



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Καλλιθέα

28-11-2016

Αριθμός απόφασης:

3989

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526
Fax : 2131604567

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη: Τις διατάξεις:

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

β. Της υπ' αριθμ. 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 αριθμ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-13 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' 55/16-01-2014).

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

3. Την υπ' 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. Την από 28-06-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουτου με ΑΦΜ:, με έδρα τη επί της οδού αρ. ... Τ.Κ , κατά των παρακάτω πράξεων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας:

α).Της υπ' αριθ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου: 01/01/2010 - 31/12/2010,οικονομικού έτους 2011.

β).Της υπ' αριθ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου: 01/01/2011 - 31/12/2011, οικονομικού έτους 2012.

γ). Της υπ' αριθ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, διαχειριστικής περιόδου: 01/01/2009 - 31/12/2009.

δ) Της υπ' αριθ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, διαχειριστικής περιόδου: 01/01/2010 - 31/12/2010.

ε). Της υπ' αριθ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, διαχειριστικής περιόδου: 01/01/2011 - 31/12/2011., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5. τις α).Την υπ' αριθ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου: 01/01/2010 - 31/12/2010, οικονομικό έτος 2011.

β).Την υπ' αριθ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου: 01/01/2011 - 31/12/2011, οικονομικό έτος 2012.

γ). Την υπ' αριθ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, διαχειριστικής περιόδου: 01/01/2009 - 31/12/2009.

δ) Την υπ' αριθ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, διαχειριστικής περιόδου: 01/01/2010 - 31/12/2010.

ε). Την υπ' αριθ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, διαχειριστικής περιόδου: 01/01/2011 - 31/12/2011, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση και τις από 31-05-2016 οικείες εκθέσεις Μερικού ελέγχου Εισοδήματος και Φ.Π.Α , της Δ.Ο.Υ Χαλκίδας.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28-06-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουτου με ΑΦΜ: η οποία υπεβλήθη εμπρόθεσμα επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμό/31-05-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας προσδιορίστηκε κύριος φόρος ποσού 12.911,84 ευρώ, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 17.211,26 ευρώ και εισφορά Αλληλεγγύης ποσού 1.739,79 ευρώ , ήτοι συνολικά 33.491,59 ευρώ. για το οικονομικό έτος 2011 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2010 έως 31-12-2010).

2. Με την υπ' αριθμό/31-05-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας προσδιορίστηκε κύριος φόρος ποσού 18.410,78 ευρώ, πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 18.003,09 ευρώ και εισφορά Αλληλεγγύης ποσού 2.043,31 ευρώ , ήτοι συνολικά 39.223,61 ευρώ. για το οικονομικό έτος 2012 (διαχειριστική περίοδος από 01-01-2011 έως 31-12-2011).

3. Με την υπ' αριθμό/31-05-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, προσδιορίστηκε κύριος φόρος ποσού 10.368,30 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 12.441,96 ευρώ ήτοι συνολικά 22.810,26 ευρώ. για την ελεγχόμενη περίοδο από 01-01-2009 έως 31-12-2009.

4. Με την υπ' αριθμό/31-05-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, προσδιορίστηκε κύριος φόρος ποσού 13.238,59 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 15.886,31 ευρώ, ήτοι συνολικά 29.124,90 ευρώ. για την ελεγχόμενη περίοδο από 01-01-2010 έως 31-12-2010.

5. Με την υπ' αριθμό/31-05-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, προσδιορίστηκε κύριος φόρος ποσού 18.909,44 ευρώ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 22.691,33 ευρώ, ήτοι συνολικά 41.600,77 ευρώ. για την ελεγχόμενη περίοδο από 01-01-2011 έως 31-12-2011.

Τα παραπάνω πρόεκυψαν κατόπιν της με αριθ. αριθ. 537/29-12-2015 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας στην Ατομική επιχείρηση «.....του με ΑΦΜ: με Δραστηριότητα: », για τη χρονική περίοδο από 1/1/2009 έως 31/12/2011.

Η εντολή αυτή εκδόθηκε συνεπεία της από 11-05-2012 Έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ (Π.Δ 186/92) του Σ.Δ.Ο.Ε. ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ κατόπιν της με αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της υπηρεσίας αυτής.

