



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

Καλλιθέα, 14/10/2016

Αριθμός απόφασης: 3460

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 18/5/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του ατομικά και ως εκπροσώπου της «.....», ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της με αριθμό/ 11-4-2016 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ για τη χρήση 2007 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/ 11-4-2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ για τη χρήση 2007, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 11/4/2016 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 18/5/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ατομικά και ως εκπροσώπου 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/ 11-4-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2007 προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα επιχείρηση διαφορά φόρου ποσού 256.399,46€, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας $256.399,46\text{€} \times 120\% = 307.679,35\text{€}$, ήτοι συνολικού ποσού 564.078,81€.

Στη συγκεκριμένη χρήση, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου και την από 11/4/2016 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), η προσφεύγουσα επιχείρηση: α. εξέδωσε 8 εικονικά τιμολόγια πώλησης με λήπτρια την επιχείρηση Βουλγαρίας συνολικής αξίας 47.162,19€ (...../ 13-9-2007), β. εξέδωσε 1 εικονικό τιμολόγιο πώλησης με λήπτρια καθαρής αξίας 6.480€ (...../ 3-10-2007). Τα τιμολόγια της α περίπτωσης κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο διότι η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση στη Βουλγαρία δεν βρέθηκε (σχετικά τα έγγραφα με αριθμό/ 5-9-2013 του ΣΤ' Τμήματος Νομικής Υποστήριξης,/ 28-1-2011 της 14^{ης} Διεύθυνσης Φ.Π.Α.-VIES) και δεν αποδείχθηκε η πραγματοποίηση των πληρωμών των αναγραφόμενων σε αυτά τιμημάτων στην προσφεύγουσα επιχείρηση (σχετικά τα με αριθμό/ 11-11-2008,/11-12-2008 έγγραφα της για τα τιμολόγια που αναγράφουν ότι εξοφλήθηκαν με τραπεζική συναλλαγή). Το τιμολόγιο της β περίπτωσης κρίθηκε εικονικό ως προς το πρόσωπο διότι η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση στη Βουλγαρία δεν βρέθηκε (σχετικό το έγγραφο με αριθμό του Β' Τμήματος της Διεύθυνσης).

Ο προσφεύγων, ατομικά και ως εκπρόσωπος της επιχείρησης, αιτείται την ακύρωση της προαναφερθείσας πράξης για τους εξής λόγους: 1.η πράξη πάσχει από έλλειψη αιτιολογίας και δεν αναγράφει τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών και του προκύπτοντα φόρου, 2.δεν του επιδόθηκε η οικεία έκθεση ελέγχου μαζί με την πράξη, 3.παραγραφή, 4.δεν έλαβε τα σχετικά με το φάκελό του έγγραφα παρά τις σχετικές αιτήσεις του, 5.τα υπό κρίση τιμολόγια δεν είναι εικονικά και αφορούν πραγματικές συναλλαγές, 6.η προσβαλλόμενη πράξη φέρεται να έχει εκδοθεί βάσει των διατάξεων των άρθρων 2,10,31,64 και 67 του ν.2238/1994 οι οποίες δεν ισχύουν, 7.δεν έπρεπε να πραγματοποιηθεί εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών του βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 του ν.2238/1994, καθώς αυτές έχουν καταργηθεί.

Όσον αφορά στην έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας και στη μη επίδοση της έκθεσης ελέγχου (1^{ος} και 2^{ος} λόγος)

Επειδή στη προσβαλλόμενη πράξη δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία και ως εκ τούτου ακυρωτέα και εξ αυτού του λόγου, ελλείπει προσήκουσας αιτιολογίας, δεν πρέπει να ακυρωθεί, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων. Στην οικεία έκθεση ελέγχου αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση,

που καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου η Απόφαση Επιβολής Προστίμου περιέχει στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία. (ΣΤΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001).

Επειδή είναι αιτιολογημένη η πράξη του προστίμου, γιατί στο σώμα της πράξης γίνεται σύντομη περιγραφή των παραβάσεων που αποδίδονται στην προσφεύγουσα ενώ στην έκθεση ελέγχου διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά που συγκροτούν τις εν λόγω παραβάσεις (ΤρΔΠρΣύρου 1/97).

