



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Καλλιθέα, 18/11/2016

Αριθμός απόφασης: 3879

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604526
ΦΑΞ : 213-1604567

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. 3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ.111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της με αριθμό 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 του Υπουργείου Οικονομικών 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 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 22/6/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, με έδρα, οδός κατά των με αριθμό και/ 31-3-2016 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ για τις διαχειριστικές περιόδους 2004-2005, αντίστοιχα, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5.** Τις με αριθμό και/ 31-3-2016 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ για τις διαχειριστικές περιόδους 2004-2005, αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 31/3/2016 οικεία έκθεση ελέγχου.
- 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 22/6/2016 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 τη με αριθμό/ 31-3-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 2004 προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο φόρου εισοδήματος ποσού 9.443,44€, αντί για πιστωτικό υπόλοιπο 13.976,3€ (βάσει του με αριθμό ειδικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης), πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 28.103,69€, ήτοι συνολικού ποσού 51.523,43€.

Με τη με αριθμό/ 31-3-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 2005 προσδιορίστηκε διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου εισοδήματος ποσού 5.825,81€, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 6.990,97€, ήτοι συνολικού ποσού 12.816,78€.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από 31/3/2016 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, κατόπιν της με αριθμό/ 19-12-2013 εντολής ελέγχου. Για τις συγκεκριμένες διαχειριστικές περιόδους η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε περαιώσει με τον ν.3888/2010, με το με αριθμό εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης, το οποίο απεδέχθη. Με το με αριθμό πρωτοκόλλου εστάλη από το Σ.Δ.Ο.Ε. η από 31/8/2011 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/1992. Βάσει αυτής της έκθεσης ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. εκδόθηκαν οι με αριθμό και/ 2012 αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τις χρήσεις 2004 και 2005. Σύμφωνα με τον έλεγχο, η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε 3 εικονικά φορολογικά στοιχεία στη χρήση 2004 από την ανύπαρκτη επιχείρηση, συνολικής καθαρής αξίας 59.400€ πλέον Φ.Π.Α. 10.692€ και 2 εικονικά φορολογικά στοιχεία στη χρήση 2005 από την ίδια επιχείρηση, συνολικής καθαρής αξίας 41.700€ πλέον Φ.Π.Α. 7.506€. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε το με αριθμό συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα βάσει των διατάξεων του ν.3888/2010 και το με αριθμό/ 2015 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, τα οποία κοινοποίησε στην προσφεύγουσα επιχείρηση στις 2/3/2016, η οποία δεν τα αποδέχθηκε.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή η προσφεύγουσα επιχείρηση αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

1. Παραγραφή
2. Έλλειψη αιτιολογίας (ΣτΕ 875/2012) – ο εκδότης είναι φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτός
3. Δεν θα έπρεπε να πραγματοποιηθεί εξωλογιστικός προσδιορισμός, καθώς δεν είναι ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός των κερδών της επιχείρησης από μόλις 5 εικονικά στοιχεία
4. Ελλιπής αιτιολογία στο σώμα των πράξεων προσδιορισμού εισοδήματος

5. Τι είναι το ποσό των 13.976,3€ που προσθαφαιρείται: καταβλήθηκε, οφείλεται στην επιχείρηση ή οφείλεται από την επιχείρηση

Όσον αφορά στην παραγραφή (1^{ος} λόγος)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994: «4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 68 «Έκδοση φύλλων ελέγχου» του ν.2238/1994, όπως ίσχυε για τις συγκεκριμένες χρήσεις: «2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 «Παράταση προθεσμιών παραγραφής δικαιώματος Δημοσίου για έκδοση πράξης» του ν.4337/2015: «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 με το με αριθμό διαβιβάστηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. η από 31/8/2011 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992, σύμφωνα με την οποία τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως είναι εικονικά στο σύνολό τους και τα στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση από τον συγκεκριμένο εκδότη είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή. Αυτό το έγγραφο αποτέλεσε συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ.2 εδ.α του ν.2238/1994.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η εντολή ελέγχου εκδόθηκε στις 19/12/2013 και οι προσβαλλόμενες πράξεις στις 31/3/2016. Για τη χρήση 2004 το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξεων θα παραγραφόταν το πρώτον στις 31/12/2015 και παρατάθηκε έως της 31/12/2016, ενώ για τη χρήση 2005 παραγράφεται το πρώτον στις 31/12/2016. Ως εκ τούτου, εκδόθηκαν σύμφωνα

με το άρθρο 84 παρ.4 εντός της δεκαετίας και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί παραγραφής είναι αβάσιμος και απορριπτέος

Όσον αφορά στην έλλειψη αιτιολογίας και απόδειξης της εικονικότητας (2ος λόγος)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 «Τρόπος ενημέρωσης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων» του ΠΔ186/1992, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 10 ΠΔ134/1996: *«9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο, ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 «Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.» του ν.2523/1997: *«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»*