Το Σ.Δ.Ο.Ε. στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων του με το/2011 έγγραφο του ζήτησε και στην συνέχεια έλαβε από την (.....), τα εξής στοιχεία : αντίγραφα τιμολογίων παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε η (.....) προς τους ιδιοκτήτες βυτιοφόρων οχημάτων, για τις εναποθέσεις λυμάτων και καταστάσεις των βυτιοφόρων που εισήλθαν στις εγκαταστάσεις αυτής και εναπόθεσαν λύματα, για τις χρήσεις 2009, 2010 και 2011. Κατόπιν αυτών, με την υπ' αριθ./2012 πρόσκληση ζήτησε τα βιβλία και τα στοιχεία από τον προσφεύγοντα τα οποία αφού αυτός προσκόμισε, παραλήφθηκαν με την υπ αριθ./2012 έκθεση κατάσχεσης. Από δασταυρώσεις και από ελεγκτικές επαληθεύσεις μεταξύ των στοιχείων που απέστειλε η (.....) και αυτών που εξέδωσε ο προσφεύγων, καθώς και των βιβλίων που τήρησε για το αντίστοιχο χρονικό διάστημα, διαπιστώθηκαν διαφορές. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το πόρισμα

αυτού του ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, δεν είχε εκδώσει στοιχεία εσόδων (Α.Π.Υ η Τ.Π.Υ) :

α) για την χρήση 2009 δεν είχε εκδώσει, τουλάχιστον 642 φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ η Τ.Π.Υ) με ποσό ενός εκάστου εξ αυτών 85,00 € και για το σύνολο των περιπτώσεων 54.570,00 €,

β) για την χρήση 2010 δεν είχε εκδώσει, τουλάχιστον 620 φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ η Τ.Π.Υ) . με ποσό ενός εκάστου εξ αυτών 85,00 € και για το σύνολο των περιπτώσεων 52.700,00 € και

γ) για την χρήση 2011 συνολικά δεν είχε εκδώσει, τουλάχιστον 862 φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ η Τ.Π.Υ) με ποσό ενός εκάστου εξ αυτών 85,00 € και για το σύνολο των περιπτώσεων 73.270,00 €.

Για την διαπιστωθείσες ως άνω παραβάσεις << της μη έκδοσης στοιχείων εσόδων >> για τις χρήσεις 2009 -2010 -2011 , επιβλήθηκαν στον προσφεύγοντα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. από την αρμόδια Δ.Ο.Υ Χαλκίδας με τις με αριθ.,και/21-05-2012 Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ, οι οποίες κατέστησαν οριστικές με τα υπ' αριθ.,και/25-07-2012 πρακτικά διοικητικής επίλυσης της διαφοράς της αυτής υπηρεσίας.

Αποτέλεσμα αυτού του έλεγχου από το Σ.ΔΟ.Ε και την διαπίστωση των παραπάνω παραβάσεων ήταν και ο εν συνεχεία έλεγχος από την Δ.Ο.Υ για τις φορολογίες Εισοδήματος και Φ.Π.Α από τον οποίο προέκυψε η έκδοση των προσβαλλόμενων αποφάσεων και πράξεων.

Κατά αυτών κατατέθηκε η υπ αριθ./28-06-2016 ενδικοφανής προσφυγή εκ μέρους του προσφεύγοντα με την οποία ζητείτε η επανεξέταση και ακύρωση αυτών, για τους παρακάτω λόγους :

1 Η έκθεση ελέγχου από τη φορολογική αρχή είναι μη εμπεριστατωμένη και πλημμελώς αιτιολογημένη καθώς και η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε χωρίς καμία ελεγκτική επαλήθευση, εστιάζοντας κυρίως στα πιο κάτω. :

- Η φορολογική αρχή του επέδωσε εκθέσεις ελέγχου και οριστικές πράξεις την 01-06-2016 κατά παράβαση των διατάξεων του νόμου 4174/2013 και συγκεκριμένα την §2 του άρθρου 28 (που ορίζει χρονικά περιθώρια).

- Η σύνταξη και η υπογραφή της εκθέσεως ελέγχου, πρέπει επί ποινής ακυρότητας, της διαδικασίας να γίνει από τους ενεργήσαντες τον έλεγχο υπαλλήλους και όχι από άλλους.

- η παράλειψη της φορολογικής αρχής να διενεργήσει ιδιαίτερο έλεγχο και να συντάξει η ίδια αυτοτελή έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. κλπ. καθιστά την εκδοθείσα πράξη καταλογισμού α κ υ ρ ω τ έ α ως νομικώς πλημμελή

- Οι εκθέσεις ελέγχου, είναι τόσο αόριστες που δεν επιδέχονται δικανική κρίση.

