



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 529
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα 21/06/2016

Αριθμός απόφασης: 2283

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 αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 19/02/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή: α) του , Α.Φ.Μ.: και β) της , Α.Φ.Μ. : , κατοίκων , επί της οδού αρ. ... , κατά των κάτωθι πράξεων :

α) της με αριθμό/2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2005 (διαχειριστικής περιόδου 1/01-31/12/2004) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

β) της με αριθμό/2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2006 (διαχειριστικής περιόδου 1/01-31/12/2005) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

γ) της με αριθμό/2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 1/01-31/12/2006) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

δ) της με αριθμό/2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 1/01-31/12/2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

ε) της με αριθμό/2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 1/01-31/12/2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

στ) της με αριθμό/2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 1/01-31/12/2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις προσβαλλόμενες πράξεις: **α)** με αριθμό/2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2005 (διαχειριστικής περιόδου 1/01-31/12/2004) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **β)** με αριθμό/2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2006 (διαχειριστικής περιόδου 1/01-31/12/2005) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **γ)**/2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 1/01-31/12/2006) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **δ)** με αριθμό/2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 1/01-31/12/2007) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **ε)** με αριθμό/2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 1/01-31/12/2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., **στ)**3/2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 1/01-31/12/2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση καθώς και τη με ημερομηνία θεώρησης 29/12/2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 19/02/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής : α) του, Α.Φ.Μ. :, και β) 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 :

Περιγραφή προσβαλλόμενων πράξεων

α) Με τη με αριθμό/2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2005 (διαχειριστικής περιόδου 1/01-31/12/2004) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος 202,98 € πλέον πρόσθετος φόρος 243,58,00 € λόγω ανακριβούς δήλωσης, ήτοι συνολικό ποσό 446,56 € .

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον, τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, Α.Φ.Μ.:, κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 του ΠΔ 186/92 και τα οικονομικά αποτελέσματα (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) αυτής προσδιορίστηκαν εξωλογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30,31 και 32 του ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε.)

β) Με τη με αριθμό/2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2006 (διαχειριστικής περιόδου 1/01-31/12/2005) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος 998,91 € πλέον πρόσθετος φόρος 1.198,69 € λόγω ανακριβούς δήλωσης, ήτοι συνολικό ποσό 2.197,60 € .

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον, τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, Α.Φ.Μ.:, κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 του ΠΔ 186/92 και τα οικονομικά αποτελέσματα (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) αυτής προσδιορίστηκαν εξωλογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30,31 και 32 του ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε.)

γ) Με τη με αριθμό/2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2007(διαχειριστικής περιόδου 1/01-31/12/2006) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος 613,62 € πλέον πρόσθετος φόρος 736,34 € λόγω ανακριβούς δήλωσης, ήτοι συνολικό ποσό 1.349,96 € .

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον, τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, Α.Φ.Μ.:, κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 του ΠΔ 186/92 και τα οικονομικά αποτελέσματα (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) αυτής προσδιορίστηκαν εξωλογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30,31 και 32 του ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε.)

δ) Με τη με αριθμό/2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2008 (διαχειριστικής περιόδου 1/01-31/12/2007) του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος 1933,13 € πλέον πρόσθετος φόρος 2.319,76 € λόγω ανακριβούς δήλωσης, ήτοι συνολικό ποσό 4.252,89 € .

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον, τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας , Α.Φ.Μ.: , κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 του ΠΔ 186/92 και τα οικονομικά αποτελέσματα (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) αυτής προσδιορίστηκαν εξωλογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30,31 και 32 του ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε.)

ε) Με τη με αριθμό/2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 1/01-31/12/2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος 1799,80 € πλέον πρόσθετος φόρος 2.159,76 € λόγω ανακριβούς δήλωσης, ήτοι συνολικό ποσό 3.959,56 € .

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον, τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας , Α.Φ.Μ.: , κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 του ΠΔ 186/92 και τα οικονομικά αποτελέσματα (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) αυτής προσδιορίστηκαν εξωλογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30,31 και 32 του ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε.)