Επειδή, πλην της μνείας των παραβάσεων και των επιβαλλόμενων γι' αυτές προστίμων, 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 ευχέρεια (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 της επίδικης πράξης (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 της προσβαλλόμενης πράξης. 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 στη προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης δεν είναι αόριστη και εντελώς ανεπαρκής.

Επειδή στο άρθρο 37 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» του ν.4174/2013 αναφέρονται ρητά όλες οι πληροφορίες που πρέπει να περιλαμβάνει η πράξη προσδιορισμού φόρου, τις οποίες και περιλαμβάνει η προσβαλλόμενη πράξη, καθώς επίσης και ότι η έκθεση ελέγχου, η οποία και περιλαμβάνει την αιτιολόγηση της πράξης και τα στοιχεία καθενός από τα υπό κρίση τιμολόγια, επιδίδεται μαζί με τη σχετική πράξη προσδιορισμού φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 «Κοινοποίηση πράξεων» του ν.4174/2013, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 39 του ν.4223/2013: «3. *Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: ...*

δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 «Θυροκόλληση» του ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας):

«1. Η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση:

α) αν τα πρόσωπα, προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται ούτε στην κατοικία ούτε στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση, ή

β) αν τα υπηρεσιακά όργανα, στα οποία παραδίδεται το έγγραφο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 49, 52, 53 και 54, αρνούνται την παραλαβή ή την υπογραφή της έκθεσης.

2. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, του επιδοτέου εγγράφου στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου.»

Ως εκ των ανωτέρω συνάγεται, στη συγκεκριμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από 18/4/2016 έκθεση επίδοσης, ορθά πραγματοποιήθηκε η θυροκόλληση της προσβαλλόμενης πράξης με την οικεία έκθεση ελέγχου στην οικία του προσφεύγοντα και οι εκ του αντιθέτου ισχυρισμοί του είναι αβάσιμοι και απορριπτέοι.

Όσον αφορά στην παραγραφή (3^{ος} λόγος)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994: «1. *Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 «Παράταση προθεσμίας παραγραφής δικ.Δημοσίου για κοινοπ. φύλλων ελέγχου, πράξης επιβολής φόρων κλπ» του ν.4203/2013: «*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) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεις διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών η αποστολή στοιχείων, και 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, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.»

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.»

Άλλωστε:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 «διορθωτικός προσδιορισμός φόρου» του ν.4174/2013, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 46 του ν.4223/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 68 «Έκδοση φύλλων ελέγχου» του ν.2238/1994, με τις τροποποιήσεις του ν.3522/2006: «2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν 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 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, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η παραγραφή για τη χρήση 2007 ξεκινά μετά την 31/12/2008, που είναι το έτος υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, και η πενταετία για την παραγραφή της θα έληγε στις 31/12/2013. Η με αριθμό εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού εκδόθηκε στις 30/12/2013, οπότε η Δ.Ο.Υ. μπορούσε να εκδώσει πράξεις μέχρι και την 31/12/2016. Άλλωστε, η με αριθμό/18-6-2014 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου του Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε. που διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού αποτελεί συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68 του ν.2238/1994 και κατ' επέκταση η προθεσμία παραγραφής για τη συγκεκριμένη χρήση είναι δεκαετής, ήτοι μέχρι στις 31/12/2018. Ως εκ των ανωτέρω συνάγεται, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

Όσον αφορά στο ότι δεν έλαβε τα σχετικά με την υπόθεσή του έγγραφα και δεν άσκησε το κατ' άρθρο 28 του ν.4174/2013 δικαίωμά του για υπεράσπιση της θέσης του (4^{ος} λόγος)

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αριθμό/ 12-2-2016 αίτηση για χορήγηση της οικείας εντολής ελέγχου, των με αριθμό δελτίων πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε., των εκθέσεων ελέγχου της επιχείρησής του και τις εκθέσεις ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. στις οποίες βασίστηκε ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Με τη με αριθμό/ 17-2-2016 απαντητική επιστολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού χορηγήθηκαν στον προσφεύγοντα όλα τα σχετικά έγγραφα, πλην των εκθέσεων ελέγχου που εκδόθηκαν αργότερα (11/4/2016).