2. Εσφαλμένα δεν εφαρμόστηκαν οι ευνοϊκότερες διατάξεις για τον χαρακτηρισμό των βιβλίων του ως ανακριβή για τις χρήσεις 2009, 2010 και 2011, εστιάζοντας κυρίως στα πιο κάτω. :

- Το τεκμήριο αναδρομικής εφαρμογής του νέου ηπιότερου νόμου και επί των εκκρεμών υποθέσεων, εφαρμόζεται σύμφωνα πάντα με την επί του θέματος νομολογία του ΣΤΕ αποκλειστικώς και μόνον επί νόμων ρυθμιζόντων ευνοϊκότερα για τον φορολογικό παραβάτη θέματα διοικητικών κυρώσεων (ΣΤΕ 3278/92), όπως προσθέτων φόρων ή προσαυξήσεων, προστίμων κλπ.

- Επαφίεται στην αρμοδιότητα του Δικαστή να ελέγξει πιο είναι το ευνοϊκότερο νομικό καθεστώς που ίσχυσε μέχρι το χρόνο έκδοσης της απόφασης

- Η σχετική με τα ανωτέρω νομολογία υιοθετεί πλέον τη γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου περί αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης ποινής, προκειμένου περί παραβάσεως για την οποία προβλέπονται διαδοχικά, από τον χρόνο διαπράξεώς της έως το χρόνο έκδοσης της υπόθεσης, περισσότερες κυρώσεις, σύμφωνα με την οποία (Αρχή), εφαρμόζεται η ελαφρότερη ποινή, ακόμα και εάν ο σχετικός ευμενέστερος, μεταγενέστερος, νόμος προβλέπει ρητά ότι αυτός δεν έχει αναδρομικότητα.

- Έπρεπε να κριθεί το κύρος των βιβλίων σύμφωνα με τις ευνοϊκότερες διατάξεις του ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012) που ισχύει σήμερα και όχι σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ 186/92 που εφαρμόστηκαν .

- Ο παραπάνω νόμος είναι ευνοϊκότερος και πρέπει να ισχύσει και στην περίπτωση μας αφού εμείς τηρήσαμε βιβλία και στοιχεία, τα διαφυλάξαμε και τα επιδείξαμε στον έλεγχο μη νομίμως

κρίθηκαν από τη φορολογική αρχή ανακριβή.

3. Η προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων από τον έλεγχο είναι αδικαιολόγητη και η φορολόγηση αντίθετη με τις κοινοτικές οδηγίες, εστιάζοντας κυρίως στα πιο κάτω. :

- Κατά παράβαση των άρθρων 11 και 27 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου οι φορολογητέες και υπαγόμενες σε συντελεστή εκροές μας υπολογίστηκαν εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 Ν.2238/1994 και 30§4 του Π.Δ. 186/92 ΚΒΣ, έναντι δηλωθεισών εκροών, διότι οι σχετικές διατάξεις της Ελληνικής νομοθεσίας που επιτρέπουν εξωλογιστικό προσδιορισμό στο Φ.Π.Α., με επίκληση διατάξεων και εφαρμογή αποτελεσμάτων άλλων φορολογιών και συγκεκριμένα διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και του Κ.Β.Σ. είναι αντίθετες προς τις παραπάνω κοινοτικές διατάξεις.

4. Παντελώς αόριστες και ελλιπείς οι εκθέσεις ελέγχου χωρίς κανένα αποδεικτικό στοιχείο των ισχυρισμών της φορολογικής αρχής που να επιτρέπει το σχηματισμό δικανικής πεποίθησης, εστιάζοντας κυρίως στα πιο κάτω. :

- Υπάρχουν αριθμητικά λάθη στην έκθεση του ΣΔΟΕ και ειδικά στον αριθμό των καταλογισθεισών παραβάσεων.

- Από τα βιβλία και τα στοιχεία μου, αποδεικνύεται από την σχέση (ακαθάριστα έσοδα/ αριθ. εισόδων στην ΔΕΥΑΧ) = **μέσο έσοδο** 32,70 στην χρήση 2009, 46,17 στην χρήση 2010 & 30,54 στην χρήση 2011, πως πρόεκυψαν τα 85,00 € ?.

- Δεν επιτρέπεται στην έκθεση ελέγχου να αναφέρονται επιφυλάξεις, εικασίες, ή ενδοιασμοί, ποσοστά, στατιστικά κλπ'.