στ) Με τη με αριθμό/2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2010 (διαχειριστικής περιόδου 1/01-31/12/2009) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος 145,10 € πλέον πρόσθετος φόρος 174,12 € λόγω ανακριβούς δήλωσης , ήτοι συνολικό ποσό 319,22 € .

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον, τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας , Α.Φ.Μ.: , κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 του ΠΔ 186/92 και τα οικονομικά αποτελέσματα (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) αυτής προσδιορίστηκαν εξωλογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30,31 και 32 του ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε.).

Σύντομο Ιστορικό

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν δυνάμει της με ημερομηνία θεώρησης 29/12/2015 έκθεσης ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., που συντάχθηκε κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου, βάσει της με αριθμό2015 εντολής ελέγχου του ιδίου ως άνω Προϊσταμένου.

Ο έλεγχος αφορά τη δεύτερη (β) εκ των προσφευγόντων, , Α.Φ.Μ.: , η οποία υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από κοινού με το σύζυγό της , Α.Φ.Μ.:

Η προσφεύγουσα , Α.Φ.Μ.: , τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους διατηρούσε ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας Νομικές Υπηρεσίες (Δικηγόρου) με έδρα στη επί της οδού αρ.

Η εντολή ελέγχου εκδόθηκε συνεπεία του με αριθμό πρωτ. /2-06-2015 εγγράφου του Σ.Δ.Ο.Ε., με το οποίο διαβιβάστηκε η από 28/05/2015 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2238/94 & άρθρου 15 ν. 3888/2010, των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε., α) και β)

Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος από το Σ.Δ.Ο.Ε.& κατόπιν της με αριθμό /17-09-2013 εντολής του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας, στα βιβλία και στοιχεία που τηρήθηκαν από την προσφεύγουσα δικηγόρο, καθώς και στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος σε συνδυασμό με τους τραπεζικούς λογαριασμούς όπως προκύπτουν από τα αντίγραφα στοιχείων που απέστειλαν οι τράπεζες, από τον οποίο προέκυψαν οι ως κάτωθι διαφορές ως προς τα δηλωθέντα έσοδα στη φορολογία εισοδήματος :

1. Για τη διαχειριστική περίοδο 1/01-31/12/2004
Συνολική διαφορά 2.520,26 €
2. Για τη διαχειριστική περίοδο 1/01-31/12/2005
Συνολική διαφορά 5.669,81 €
3. Για τη διαχειριστική περίοδο 1/01-31/12/2006
Συνολική διαφορά 5.989,38 €
4. Για τη διαχειριστική περίοδο 1/01-31/12/2007
Συνολική διαφορά 10.927,02 €
5. Για τη διαχειριστική περίοδο 1/01-31/12/2008
Συνολική διαφορά 10.451,36 €
6. Για τη διαχειριστική περίοδο 1/01-31/12/2009
Συνολική διαφορά 6.152,75 €
7. Για τη διαχειριστική περίοδο 1/01-31/12/2010
Συνολική διαφορά 653,60 €
8. Για τη διαχειριστική περίοδο 1/01-31/12/2011
Συνολική διαφορά 3.013,12 €

Οι ως άνω διαφορές κατά τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε. οφείλονται σε απόκρυψη φορολογητέας ύλης προερχόμενης από την επαγγελματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης, συντάχθηκε δε ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και εκδόθηκαν Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου ανά διαχειριστική περίοδο με τις οποίες επιβλήθηκαν πρόστιμα για μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικού στοιχείου.

Συνεπεία των παραπάνω διαπιστώσεων του Σ.Δ.Ο.Ε., διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ν.2238/94 περί Κώδικα Φορολογίας εισοδήματος και με βάση τις διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 του ΠΔ 186/92, τα οικονομικά αποτελέσματα (ακαθάριστα έσοδα

και καθαρά κέρδη) αυτής προσδιορίστηκαν εξωλογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30,31 και 32 του ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε.) και εκδόθηκαν οι οικείες πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με τις οποίες καταλογίστηκε ο οφειλόμενος φόρος και ο πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

