είναι αναπολόγητη, καθώς δεν αναφέρει τα συγκεκριμένα παραστατικά.
- Ο έλεγχος κατά την αναμόρφωση των φορολογητέων εισροών και εκροών έλαβε υπόψη του τα ακαθάριστα έσοδα όπως προσδιορίστηκαν στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος όπου δεν έλαβε υπόψη τις αγορές, τις πωλήσεις και το μικρό κέρδος της επιχείρησης του προσφεύγοντα, το μικτό κέρδος ομοειδών επιχειρήσεων, το απασχολούμενο προσωπικό, το κεφάλαιο κίνησης και γενικά τις προϋποθέσεις του άρθρου 30§2γ' του ν. 2238/1994.

Επειδή στο άρθρο 72§11 εδάφιο 1^ο του ν 4174/2013 (όπως αναριθμήθηκε το άρθρο 66 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών,

προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 57§1 του ν. 2859/2000 (Κ.Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του δεύτερου άρθρου παρ.1 του ν. 4098/2012 οριζόταν ότι: «1. 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, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4203/2013 οριζόταν ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) [...] β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αναφέρεται και στην οικεία από-.....-2016 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. (σελ.9) είχε εκδοθεί η υπ' αριθ.-/.....-2010 εντολή ελέγχου από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για τις διαχειριστικές χρήσεις 2004 – 2007 και είχε κοινοποιηθεί στον προσφεύγοντα η υπ' αριθ.-/.....-2010 πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων. Στη συνέχεια, όπως αναγράφεται στη σελ.15 της έκθεσης ελέγχου, εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθ.-/.....-2015 εντολή ελέγχου, σε αντικατάσταση της ως άνω εντολής, η οποία με τη σειρά της αντικαταστάθηκε από την υπ' αριθ.-/.....-2016 εντολή ελέγχου για υπηρεσιακούς λόγους, οι οποίες αποτελούν συνέχεια της αρχικής εντολής της οποίας δεν θίγονται οι έννομες συνέπειες βάσει άρθρου 72§3 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, προκύπτει ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή και κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης για την ελεγχόμενη διαχ/κή χρήση 2006 δεν είχε παραγραφεί κατά την-/...../2016, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα κρίνεται αβάσιμος.

Επειδή, στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 22-23) αναφέρονται αναλυτικά τα παραστατικά δαπανών, ανά εκδότη, αριθμό παραστατικού και ποσό, τα οποία δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000 (Κ.Φ.Π.Α.) ορίζεται: «3. 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 τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.2 περ.γ' του ν. 2238/1994 οριζόταν: «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, εν προκειμένω, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, τα βιβλία του προσφεύγοντα για τη διαχ/κή χρήση 01/01 – 31/12/2006 κρίθηκαν ανακριβή βάσει του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) το οποίο δεν αμφισβητείται από τον προσφεύγοντα καθώς δεν διαφύλαξε παραστατικά δαπανών συνολικής καθαρής αξίας 31.388,00 € (όπου στο σύνολό τους έχουν εκδοθεί από τον (ΑΦΜ)). Συνεπώς, τα ακαθάριστα έσοδα της εν λόγω χρήσης ορθώς προσδιορίσθηκαν εξωλογιστικώς εφαρμοζόμενων των ως άνω διατάξεων και συγκεκριμένα, από τα δηλωθέντα έσοδα ποσού 249.401,97 € προσδιορίσθηκαν στο ποσό των 260.000,00 €.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμ. πρωτ.
ενδικοφανούς προσφυγής του (ΑΦΜ).

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

**Υπ' αριθμ.-.....-2016 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχ/κής χρήσης
01/01 – 31/12/2006:**

Διαφορά φόρου	7.977,34 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	9.572,80 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	17.550,14 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.