



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 10.10.2016

Αριθμός απόφασης:

Τμήμα Α7 – Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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. Της αριθ. 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».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 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».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθμ. πράξεων : α) πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. για το οικονομικό έτος β) πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. για το οικονομικό έτος γ) πράξης οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. για το οικ. έτος καθώς και κάθε συναφούς με τις εν λόγω, πράξεις ή παραλείψεις.

4. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ., 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:

Η Δ.Ο.Υ. διενήργησε στην ατομική επιχείρηση της, η οποία έχει ως κύριο αντικείμενο εργασιών την έκδοση έντυπων εικόνων, σχεδίων και φωτογραφιών, κατόπιν της υπ' αριθμ. εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., συμπληρωματικό έλεγχο Εισοδήματος, ΦΠΑ, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. Ο συγκεκριμένος έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν νέων στοιχείων που επήλθαν σε γνώση της υπηρεσίας και αφορούσαν τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων από την ελεγχόμενη επιχείρηση. Τα στοιχεία προέκυψαν τόσο από τον έλεγχο που διενήργησε η και την αριθμ. σχετική έκθεση ελέγχου των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) που συντάχθηκε από την ανωτέρω ελεγκτική υπηρεσία, όσο και από τη σχετική Πληροφοριακή έκθεση της Δ.Ο.Υ.

Από την έκθεση ελέγχου της Π.Δ. του διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη υπέπεσε κατά τη χρήσηστην παράβαση της έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων. Για το λόγο αυτό εκδόθηκε για τη χρήση συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα του ν. 3888/2010 και λόγω του ότι παρήλθε η καταληκτική προθεσμία των δέκα ημερών δίχως η ελεγχόμενη να αποδεχτεί το συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα, διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ.συμπληρωματικός έλεγχος σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του αρ. 68 του ΚΦΕ και της παρ. 3 του αρ. 49 του Κώδικα ΦΠΑ και για τις τρεις χρήσεις

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το και από τη Δ.Ο.Υ.διαπιστώθηκαν οι κάτωθι παραβάσεις στις οποίες υπέπεσε η ελεγχόμενη επιχείρηση.

Χρήση

- 1) Μη έκδοση τιμολογίων πώλησης σε εξήντα εννέα (69) περιπτώσεις στους συλλόγους γονέων και κηδεμόνων συνολικής αξίας **25.613,60€**, αξίας έκαστης κάτω των 880,00€.
- 2) Μη έκδοση τιμολογίων πώλησης σε τριάντα δύο (32) περιπτώσεις στους συλλόγους γονέων και κηδεμόνων συνολικής αξίας **54.008,06€**, αξίας έκαστης άνω των 880,00€.
- 3) Ανακριβής έκδοση τιμολογίων πώλησης σε τριάντα οχτώ (38) περιπτώσεις στους συλλόγους γονέων και κηδεμόνων συνολικής επί έλαττον αξίας **15.566,84€** αξίας έκαστης των 880,00€
- 4) Ανακριβής έκδοση τιμολογίων πώλησης σε δέκα επτά (17) περιπτώσεις στους συλλόγους γονέων και κηδεμόνων συνολικής επί έλαττον αξίας **25.526,46€**, αξίας έκαστης άνω των 880,00€.
- 5) Ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων βάσει εκδοθέντων δελτίων παραγγελίας σε 12 περιπτώσεις αξίας κατά περίπτωση μικρότερης των 880,00€ και συνολικής επί έλαττον αξίας **4.297,10€**.
- 6) Ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων βάσει εκδοθέντων δελτίων παραγγελίας σε 10 περιπτώσεις αξίας κατά περίπτωση μικρότερης των 880,00€ και συνολικής επί έλαττον αξίας **13.984,71€**.
- 7) Ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων βάσει τραπεζικών καταθέσεων σε 5 περιπτώσεις αξίας κατά περίπτωση μικρότερης των 880,00€ και συνολικής επί έλαττον αξίας 2.158,99€.
- 8) Ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων βάσει τραπεζικών καταθέσεων σε 4 περιπτώσεις αξίας κατά περίπτωση μεγαλύτερης των 880,00€ και συνολικής επί έλαττον αξίας **7.947,40€**.
- 9) Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων βάσει τραπεζικών καταθέσεων σε 6 περιπτώσεις αξίας κατά περίπτωση μικρότερης των 880,00€ και συνολικής αξίας **1.857,60€**.
- 10) Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων βάσει τραπεζικών καταθέσεων σε 15 περιπτώσεις αξίας κατά περίπτωση μεγαλύτερης των 880,00€ και συνολικής αξίας **25.569,62€**.
ήτοι συνολικό ποσό αποκρυβέντων εσόδων για τη χρήση 176.530,38€