- Παράλειψη ουσιωδών τύπων που προβλέπονται από τον Κανονισμό των Δ.Ο.Υ. κατά τη διενέργεια του ελέγχου,

5 Παραβιάστηκε από την φορολογική διοίκηση η θεμελιώδης αρχή της Χρηστής Διοίκησης (Ε.Σ.Δ.Α., Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων Ανθρώπου κλπ), εστιάζοντας κυρίως στα πιο κάτω:

- Εφαρμογή της αρχής **καλής πίστης** στο φορολογικό Δίκαιο.

- Η δημιουργία κλίματος **εμπιστοσύνης** ανήκει στις επιδιώξεις κάθε κράτους.

- Τίθενται όρια μεταξύ φόρων και οικονομικής δυνατότητας.

Ι. Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, στις προσβαλλόμενες πράξεις, δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία, διότι στις από 31-05-2016 εκθέσεις Μερικού ελέγχου (διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.- Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας,) της ΔΟΥ Χαλκίδας αναγράφονται όλα εκείνα τα στοιχεία και για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση της μη έκδοσης στοιχείων εσόδων. Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 949,950/2012**), η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 2695/1993**), στην πράξη επιβολής προστίμων αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (**ΣτΕ 962/2012**),

Στην προκείμενη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης και αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα της εκδοθείσας προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, εκτίθενται εμπεριστατωμένα τα πραγματικά περιστατικά και γίνεται η υπαγωγή αυτών στον κανόνα δικαίου, ενώ στη προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός των φόρων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζεται, ότι:

Άρθρο 28. Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

<<1. 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 προσωρινό διορθωτικό

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

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο...>>

Στην προκειμένη περίπτωση κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις 14-04-2016 το με αριθμό πρωτοκόλλου/30-03-2016 Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και οι προσωρινές πράξεις. Στις 18-04-2016 απάντησε με το υπ αριθμό/18-04-2016 Υπόμνημα. Η φορολογική αρχή κοινοποίησε εκθέσεις ελέγχου και τις οριστικές πράξεις με την/ 01-06-2016 επιστολή της.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι ο νομοθέτης δεν θέτει συγκριμένο χρονικό περιορισμό, επί ποινή ακυρότητας, για την άσκηση αυτής της αρμοδιότητας της Διοίκησης, επιπλέον από τις προαναφερόμενες ημερομηνίες δεν προκύπτει ότι παραβιάστηκε ο εύλογος χρόνος από μέρους της Διοίκησης.

Επειδή η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων βασίστηκε στις από 31-05-2016 εκθέσεις μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. και Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας κατόπιν της υπ' αριθ./29-12-2015 εντολής ελέγχου, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, με αφορμή την από 11/05/2012 έκθεση Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Λαμίας και υπογράφηκαν σύννομα από υπαλλήλους της και θεωρήθηκαν από τον προϊστάμενο αυτής στις 31-05-2016 (σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 21 του π.δ. 16/1989) . Εδώ σημειώνουμε ότι ο προηγούμενος έλεγχος του Σ.Δ.Ο.Ε. Λαμίας αφορά μόνο τον Κ.Β.Σ είναι ξεχωριστός από τον υπό κρίση έλεγχο.

Επειδή η φορολογική αρχή, προκειμένου να επιβάλλει πρόστιμο για παραβάσεις, μπορεί είτε να συντάξει την οικεία έκθεση ελέγχου στηριζόμενη μόνο στα έγγραφα που έχουν συντάξει όργανα άλλης φορολογικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, είτε να τη συντάξει αφού διενεργήσει η ίδια έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου φορολογούμενου, κατά τον έλεγχο δε αυτόν μπορεί να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα άλλης δημόσιας φορολογικής ή μη αρχής. (ΣΤΕ 876/02).

Στην προκειμένη περίπτωση η αρμόδια αρχή Δ.Ο.Υ Χαλκίδας συνέταξε αφ' εαυτής εκθέσεις μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. και Φόρου Εισοδήματος και έκανε χρήση του πορίσματος της προηγούμενης από 11-05-2012 έκθεσης Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. Λαμίας.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, ο επικαλούμενος λόγος **(1)** του προσφεύγοντος ότι << Η έκθεση ελέγχου από τη φορολογική αρχή είναι μη εμπεριστατωμένη και πλημμελώς αιτιολογημένη καθώς και η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε χωρίς καμία ελεγκτική επαλήθευση >> απορρίπτεται ως αβάσιμος.

II. Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 17 Ν. 4174/2013 Κ.Φ.Δ. ορίζεται, ότι: <<17. Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. [2523/1997](#), όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας...>>

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 Ν. 4172 /2013 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ορίζεται, ότι: << 1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 Ν. 4093/2012 Κ.Φ.Α.Σ. ορίζεται, ότι: << Η

ισχύς του νόμου αυτού αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως- ΦΕΚ 222/12-11-2012 -, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επί μέρους διατάξεις του.

Επειδή, η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων βασίστηκε στις από 31-05-2016 εκθέσεις μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. και Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας οι οποίες συντάχτηκαν κατά ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των ισχυουσών διατάξεων για τις ελεγχόμενες χρήσεις των Ν.. 2238/1994, ν.2859/2000, του ν.2523/19 και του ν. 4174/2013. Η επί μέρος νομολογία που εφαρμόστηκε αναφέρεται αναλυτικά στις εκθέσεις αυτές.

Επίσης οι νόμοι (4172/2013 Κ.Φ.Ε , 4093/2012 Κ.Φ.Α.Σ) που επικαλείται προσφεύγων, ως ευνοϊκότερους για την υπόθεση του, έχουν ρητή αναφορά, στα παραπάνω αναφερόμενα άρθρα για τον χρόνο που τυγχάνουν εφαρμογής τους και τον χρόνο που καταλαμβάνουν. Προκύπτει δε ότι αφορούν μεταγενέστερες από τις υπό κρίση χρήσεις.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, ο επικαλούμενος λόγος **(2)** του προσφεύγοντος ότι << Εσφαλμένα δεν εφαρμόστηκαν οι ευνοϊκότερες διατάξεις για τον χαρακτηρισμό των βιβλίων του ως ανακριβή για τις χρήσεις 2009, 2010 και 2011 >> απορρίπτεται ως αβάσιμος.

III Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 4 του Π.Δ 186/1992 (ΦΕΚ Α' 84), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει για την κρινόμενη χρήση με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253), ορίζεται ότι «*τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α)..., β) ..., γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία.*

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **32 § 1** του Ν. **2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει μετά την 01/01/2004 με τις διατάξεις του άρθρου **20 § 1** του **ν. 3220/2004** (ΦΕΚ Α' 15) ορίζεται ότι «*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 με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 του Ν. 2859/2000 [ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000] ορίζεται ότι «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 όπως προκύπτει από την σελίδα 27 της από 31-05-2016 έκθεσης Μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α η φορολογική αρχή προσαύξησε τις φορολογητέες εκροές (κατά αντιστοιχία της φορολογίας εισοδήματος) με την αξία των προσδιορισθέντων εσόδων για τα οποία δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία πλέον προσαύξηση ανακρίβειας ήτοι:

	Χρήση 2009	Χρήση 2010	Χρήση 2011
Έσοδα δήλωσης	35.784,10	51.344,41	38.541,96
Αποκρυβέντα έσοδα	54.570,00	52.700,00	73.270,00
Σύνολο	90.354,10	104.044,41	111.811,96
Προς/ση ανακρ. 8%		8.323,55	8.944,,94
Σύνολο	90.354,10	112.367,96	120.756,90
Φορολ. εκροές	90.354,10	112.367,96	120.756,90

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, ότι η φορολογική αρχή σύννομα εφάρμοσε τις ισχύουσες διατάξεις και ο επικαλούμενος λόγος **(3)** του προσφεύγοντος ότι << Η προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων από τον έλεγχο είναι αδικαιολόγητη και η φορολόγηση αντίθετη με τις κοινοτικές οδηγίες >> απορρίπτεται ως αβάσιμος.