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αριθμό/ 29-2-2016 αίτηση για κοινοποίηση των προσωρινών πράξεων, πλήρως αιτιολογημένων ως προς τα αποτελέσματα του ελέγχου, και χορήγηση αντιγράφων των εγγράφων στα οποία βασίστηκε ο διορθωτικός προσδιορισμός των φόρων. Σε αυτή την αίτηση δεν έλαβε απάντηση, καθώς όλα τα σχετικά έγγραφα του είχαν ήδη επιδοθεί με τη με αριθμό/ 17-2-2016 απαντητική επιστολή και οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, βάσει των οικείων εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ., εκδόθηκαν στις 11/4/2016 και του κοινοποιήθηκαν στις 18/4/2016, βάσει της με αριθμό/ 15-4-2016 έκθεσης επίδοσης.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του περί μη χορήγησης των εγγράφων που βασίστηκε ο έλεγχος είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

Επειδή συντάχθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. η με αριθμό/ 7-4-2014 Κλήση προς Ακρόαση (του άρθρου 6 του ν.2690/1999) με συνημμένο το με αριθμό/ 7-4-2014 Υπηρεσιακό Σημείωμα ελέγχου, τα οποία και θυροκολλήθηκαν νόμιμα στις 6/5/2014 στην οικία του προσφεύγοντα.

Επειδή με το με αριθμό/ 2-6-2014 σημείωμα παροχής εξηγήσεων η προσφεύγουσα επιχείρηση απάντησε στην προαναφερθείσα κλήση προς ακρόαση και στο προαναφερθέν Υπηρεσιακό Σημείωμα ελέγχου του άρθρου 28 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραβίασεως του άρθρου 20 του Συντάγματος απορρίπτεται.

Όσον αφορά στο ότι τα τιμολόγια αφορούν πραγματικές συναλλαγές (5^{ος} λόγος)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 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.*»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση: α)τα τιμολόγια με λήπτρια την επιχείρηση Βουλγαρίας κρίθηκαν εικονικά ως προς το πρόσωπο διότι η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση στη Βουλγαρία δεν βρέθηκε (σχετικά τα έγγραφα με αριθμό/ 5-9-2013 του ΣΤ' Τμήματος Νομικής Υποστήριξης,/ 28-1-2011 της 14^{ης} Διεύθυνσης Φ.Π.Α.-VIES, κατόπιν αλληλογραφίας με τη φορολογική αρχή της Βουλγαρίας), β)το τιμολόγιο με λήπτρια κρίθηκε εικονικό ως προς το πρόσωπο διότι η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση στη Βουλγαρία δεν βρέθηκε (σχετικό το έγγραφο με αριθμό του Β' Τμήματος της Διεύθυνσης, κατόπιν αλληλογραφίας με τη φορολογική αρχή της Βουλγαρίας).

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι τα συγκεκριμένα τιμολόγια ήταν εικονικά όσον αφορά στο πρόσωπο του λήπτη και ο εκ του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντα είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

Όσον αφορά στις διατάξεις βάσει των οποίων εκδόθηκε η πράξη και στον εξωλογιστικό προσδιορισμό (6^{ος} και 7^{ος} λόγος)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη ισχύος» του ν.4172/2013: «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 ο ν.4172/2013 έχει ισχύ για τις χρήσεις από 1/1/2014 και ένθεν, ενώ η υπό εξέταση υπόθεση αφορά στη χρήση 2007, ορθά έγινε χρήση των διατάξεων που ίσχυαν για τη συγκεκριμένη χρήση.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων» του ΠΔ186/1992, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 31 του ν.3522/2006:

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

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, σύμφωνα με το άρθρο 30 «Ακαθάριστο εισόδημα» 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 το άρθρο 32 «Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο» του ν.2238/1994: «1. Το καθαρό εισοδημάτων 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.

...

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

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

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

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

Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι ορθά εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του ν.2238/1994 αναφορικά με τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών για την προσφεύγουσα επιχείρηση και τον προσδιορισμό της διαφοράς φόρου που προκύπτει από την οικεία δήλωση της προσφεύγουσας επιχείρησης και ο εκ του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντα είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 11/4/2016 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη

διορθωτικού προσδιορισμού, 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/ 18-5-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του του ατομικά και ως εκπροσώπου της «.....» (ΑΦΜ), με ΑΦΜ

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

Διαφορά φόρου	256.399,46 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	307.679,35 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	564.078,81 €

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

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).