Χρήση

- 1) Μη έκδοση Φ/Σ εσόδου (τιμολογίου) σε εκατόν ενενήντα πέντε (195) περιπτώσεις, αξίας κατά περίπτωση μικρότερης των 880,00€ και συνολικής αξίας **72.959,18€**.
- 2) Μη έκδοση Φ/Σ εσόδου (τιμολογίου) σε ενενήντα εννέα (99) περιπτώσεις αξίας κατά περίπτωση μεγαλύτερης των 880,00€ και συνολικής αξίας **170.770,15€**
- 3) Μη έκδοση φ/σ εσόδου (τιμολογίου) σε συλλόγους γονέων και κηδεμόνων διαφόρων σχολείων, απροσδιορίστου πλήθους συναλλαγών, συνολικής αξίας **154.405,98€**.
- 4) Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων βάσει τραπεζικών καταθέσεων σε 9 περιπτώσεις αξίας κατά περίπτωση μικρότερης των 880,00€ και συνολικής αξίας **3.401,21€**.
- 5) Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων βάσει τραπεζικών καταθέσεων σε 7 περιπτώσεις αξίας κατά περίπτωση μεγαλύτερης των 880,00€ και συνολικής αξίας **11.832,50€**.
- 6) Ανακριβής έκδοση Φ/Σ εσόδου (τιμολογίου) σε δέκα εννέα (19) περιπτώσεις, αξίας κατά περίπτωση μικρότερης των 880,00€ και συνολικής επί έλαττον αξίας **8.368,42€**.
- 7) Ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων βάσει τραπεζικών καταθέσεων σε 4 περιπτώσεις αξίας κατά περίπτωση μικρότερης των 880,00€ και συνολικής επί έλαττον αξίας **1.549,55€**.
- 8) Ανακριβής έκδοση Φ/Σ εσόδου (τιμολογίου) σε δέκα έξι (16) περιπτώσεις, αξίας κατά περίπτωση μεγαλύτερης των 880,00€ και συνολικής επί έλαττον αξίας **22.389,77€**.
- 9) Ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων βάσει τραπεζικών καταθέσεων σε 5 περιπτώσεις αξίας κατά περίπτωση μεγαλύτερης των 880,00€ και συνολικής επί έλαττον αξίας **10.896,38€**.
- 10) Ανακριβής (επί έλαττον) καταχώρηση εσόδων στο χειρόγραφο βιβλίο εσόδων-εξόδων σε είκοσι οχτώ (28) περιπτώσεις συνολικής αξίας **33.286,10€**.
- 11) (Μόνο για τη φορολογία ΦΠΑ) Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου αυτοπαράδοσης αγαθών (δωρεάν διάθεση δώρων) σε 587 περιπτώσεις αξίας **13.583,38€** με αναλογούν ΦΠΑ **2.580,84€**.
- 12) Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων πώλησης) σε εκατόν ογδόντα έξι (186) περιπτώσεις καθαρής αξίας 40.392,86€ πλέον ΦΠΑ 6.697,58€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1 και 12 παρ. 1 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92).
ήτοι συνολικό ποσό αποκρυβέντων εσόδων για τη χρήση 533.002,50€ (από τα οποία ποσό 43.392,86€ αποτελούν παραβάσεις του ΚΒΣ που δεν επηρεάζουν τα αποκρυβέντα έσοδα της χρήσης).