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, όλα τα φορολογικά στοιχεία κατασχέθηκαν με τη με αριθμό/ 13-7-2011 έκθεση κατάσχεσης του Σ.Δ.Ο.Ε. και ήταν εκδόσεως της επιχείρησης, η οποία:

A) από τις 10/5/2004 είχε λυθεί η μίσθωση της δηλωμένης διεύθυνσης επαγγέλματος στην οδό, το οποίο ήταν ένας ενιαίος χώρος γραφείου και καθιστικού 50 τ.μ.. Προσκομίστηκε στον έλεγχο το από 25/10/2004 ιδιωτικό συμφωνητικό αναγνώρισης χρέους και συμψηφισμού οφειλής ενοικίων δια της πώλησης των ευρισκομένων εκεί κινητών πραγμάτων.

B) ο δεν βρέθηκε σε καμία διεύθυνση (ούτε στην προαναφερθείσα διεύθυνση επαγγέλματος, ούτε στη δηλωθείσα οικία του, ούτε στη διεύθυνση που αναγράφεται σε βεβαίωση αποδοχών του, ούτε σε διευθύνσεις τιμολογίων αγοράς).

Γ) προσωπικό απασχόλησε μόνο ένα εργάτη για 23 ημέρες το 2004, ενώ απογράφηκε στις 25/2/2004.

Δ) το 2003 δεν είχε καθόλου αγορές, αλλά παρουσίασε πωλήσεις συνολικής αξίας 392.658,22€ (37 φορολογικά στοιχεία), το 2004 είχε αγορές 67.359€ και πωλήσεις συνολικής αξίας 1.557.524,68€ (159 φορολογικά στοιχεία) και το 2005 δεν είχε καθόλου αγορές, αλλά παρουσίασε πωλήσεις συνολικής αξίας 814.973,31€ (68 φορολογικά στοιχεία).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 506/2012 του Συμβουλίου της Επικρατείας: «όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο ... τα στοιχεία αστυνομικής ταυτότητας που χρησιμοποίησε ο φερόμενος ως εκδότης των ένδικων φορολογικών στοιχείων, , ήταν πλαστά, με συνέπεια να πρόκειται για ανύπαρκτο πρόσωπο, πίσω απ' το οποίο υποκρύπτεται άλλο άτομο, άγνωστο, γεγονός που επιβεβαιωνόταν τόσο από τις μαρτυρίες του υιού του εκμισθωτή και συνοίκων του ακινήτου που είχε αυτός δηλώσει ως επαγγελματική έδρα ότι ο ποτέ δεν εγκαταστάθηκε στην επαγγελματική του έδρα, όσο και από βεβαίωση της φορολογικής αρχής περί μη υποβολής οιασδήποτε δήλωσης φόρου, απ' τα οποία, κατά τα προβαλλόμενα, συναγόταν η ανυπαρξία του προσώπου του φερόμενου ως εκδότη των εν λόγω φορολογικών στοιχείων». Στη προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή απέδειξε ότι ο φερόμενος εκδότης των εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 68 «Περιεχόμενο του δικογράφου» του ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας): «1. Το δικόγραφο της προσφυγής, εκτός από τα στοιχεία που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 45, πρέπει ακόμη: α) να μνημονεύει με ακρίβεια: i. την προσβαλλόμενη πράξη ή παράλειψη, ii. την αρχή που εξέδωσε την πράξη αυτήν ή που παρέλειψε

την έκδοσή της, *iii. τους λόγους, οι οποίοι θεμελιώνουν το αίτημα και β) να περιέχει σαφώς καθορισμένο αίτημα.*»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, γίνεται αναφορά στην ενδικοφανή προσφυγή ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές που πραγματοποίησε ο προσφεύγων με τον προαναφερθέντα εκδότη ήταν πραγματικές και δεν αποδεικνύεται ούτε η απόκτηση των υλικών που περιγράφονται στα φερόμενα ως εικονικά τιμολόγια, ούτε και η χρήση αυτών, καθώς δεν προσκομίζονται ούτε αντίστοιχα παραστατικά μεταφοράς υλικών και τιμολόγια έκδοσης του προσφεύγοντα προς πελάτες του και δεν αναφέρονται συγκεκριμένες εργασίες στις εγκαταστάσεις του που τυχόν χρησιμοποιήθηκαν, ούτε αποδεικνύεται ο τρόπος εξόφλησης των τιμολογίων αγοράς των υλικών από την επιχείρηση «.....».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, αποδεικνύεται ότι ο εκδότης των τιμολογίων, η επιχείρηση «.....», είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτος και το βάρος της απόδειξης της πραγματοποίησης των συναλλαγών φέρει ο λήπτης των στοιχείων, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι δεν απέδειξε ο έλεγχος την εικονικότητα των συναλλαγών, ως όφειλε, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Όσον αφορά στον εξωλογιστικό προσδιορισμό (3ος λόγος)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων» παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ), με τις τροποποιήσεις του ν.3052/2002: «4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α)... 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 τέτοια στοιχεία ... Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων» παρ. 7 του Π.Δ.186/1992 (ΚΒΣ), με τις τροποποιήσεις του ν.3052/2002: «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 3% και για αξία μικρότερη ή ίση των 3.500 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και 150.000 ευρώ.