Οι προσφεύγοντες **α)**, Α.Φ.Μ. : και **β)**
....., Α.Φ.Μ.:, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτούνται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει φόρους. Ο ισχύων Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας ετέθη σε ισχύ στις 26/07/2013 (άρθρο 76 ν.4174/2013), οπότε δεδομένης της πενταετούς παραγραφής, η φορολογική διοίκηση δεν μπορεί να επιβάλει φόρους πριν το έτος 2008.
- Παραβίαση της αρχής της απαγόρευσης της διπλής φορολογίας. Σε περίπτωση διαπίστωσης παραβάσεων, επιβάλλονται τόσο πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, προσαυξημένα, όσο και πρόστιμα επί της διαφοράς φόρου και πρόσθετου φόρου. Δηλαδή για την ίδια παράβαση επιβάλλονται πολλαπλές οικονομικές κυρώσεις. Με τη παραπάνω αρχή του Δικαίου είναι ρητά κατοχυρωμένο το δικαίωμα του προσώπου να μη δικάζεται ή να μη τιμωρείται δύο φορές για το ίδιο αδίκημα.
- Παράνομη η εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος βάσει των διατάξεων του ν.2238/94, οι οποίες παύουν να ισχύουν από την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013. Κακώς η διοίκηση εφήρμοσε κατηργημένες διατάξεις. Εξάλλου, όπως έχει κριθεί, για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της φορολογουμένης επιχειρήσεως και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια τούτων, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 36§1 εδάφιο α' του ν. 4174/2013 προβλέπονται τα εξής: «η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Στις δε μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 §11 εδ. α' του ν. 4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) προβλέπονται τα εξής: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (περί Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος) ορίζεται ότι: *«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, από τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν.2523/97 που ισχύουν για παραβάσεις του Κ.Β.Σ., λοιπών φορολογιών, προβλέπεται ότι *«οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα για την επιβολή των προστίμων».*

Επομένως, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, ισχύει ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής ως προς το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου για επιβολή φόρου. Και ειδικότερα ,

η διαχειριστική περίοδος 1/01/-31/12/2004 παραγράφεται 31/12/2010, .

η διαχειριστική περίοδος 1/01/-31/12/2005 παραγράφεται 31/12/2011, .

η διαχειριστική περίοδος 1/01/-31/12/2006 παραγράφεται 31/12/2012, .

η διαχειριστική περίοδος 1/01/-31/12/2007 παραγράφεται 31/12/2013, .

η διαχειριστική περίοδος 1/01/-31/12/2008 παραγράφεται 31/12/2014, και .

η διαχειριστική περίοδος 1/01/-31/12/2009 παραγράφεται 31/12/2015 .

Επειδή εξάλλου, προβλέφθηκε παράταση του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου με τις παρακάτω διατάξεις:

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.7 του άρθρου 12 του ν. 3888/2010 : *«η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31-12-2010 για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών παρατείνεται μέχρι 31-12-2011 με εξαίρεση τις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, προικών, κερδών από λαχεία μεταβίβασης ακινήτων και Φ.Μ.Α.Π.»* .

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 18 του ν. 4002/2011 : *«η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31/12/2011, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31/12/2012».*

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 4098/2012: *«η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών που λήγει στις 31/12/2012, παρατείνεται μέχρι 31/12/2013 ».*

Επειδή ακόμα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 37 του ν.4141/2013 ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες

κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του παραπάνω εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4203/2013 ορίζεται ότι: «οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) 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, για την υπό κρίση υπόθεση είχε εκδοθεί η με αριθμό/17-09-2013 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Σ.Δ.Ο.Ε., για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του π. δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), δηλαδή η εντολή ελέγχου, είχε εκδοθεί μέχρι τις 31.12.2013, εντός της προθεσμίας που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4203/2013 και στην προκειμένη περίπτωση για τις χρήσεις 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 & 2009 το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση καταλογιστικών δεν έχει παραγραφεί μέχρι 31/12/2015.

Επειδή επιπλέον, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 4 περίπτ. β' του ν. 2238/1994 όπως αντικαταστάθηκε με την παράγρ. 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 και ισχύει σύμφωνα με την περίπτ. ιγ' του άρθρου 39 του ίδιου νόμου από 22.12.2006 και μετά, το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων ή πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις παραγράφεται μετά την πάροδο της δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εφόσον η μη ενάσκηση του δικαιώματος αυτού οφείλεται, έστω και κατά ένα μέρος :

α).....