Χρήση

- 1) Ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων βάσει εκδοθέντων δελτίων παραγγελίας σε 136 περιπτώσεις αξίας κατά περίπτωση μικρότερης των 880,00€ και συνολικής επί έλαττον αξίας **56.393,66€**.
- 2) Ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων βάσει εκδοθέντων δελτίων παραγγελίας σε 12 περιπτώσεις αξίας κατά περίπτωση μεγαλύτερης των 880,00€ και συνολικής επί έλαττον αξίας **16.402,25€**.
- 3) Μη έκδοση φ/σ εσόδου (τιμολογίου) σε μία (1) περίπτωση, αξίας **507,00€**.
(καταλογίστηκε από τη Δ.Ο.Υ.
ήτοι συνολικό ποσό αποκρυβέντων εσόδων για τη χρήση 73.302,91€

Για όλες τις ανωτέρω διαπιστωθείσες παραβάσεις καταλογίστηκαν από τη Δ.Ο.Υ. τα προβλεπόμενα πρόστιμα τα οποία η ελεγχόμενη αποδέχτηκε και προέβη για όλα τα ανωτέρω καταλογισθέντα πρόστιμα σε διοικητικό συμβιβασμό εξοφλώντας το σύνολο της οφειλής.

Ο συμπληρωματικός έλεγχος που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ., αφού έλαβε υπόψη του τις ανωτέρω διαπιστωθείσες παραβάσεις καθώς και τα επιπλέον πρόσθετα στοιχεία που αναγράφονταν σε Πληροφοριακή Έκθεση της Δ.Ο.Υ., προέβη σε επαναπροσδιορισμό των εσόδων - εκροών και των κερδών για τις ελεγχόμενες χρήσεις Ο έλεγχος για τις χρήσεις αυτές έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης ανακριβή και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό :

- των ακαθάριστων εσόδων προσαυξημένα κατά το ποσό των αποκρυβέντων εσόδων και της προσαύξησης 8% ανά χρήση.
- των καθαρών κερδών με την εφαρμογή του προσαυξημένου ΣΚΚ.

Τελικά επιλέχθηκαν τα λογιστικά κέρδη για τις χρήσεις και εφόσον αυτά υπερβαίνουν αυτά που προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, ήτοι 215.602,44€ για τη χρήση και 498.859,24€ για τη χρήση Αντιθέτως, στη χρήση επιλέχθηκαν τα εξωλογιστικά προσδιορισθέντα, ήτοι το ποσό των 116.261,23€.

Επιπλέον, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη δεν απέδωσε στο Δημόσιο συνολικά το ποσό των 150.233,47€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την επανεξέταση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και εν τέλει την ακύρωσή τους, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Δεν διενεργήθηκε ουσιαστικός έλεγχος κατά τις προβλέψεις του φορολογικού νόμου πριν την έκδοσή τους, κι αυτό γιατί η φορολογική αρχή στηρίχτηκε σε έγγραφα άλλης φορολογικής αρχής, σε ελέγχους που η τελευταία διενήργησε και σε πορίσματά της προκειμένου να εκδώσει καταλογιστικές πράξεις. Όμως η φορολογική αρχή υποχρεούται να διενεργήσει η ίδια έλεγχο, ιδίως στις περιπτώσεις που το αντικείμενο της έρευνας είναι