β) Ποσοστό 2% και για αξία μικρότερη ή ίση των 18.000 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα από 150.001 ευρώ έως και 1.500.000 ευρώ.

γ) Ποσοστό 1% και για αξία μικρότερη ή ίση των 45.000 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα από 1.500.001 ευρώ έως και 9.000.000 ευρώ.

δ) Ποσοστό 0,5% και για αξία μικρότερη ή ίση των 90.000 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα από 9.000.001 ευρώ έως και 30.000.000 ευρώ.

ε) Ποσοστό 0,3% για αξία μικρότερη ή ίση των 180.000 ευρώ, για ακαθάριστα έσοδα άνω των 30.000.000 ευρώ.

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

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

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

δ) Επί μη καταχώρησης ή ανακριβούς καταχώρησης στα πρόσθετα βιβλία του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 και της παραγράφου 5 του άρθρου 10 των συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α, β' και γ του εδαφίου αυτού.

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.»

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 22 του ν.3259/2004: «1.Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατηγορίας της προσήκουσας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων 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, καθώς και για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία που προβλέπονται για 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, ο κατά τα ανωτέρω συντελεστής προσαυξάνεται κατά 50%. 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.»

Με βάση τις ανωτέρω διατάξεις, ορθά προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας για τις χρήσεις 2004 και 2005, ανερχόμενα σε 66.913,53€ και 43.256,59€, αντίστοιχα.

Όσον αφορά στην ελλιπή αιτιολογία στο σώμα των πράξεων (4ος λόγος)

Επειδή στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία και ως εκ τούτου ακυρωτέα και εξ αυτού του λόγου, ελλείπει προσήκουσας αιτιολογίας, πρέπει να ακυρωθούν, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, διότι στην οικεία έκθεση ελέγχου αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάση τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες. Εξάλλου οι Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος περιέχουν στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου, η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα, τα ειδικότερα στοιχεία. (ΣτΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001).

Επειδή είναι αιτιολογημένες οι πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, γιατί στο σώμα τους γίνεται σύντομη περιγραφή των υπολογισμών για το φόρο εισοδήματος ενώ στην έκθεση ελέγχου διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά που συγκροτούν τις εν λόγω παραβάσεις ΤρΔΠρΣύρου 1/97.

Επειδή δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων, ως τυπικό στοιχείο του κύρους των, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα τις πράξεις έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. (ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 115`/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218)

Επειδή τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία των επίδικων πράξεων (*Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης*, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται

εμπεριστατωμένα. Στην ίδια έκθεση γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων δεν είναι ελλιπής.

Όσον αφορά στο ποσό των 13.976,3€ στη χρήση 2004 (5ος λόγος)

Επειδή το ποσό των 13.976,3€ (πιστωτικό) αφορά στο φόρο ο οποίος επεστράφη στην προσφεύγουσα, με βάση την με αριθμό 183/2005 αρχική της δήλωση, στην οποία δηλώθηκε ζημιά 8.826,05€. Τα καθαρά κέρδη του ελέγχου επαναπροσδιορίστηκαν στο ποσό των 66.913,53€, στα οποία αντιστοιχεί φόρος εισοδήματος 23.419,73€ ($66.913,53€ \times 35\% = 23.419,73€$) και προσαύξηση 120%, ήτοι 28.103,68€ ($23.419,73€ \times 120\% = 28.103,68€$). Ορθά, με βάση τα ανωτέρω, υπολογίσθηκε η συνολική οφειλή στη χρήση 2004 στο ποσό των 51.523,43€ ($23.419,73€$ κύρια οφειλή + $28.103,68€$ πρόσθετος φόρος) για την προσφεύγουσα. Η διαφορετική απεικόνιση στην οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της κύριας οφειλής των 23.419,73€ σε 2 επιμέρους κονδύλια ($13.976,3 + 9.443,44$) έγινε για καθαρά λόγους απεικόνισης του Δημοσίου λογιστικού.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 31/3/2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, 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/ 22-6-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ

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

Οικονομικό έτος 2005

Διαφορά φόρου	23.419,74 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	28.103,69 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	51.523,43 €

Οικονομικό έτος 2006

Διαφορά φόρου	5.825,81 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	6.990,97 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.816,78 €

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

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 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.2717/1999).