β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 ανεξάρτητα εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου, δηλαδή στην περίπτωση που από τα συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιέλθει στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου

Επίσης, στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/94 όπως ίσχυσε μετά την αντικατάσταση της με το άρθρο 13 παρ. 1 του ν. 3522/2006, ορίζεται ότι: “Το φύλλο ελέγχου και εάν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου εάν α) από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου 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 ή γ’)...”.

Επομένως, δεν εμποδίζεται η φορολογική αρχή, εφόσον δεν υπάρχει αντίθετη νομοθετική ρύθμιση έχοντας διενεργήσει στο παρελθόν έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία να επανέλθει και ανεξάρτητα από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής στις αφορώσες στη συγκεκριμένη χρήση φορολογίες να διενεργήσει επαναληπτικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της ίδιας χρήσεως και να εκδώσει ακόμη πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις που διαπιστώνονται κατά το νέο αυτό έλεγχο ενεργώντας μέσα στα χρονικά πλαίσια παραγραφής του δικαιώματός της. Εξάλλου κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε. ακόμη και συμπληρωματική πράξη φόρου επιτρέπεται να εκδοθεί, εάν από τα στοιχεία που περιήλθαν εκ των υστέρων στον προϊστάμενο της ΔΟΥ και τα οποία δεν είχε υπόψη του κατά την έκδοση της αρχικής πράξης εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του υπόχρεου ήταν ανώτερο από εκείνο που είχε περιληφθεί στην αρχική πράξη. Τέτοια δε συμπληρωματικά στοιχεία επιτρέπεται να είναι επίσημα ή ανεπίσημα βιβλία ή στοιχεία που τηρούν τρίτες επιχειρήσεις ή και άλλα έγγραφα όπως έγγραφα άλλης ΔΟΥ ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, από τα οποία αποδεικνύεται κατά την κρίση της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του φορολογούμενου όσο και η απόκρυψη από αυτόν εισοδήματος (ΣτΕ 3953/2011, 3955/2012 κλπ).

Επίσης συμπληρωματικά στοιχεία αποτελούν τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών καθώς επίσης και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (ΣτΕ 2397/90-Γνωμ12/01-ΠΟΛ1100-10-04-01). Με βάση δε τα συμπληρωματικά στοιχεία η φορολογική αρχή προκειμένου να εκδώσει την πράξη προσδιορισμού του φόρου, 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 φορολογούμενου, δυνάμενη κατά τον έλεγχο αυτό να συνεκτιμήσει και τα έγγραφα της άλλης δημόσιας φορολογικής ή μη υπηρεσίας (ΣτΕ 1426/2000, 877/2002, 3706/2011, 3956/2012).

Επειδή, η από 28/05/2015 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του ν.2238/94 και του άρθρου 15 του ν.3888/2010 των ελεγκτών του Σ.Δ.Ο.Ε., α) και β) η οποία διεβιβάσθη με το με αριθμό πρωτ./2-06-2015 έγγραφο αποτελεί νέο στοιχείο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994. Συμπληρωματικό στοιχείο αποτελεί και η έκθεση ελέγχου άλλης οικονομικής εφορίας (και για την ταυτότητα του νομικού λόγου ΣΔΟΕ, ΕΘΕΚ, ΠΕΚ, ΤΕΚ, Ειδικά Συνεργεία), εκτός αν αυτή είχε εκδοθεί κατόπιν αιτήσεως του αρμοδίου για την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου Προισταμένου Δ.Ο.Υ. (Στ Ε 2397/1990).

Επειδή, όπως αναφέρεται στην ως άνω έκθεση ελέγχου, από την επεξεργασία των στοιχείων που προέκυψαν από την άρση του τραπεζικού απορρήτου της ελεγχόμενης στους ατομικούς της λογαριασμούς για τις χρήσεις από το 2004 έως και το 2011, και την αντιπαραβολή αυτών με τα δηλωθέντα εισοδήματα των υπό έλεγχο χρήσεων και των αιτιάσεων της ελεγχόμενης, διαπιστώθηκαν διαφορές. Συνεπώς διαπιστώθηκαν συμπληρωματικά στοιχεία αναφορικά με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας, κατόπιν της από 17-09-2013 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Σ.Δ.Ο.Ε., τα αποτελέσματα του οποίου αποτυπώθηκαν στην έκθεση ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. .

Ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν εντός του προβλεπόμενου χρόνου για έκδοση και κοινοποίηση αυτών από την φορολογική αρχή και ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων περί παραγραφής, είναι αβάσιμος

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, βάσει δικαστηριακής και διοικητικής νομολογίας, γίνεται δεκτό ότι η αποφυγή της διπλής φορολογίας αποτελεί μεν αρχή της φορολογικής πολιτικής, δεν αποτελεί, όμως, συνταγματική επιταγή, της οποίας η παράβαση θα καθιστούσε ανεφάρμοστο τον τυχόν θεσπίζοντα αυτήν νόμο και, ως εκ τούτου, **όταν το ίδιο πρόσωπο υποβάλλεται για την ίδια φορολογητέα ύλη σε διάφορες φορολογίες βάσει διαφορετικών διατάξεων, δεν παραβιάζεται η αρχή της φορολογικής ισότητας** (ΣτΕ 933, 934/1952, 924/1954, 1396/1956, 153/1960, 429-432/1986, 4071/1987 και Γνωμ. ΝΣΚ 634/2012, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γ.Γ.Δ.Ε. και κοινοποιήθηκε με τη με αριθ. ΠΟΛ. 1083/11-4-2013 εγκύκλιο ΥΠ.ΟΙΚ.).

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, στο Φορολογικό Δίκαιο βρίσκει εφαρμογή το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, που ορίζει πως κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται **χωρίς τυπικό νόμο** που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες εισπράττεται ο φόρος.

Επειδή, εν προκειμένω, για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους, τυχάνουν εφαρμογής οι

διατάξεις του Π.Δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ., με τις οποίες ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών, σχετικά με τη τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων, για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων.

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις του ν.2238/94 κυρώθηκε ο Κώδικας Φορολογίας εισοδήματος, ο οποίος έχει συνταχθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 6 & 7 του άρθρου 76 του Συντάγματος, με τις διατάξεις του οποίου επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει, είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο

Τυχόν παραλείψεις, παρατυπίες αποτελούν παραβάσεις των ως άνω διατάξεων, οι οποίες επισύρουν κυρώσεις και πρόστιμα που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν.2523/97 όπως κάθε φορά ισχύουν.

Επομένως ο σχετικός ισχυρισμός είναι αβάσιμος.

Επειδή, με το άρθρο 72 § 1 του ν. 4172/2013 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, με το άρθρο 73 § 1 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ) ορίζεται ότι : « **1.** Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Επειδή, με το άρθρο 72 § 1 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ) ορίζεται ότι : « Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα ».

Περαιτέρω, με το άρθρο 72 § 17 του 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 » .

Επομένως στη προκειμένη περίπτωση για τις κρίνόμενες διαχειριστικές περιόδους έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του ν.2238/94 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Π.Δ. 186/92 καθώς και του ν.2523/97.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 §§ 2,4,7,8 & 9 του Π.Δ. 186/92 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ορίζεται ότι: « **2.** Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή

ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7.

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.
.....

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, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.

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.

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.

9. Οι νέες διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 όπου προβλέπουν επιεικέστερη μεταχείριση, καθώς και οι διατάξεις της παραγράφου 7 εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου δεν έχουν ελεγχθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 §§§1 περ γ', 2 και 3 του ν.2238/94 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος όπως ισχύει για τις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους, ορίζεται ότι:

1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων. Εξαιρετικά, για επιχειρήσεις

β)

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 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 (5.000,00) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000,00) ευρώ,

3. Στις περιπτώσεις β και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/94 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως ισχύει για τις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία 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 ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται.....

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.»

Για τις περιπτώσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά 40%.....

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.....

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με 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 διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το 75%.»

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση όπως προκύπτει από τη με ημερομηνία θεώρησης 29/12/2015 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη για την κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις (διαπιστώσεις του Σ.Δ.Ο.Ε. ανά διαχειριστική περίοδο:

- 01/01-31/12/2004: Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου (Α.Π.Υ.) συνολικής αξίας 2.520,26 €.
- 01/01-31/12/2005: Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου (Α.Π.Υ.) συνολικής αξίας 5.669,81 €.