- διαφορετικό, δηλ. στη μια περίπτωση παραβάσεις του ΚΒΣ και στην άλλη προσδιορισμός εισοδήματος ή ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. στερείται ουσιαστικής αιτιολογίας η οποία να είναι σαφής, ειδική και επαρκής.
2. Λανθασμένη και παράνομη η επιλογή του εξωλογιστικού τρόπου υπολογισμού του εισοδήματος ιδίως για τη χρήση Η φορολογική αρχή αξιοποίησε αποκλειστικά τη διάταξη της παρ. 7 του αρ. 30 του Π.Δ. 186/1992, μια ενέργεια που είναι παντελώς ελλιπής και τελικώς εσφαλμένη, αφού η συγκεκριμένη διάταξη απλώς θέτει κάποια κατώτατα όρια. Σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να διενεργηθεί εξωλογιστικός έλεγχος μόνο εξ' αυτών, γιατί ο εξωλογιστικός έλεγχος προϋποθέτει οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να είναι τέτοιας έκτασης που να καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων.
 3. Παραβίαση της κατοχυρωμένης στο αρ 25§1 του Συντάγματος, αρχή της αναλογικότητας. Η φορολογική αρχή πρέπει να επιλέγει μεταξύ των μέτρων για την πραγματοποίηση των σκοπών της, το λιγότερο επαχθές για τον διοικούμενο. Στην προκειμένη περίπτωση, η απαίτηση καταβολής φόρου που αντιστοιχεί στο εκατό τοις εκατό (100%) του εισοδήματος της προσφεύγουσας, αποτελεί κατάφωρη παραβίαση της αρχής αυτής. Επιπρόσθετα, στα πλαίσια της αρχής αυτής έπρεπε να προτιμηθεί ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων χρήσης για τα έτη, αφού το αποτέλεσμα αυτού είναι ευνοϊκότερο για την προσφεύγουσα και πληροί τις προϋποθέσεις της αναλογικότητας.
 4. Ο έλεγχος της συνταγματικότητας των νόμων δεν αποτελεί μοναδική αρμοδιότητα των δικαστηρίων της χώρας. Η διοίκηση δεν αποκλείεται από την άσκηση αυτού και οφείλει να ενεργεί νομίμως, αφήνοντας ανεφάρμοστες όσες διατάξεις νόμου αντίκεινται στο Σύνταγμα. Κοντολογίς, ο συνδυασμός της αρχής της υπεροχής του Συντάγματος με την αρχή της νομιμότητας οδηγεί στο συμπέρασμα, ότι η διοίκηση δεσμεύεται μόνο από το συνταγματικό νόμο, ενώ αντίθετα τον αντισυνταγματικό νόμο υποχρεούται να μην τον εφαρμόζει.
 5. Ο υπολογισμός των εισοδημάτων της προσφεύγουσας βάσει των τραπεζικών καταθέσεων βρίθουν σφαλμάτων, διογκώνοντας εσφαλμένα τα τελικά έσοδα. Στις τραπεζικές καταθέσεις συμπεριλήφθηκαν και ποσά που δεν προέρχονταν από πελάτες αλλά από συνεργάτες της ή από χρήματα που κατέθετε η ίδια και οι συγγενείς της στους ελεγχόμενους λογαριασμούς.
 6. Η φορολογική αρχή θεωρεί τεκμήριο ενοχής τον διοικητικό συμβιβασμό, αλλά αυτό δεν είναι ορθό, αφού προκειμένου να υπάρχει αποδοχή διοικητικής πράξης στο διοικητικό δίκαιο, τούτη θα πρέπει να είναι ανεπιφύλακτη, ρητή και να προκύπτει με απόλυτη σαφήνεια από σχετική δήλωση του ενδιαφερόμενου. Η διοικητική επίλυση μίας διαφοράς δεν μπορεί να υπέχει θέση αποδοχής πράξης, αφού λαμβάνει χώρα όχι γιατί ο ενδιαφερόμενος αποδέχεται την πραγματική ή νομική βάση της δυσμενούς γι' αυτόν πράξης, αλλά για να μην κινηθεί σε βάρος του διοικητική διαδικασία που συνεπάγεται πολλές φορές και ποινική διαδικασία.
 7. Δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επί της από 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:

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....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.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....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».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για **τις πράξεις επιβολής προστίμων**.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει **σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.**»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου**, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου**».

Επειδή, 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. Σάκουλα 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.

Επειδή, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕφΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Επειδή, στο άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α'84), ορίζονταν, πλην άλλων, τα εξής: «2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.....».

Επειδή, εν τω προκειμένω ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. στηρίχτηκε καθ' όλα νόμιμα στην έκθεση ελέγχου της Π.Δ. του, υιοθετώντας τις διαπιστώσεις του ελέγχου αυτού και επειδή η ελεγχόμενη προέβη σε διακοπή εργασιών στις 30/7/2013, καθιστώντας αδύνατη τη διενέργεια πλείστων εκ των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή, ο έλεγχος στη συγκεκριμένη επιχείρηση δε διενεργήθηκε βάσει των διατάξεων του αρ. 66 του Ν.2238/1994 και της ΠΟΛ 1037/05 αλλά αντίθετα πρόκειται για συμπληρωματικό έλεγχο, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 68 του ν.2238/94 (ΚΦΕ) καθότι η ελεγχόμενη περαίωσε τις χρήσεις κατά τις διατάξεις της παρ. 1 του αρ. 9 του ν. 3888/2010.

Για τους παραπάνω λόγους θεωρούμε τον παραπάνω ισχυρισμό της προσφεύγουσας απαράδεκτο και αλυσιτελώς προβαλλόμενο.