IV Επειδή Στην από 11-05-2012 Έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ (Π.Δ 186/92) του Σ.Δ.Ο.Ε. ΣΤΕΡΕΑΣ ΕΛΛΑΔΟΣ και συγκεκριμένα αυτής στις σελίδες 44-45 αναφέρονται συνοπτικά οι διαπιστωθείσες παραβάσεις και συγκεκριμένα: **ότι δεν εξέδωσε**

α) για την χρήση 2009 τουλάχιστον 642 φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ η Τ.Π.Υ) με ποσό ενός εκάστου εξ αυτών 85,00 €, ήτοι συνολικά, 54.570,00 €,

β) για την χρήση 2010, τουλάχιστον 620 φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ η Τ.Π.Υ) . με ποσό ενός εκάστου εξ αυτών 85,00 €, ήτοι συνολικά, 52.700,00 € και

γ) για την χρήση 2011, τουλάχιστον 862 φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ η Τ.Π.Υ) με ποσό ενός εκάστου εξ αυτών 85,00 €, ήτοι συνολικά, 73.270,00 €. Το Σ.Δ.Ο.Ε αναφέρει ότι το ποσόν 85,00€, ανταποκρίνεται στο μέσο όρο των συναλλαγών.

Επειδή για την διαπιστωθείσες ως άνω παραβάσεις << της μη έκδοσης στοιχείων εσόδων >> για τις χρήσεις 2009 -2010 -2011 , επιβλήθηκαν στον προσφεύγοντα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. από την αρμόδια Δ.Ο.Υ Χαλκίδας με τις με αριθ.,και/21-05-2012 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ, οι οποίες κατέστησαν οριστικές με τα υπ' αριθ.,και/25-07-2012 πρακτικά διοικητικής επίλυσης της διαφοράς της αυτής υπηρεσίας.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, ότι ο μέσος όρος της αξίας των συναλλαγών και ο αριθμός των παραβάσεων είναι μικρότερος βάσει των δικών του υπολογισμών από αυτούς που προσδιόρισε το ΣΔΟΕ, είναι προφανές ότι αναφέρεται στις παραπάνω με αριθ.,και/21-05-2012 Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ που αποδέχτηκε και έγιναν **οριστικές**. Επομένως αυτά τα μεγέθη και κυρίως **η συνολική αξία της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης (μη έκδοσης Α.Π.Υ η Τ.Π.Υ) θεωρείται ως δεδομένη και οριστική για τις υπό κρίση φορολογίες Εισοδήματος και Φ.Π.Α.**

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, ο επικαλούμενος λόγος **(4)** του προσφεύγοντος ότι << Είναι παντελώς αόριστες και ελλιπείς οι εκθέσεις ελέγχου χωρίς κανένα αποδεικτικό στοιχείο των ισχυρισμών της φορολογικής αρχής που να επιτρέπει το σχηματισμό δικανικής πεποίθησης >> απορρίπτεται ως αβάσιμος.

V. 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. Στην προκειμένη περίπτωση οι αναφορές που γίνονται στη υπό κρίση προσφυγή για την σχέση των εφαρμοζόμενων νόμων και διατάξεων με το κοινοτικό δίκαιο, την Ε.Σ.Δ.Α και το Σύνταγμα καθώς και για άλλες νομικές έννοιες υπερνομοθετικής εξουσίας είναι προφανές ότι δεν άπτονται των αρμοδιοτήτων της υπηρεσίας μας αλλά είναι αρμοδιότητα των αντίστοιχων δικαστηρίων.

Επειδή, δεν παραβιάζεται η χρηστή διοίκηση, όταν η φορολογική αρχή προβαίνει, ως οφείλει, σε έκδοση καταλογιστικών πράξεων κατ' εφαρμογή του νόμου.

Στην προκειμένη ο επικαλούμενος λόγος **(5)** του προσφεύγοντα ότι << Παραβιάστηκε από την φορολογικά διοίκηση η θεμελιώδης αρχή της Χρηστής Διοίκησης (Ε.Σ.Δ.Α., Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων Ανθρώπου κλπ), >> απορρίπτεται λόγω αναρμοδιότητας της υπηρεσίας μας να τον εξετάσει

Επειδή ο μερικός έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, οι οποίες αναφέρονται στις από 31-05-2016 συνταχθείσες εκθέσεις μερικού ελέγχου(Εισοδήματος -Φ.Π.Α) καθώς και οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως επίσης καταγράφονται στην ίδιες εκθέσεις επί της οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις και το πρόστιμο, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/28-06-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφυγής τουτου με ΑΦΜ:;:

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΕΙΣΗΓΗΣΗ

A) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

1)Οικονομικό έτος 2011

Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεου: 33.491,59 €

2)Οικονομικό έτος 2012

Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεου: 39.223,61 €

B) Φ.Π.Α

Χρήση 2009

4)Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεου: 22.810,26 €

Χρήση 2010

5)Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεου: 29.124,90 €

Χρήση 2011

6)Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεου: 41.600,77 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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 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).