- 01/01-31/12/2006: Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου (Α.Π.Υ.) συνολικής αξίας 5.989,38 €.
- 01/01-31/12/2007: Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου (Α.Π.Υ.) συνολικής αξίας 10.927,02 €.
- 01/01-31/12/2008: Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου (Α.Π.Υ.) συνολικής αξίας 10.451,36 €.
- 01/01-31/12/2009: Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου (Α.Π.Υ.) συνολικής αξίας 6.152,75 €.

Επειδή, οι ως άνω παραλείψεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (Α.Π.Υ.) ανέρχονται σε ποσοστό επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων ανά χρήση:

- 01/01-31/12/2004: Ποσοστό 14,59 % επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης ποσού 17.277,08 € [ήτοι $(2.520,26 / 17.277,08) \times 100$],
- 01/01-31/12/2005: Ποσοστό 29,04 % επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης ποσού 19.524,47 € [ήτοι $(5.669,81 / 19.524,47) \times 100$],
- 01/01-31/12/2006: Ποσοστό 40,89 % επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης ποσού 14.647,48 € [ήτοι $(5.989,38 / 14.647,48) \times 100$],
- 01/01-31/12/2007: Ποσοστό 60,06 % επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης ποσού 18.191,47 € [ήτοι $(10.927,02 / 18.191,47) \times 100$],
- 01/01-31/12/2008: Ποσοστό 52,64 % επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης ποσού 19.853,06 € [ήτοι $(10.451,36 / 19.853,06) \times 100$],
- 01/01-31/12/2009: Ποσοστό 30,50 % επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης ποσού 20.170,62 € [ήτοι $(6.152,75 / 20.170,62) \times 100$],

Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για τις ως άνω ελεγχόμενες χρήσεις ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 του ΠΔ 186/92, καθόσον επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματα αυτών και προέβη στον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 § 2 περίπτωση γ' και 32 § 2 του ν. 2238/94.

Ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στη με ημερομηνία θεώρησης 29/12/2015 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, επί της οποίας εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 19/02/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των προσφευγόντων α), Α.Φ.Μ. : και β), Α.Φ.Μ. : και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων .

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

Φορολογία Εισοδήματος

α) Οικονομικό έτος 2005 (Διαχειριστική περίοδος 1/01-31/12/2004)

Διαφορά φόρου εισοδήματος	202,98 €
Πρόσθετος φόρος ανακριβούς δήλωσης	243,58 €
Καταλογιζόμενο Ποσό	446,56 €

β) Οικονομικό έτος 2006 (Διαχειριστική περίοδος 1/01-31/12/2005)

Διαφορά φόρου εισοδήματος	998,91 €
Πρόσθετος φόρος ανακριβούς δήλωσης	1.198,69 €
Καταλογιζόμενο Ποσό	2.197,60 €

γ) Οικονομικό έτος 2007 (Διαχειριστική περίοδος 1/01-31/12/2006)

Διαφορά φόρου εισοδήματος	613,62 €
Πρόσθετος φόρος ανακριβούς δήλωσης	736,34 €
Καταλογιζόμενο Ποσό	1.349,96 €

δ) Οικονομικό έτος 2008 (Διαχειριστική περίοδος 1/01-31/12/2007)

(μετά τον ορθό επαναυπολογισμό της εκκαθάρισης του φόρου)

Διαφορά φόρου εισοδήματος	2.766,24 €
Πρόσθετος φόρος ανακριβούς δήλωσης	3.319,48 €
Καταλογιζόμενο Ποσό	6.085,72 €

ε) Οικονομικό έτος 2009 (Διαχειριστική περίοδος 1/01-31/12/2008)

Διαφορά φόρου εισοδήματος	1.799,80 €
Πρόσθετος φόρος ανακριβούς δήλωσης	2.159,76 €
Καταλογιζόμενο Ποσό	3.959,56 €

στ) Οικονομικό έτος 2010 (Διαχειριστική περίοδος 1/01-31/12/2009)

Διαφορά φόρου εισοδήματος	145,10 €
Πρόσθετος φόρος ανακριβούς δήλωσης	174,12 €
Καταλογιζόμενο Ποσό	319,22 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α.

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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).