Ως προς τον δεύτερο και τέταρτο ισχυρισμό σχετικά με τον εξωλογιστικό προσδιορισμό και τον έλεγχο της συνταγματικότητας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 30§4 του Π.Δ. 186/92 όπως ίσχυε : «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. ...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, εφαρμοζόμενων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παρ. 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ 30 παρ 7 του Π.Δ. 186/92: «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) 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 καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 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 τις διατάξεις του αρ. 30§2 του ν. 2238/1994 όπως ίσχυε : «2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α).....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 ίδιων 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 αρ. 32 παρ.1 και 2 του ν.2238/1994 (όπως αντικαταστήθηκε με το αρ. 10 παρ. 3 του ν.3296/2004) «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 αρ. 30 του ΚΒΣ, 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.... Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή, ...ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά 50% (από τη χρήση 2004 κατά 40% - ισχύει με ν. 3296/04 - άρθρο 10). 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...ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία....γ) στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παρ. 1 του αρ. 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με τον συντελεστή που ορίζεται από τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα

λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλασίου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

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.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, τα βιβλία της προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή στην πλήρως εμπεριστατωμένη και αιτιολογημένη έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και επειδή η προσφεύγουσα προέβη για όλες τις επίδικες χρήσεις σε παραβάσεις μεγάλης έκτασης οι οποίες καθιστούν αδύνατη την ελεγκτική επαλήθευση προσδιορισμού του συνολικού τζίρου των χρήσεων με επιπρόσθετο επιβαρυντικό στοιχείο την πολλαπλή υποτροπή, θεωρούμε ότι είναι πλήρως αιτιολογημένη και ορθή η εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή, η **αρχή της αναλογικότητας** αποτελεί ειδικότερη αρχή της αρχής του κράτους δικαίου που καθιερώνεται και προστατεύεται από το άρθρο 2, το άρθρο 5 παράγραφος 1, το άρθρο 25 παράγραφος 1 και το άρθρο 26 του Συντάγματος.

Επειδή, στοιχείο που διέπει την **αρχή της αναλογικότητας** είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, ο δε επιδιωκόμενος σκοπός είναι η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων. Τη σχέση δε αυτήν έχει σταθμίσει ο νομοθέτης του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), του Ν.2523/1997 και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 20 παράγραφος 1 του Συντάγματος** ορίζεται ότι *«Καθένας έχει δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια και μπορεί να αναπτύξει σε αυτά τις απόψεις του για τα δικαιώματα ή συμφέροντά του, όπως νόμος ορίζει»*.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 6 παράγραφος 1 της κυρωθείσας με το Ν.Δ.53/1974 Ευρωπαϊκής Συμβάσεως για τα Δικαιώματα του Ανθρώπου (Ε.Σ.Δ.Α.)** ορίζεται ότι :

«Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δίκαιως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, το οποίο θα αποφασίσει, είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως, είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 25 παράγραφος 1 του Συντάγματος** ορίζεται ότι :

«Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από τον νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή την φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (**ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010**).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 περ. δ) του ν.2238/94 «...σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων , συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με τον συντελεστή που χρησιμοποιήθηκε κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τον εξωλογιστικό έλεγχο καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλασίου του οικείου συντελεστή πίνακα».

Κατόπιν των ανωτέρω, ο τρίτος προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντα, με τον οποίο επικαλείται **παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας** (άρθρο 28 παράγραφος 1 εδάφιο δ' του Συντάγματος), **στερείται βασιμότητας, απορρίπτεται δε ως νόμω αβάσιμος και αλυσιτελώς και παρελκυστικά προβαλλόμενος.**

Ως προς τον πέμπτο και έκτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή ο έλεγχος των τραπεζικών καταθέσεων διενεργήθηκε από το και από την επεξεργασία των καταθέσεων διαπιστώθηκαν οι παραβάσεις της μη έκδοσης και της ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, οι δε αιτιάσεις της προσφεύγουσας κρίνονται ανεπαρκείς, διότι δεν αποδεικνύει την πηγή και την προέλευση των καταθέσεων, αλλά αρκείται σε μια αόριστη αναφορά σε καταθέσεις από συνεργάτες και συγγενείς χωρίς να προσκομίζει το παραμικρό αποδεικτικό στοιχείο. Επιπλέον, η αναφορά της ότι το ύψος των καταθέσεων είναι πολύ υψηλό για να αποτελεί αμοιβή από πελάτη ή ότι ποσά των καταθέσεων προέκυψαν από επιστροφή εξόδων μετακίνησης στους διάφορους συνεργάτες δεν ευσταθεί γιατί υπάρχουν ποσά

καταθέσεων αποδεδειγμένα από επαγγελματική δραστηριότητα εξίσου υψηλά και σε κάθε περίπτωση δεν προσκομίζονται τα απαραίτητα δικαιολογητικά που θα κάνουν δεκτούς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, η ελεγχόμενη προέβη σε διοικητική επίλυση όλων των προστίμων που της επιβλήθηκαν από το, άρα εμμέσως πλην σαφώς, αποδέχτηκε το πόρισμα του ελέγχου που αναφέρεται σε αδικαιολόγητες καταθέσεις χρημάτων που μόνο σε επαγγελματική δραστηριότητα μπορούν να αποδοθούν και κατά συνέπεια υπήρξε απόκρυψη εισοδημάτων.

Έχει κριθεί νομολογιακά (βλ. ΣτΕ 1392/1993), ότι το πρακτικό εξωδίκου λύσεως της διαφοράς που υπογράφεται από τον οικονομικό έφορο και από το φορολογούμενο έχει τα αποτελέσματα αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, η δε φορολογική διαφορά θεωρείται επιλυθείσα με την άμεση υποβολή από το φορολογούμενο σχετικής δηλώσεως. Συνάγεται δηλαδή ότι, στην περίπτωση τέτοιας εξώδικης λύσης της φορολογικής διαφοράς, αποκλείεται πάσα περαιτέρω αμφισβήτηση των αποτελεσμάτων αντικείμενο της λύσης αυτής (Σ.Τ.Ε. 46/1984 κ.λ.π.).

Επειδή η αποδοχή της δυσμενούς - για την προσφεύγουσα - διοικητικής πράξης ήταν ρητή και ανεπιφύλακτη δεν τίθεται θέμα αν πίσω από την αποδοχή βρίσκονταν άλλα κίνητρα και σκοπιμότητες πέραν της ειλικρινούς ομολογίας της ενοχής.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 6 Ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα.

2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου».

Επειδή το άρθρο 6§1 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) ορίζει ότι: « 1. Παν πρόσωπον έχει δικαίωμα όπως η υπόθεσίς του δικασθή δικαίως, δημοσία και εντός λογικής προθεσμίας υπό ανεξαρτήτου και αμερολήπτου δικαστηρίου, νομίμως λειτουργούντος, το οποίο θα αποφασίσει, είτε επί των αμφισβητήσεων επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων του αστικής φύσεως, είτε επί του βασίμου πάσης εναντίον του κατηγορίας ποινικής φύσεως».

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον 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 παρ. 1.....».

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, **πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου**, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού

ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού, καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε την ανωτέρω προβλεπόμενη διαδικασία και συγκεκριμένα κοινοποίησε στις το αριθμ. σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν. 4174/2013, καθώς και τις πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και σε απάντηση αυτών ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο υπόμνημα του. Στη συνέχεια και εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 Ν. 4174/2013, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις προσδιορισμού του φόρου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής της

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

Οικονομικά έτη

Συνολικό ποσό καταλογισμού **4.480,00€** ως ακολούθως:

Α. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το οικ. έτος
..... με αριθμό

.....:

Συνολικό ποσό κύριου φόρου Εισοδήματος και πρόσθετου φόρου Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας
154.688,37 €.

Β. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το οικ. έτος
με αριθμό

.....:

Συνολικό ποσό κύριου φόρου Εισοδήματος και πρόσθετου φόρου Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας
420.670,92 €.

Γ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το οικ. έτος
..... με αριθμό

.....:

Συνολικό ποσό κύριου φόρου Εισοδήματος και πρόσθετου φόρου Εισοδήματος λόγω ανακρίβειας **79.915,68 €.**

Δ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Έκτακτης Εισφοράς Φ.Π. Ν.3758/2009
Συνολικό ποσό έκτακτης εισφοράς **10.000,00 €.**

Δηλαδή, **συνολικό ποσό καταλογισμού 154.688,37 € + 420670,92 € + 79.915,68 € + 10.000,00€**
= 665.274,97€.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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).