



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

Θεσσαλονίκη, 06.06.2016

Αριθμός απόφασης: 591

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 αριθ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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 του, ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθ. και οριστικών διορθωτικών προσδιορισμών φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικών ετών 2005, 2006, 2007 και 2008 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τους υπ' αριθ. και οριστικούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικών ετών 2005, 2006, 2007 και 2008 αντίστοιχα των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικού έτους 2005 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 90.885,13 € , πλέον 109.062,16 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου 199.947,29 € .

Με τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικού έτους 2006 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 30.706,33 € , πλέον 36.847,60 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου 67.553,93 € .

Με τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικού έτους 2007 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 115.685,24 € , πλέον 138.822,28 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου 254.507,52 € .

Με τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ οικονομικού έτους 2008 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 60.158,46 € , πλέον 72.190,15 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), σύνολο φόρου 132.348,61 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε λόγω λήψης πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους τις χρήσεις 2004, 2006 και 2007, καθώς και έκδοσης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία τις χρήσεις 2006 και 2007 σε συνδυασμό με τη μη προσκόμιση των τηρουμένων βιβλίων μετά από δύο (2) επιδοθείσες προσκλήσεις των χρήσεων 2004, 2005, 2006 και 2007. Βάσει των ως άνω παραβάσεων ο έλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία για τις διαχειριστικές περιόδους 2004, 2005, 2006 και 2007 ως ανακριβή και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Η κρίση του φορολογικού ελέγχου περί εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων είναι πλημμελώς αιτιολογημένη. Ο έλεγχος δεν αιτιολογεί τις παραβάσεις που αποδίδει στην επιχείρησή του κατά τρόπο άμεσο, αλλά τις τεκμηριώνει με βάση τις πλημμέλειες που αφορούν τις εκδότριες επιχειρήσεις και κυρίως του Τα φορολογικά στοιχεία που χαρακτηρίζονται από τον έλεγχο ως εικονικά και οι συναλλαγές που χαρακτηρίζονται στην Έκθεση Ελέγχου ως ανύπαρκτες, αφορούν καθόλα υπαρκτές και πραγματικές συναλλαγές.
- 2) Σε κάθε περίπτωση μπορούν τα αποτελέσματά τους να προσδιορισθούν λογιστικά, βάσει των υπάρχοντων στοιχείων.
- 3) Αν και γίνεται δεκτό ότι η μη προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων αποτελεί λόγο απόρριψης των βιβλίων, εντούτοις δεν οδηγεί υποχρεωτικά σε χαρακτηρισμό των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών και σε προσαύξηση τόσο των ακαθαρίστων εσόδων όσο και του εφαρμοστέου συντελεστή καθαρού κέρδους. Στην υπό κρίση περίπτωση, δεν υπήρχε υποχρέωση της επιχείρησής του για τη διαφύλαξη των βιβλίων και στοιχείων της, λόγω της διακοπής της δραστηριότητάς της, και ως εκ τούτου δεν είναι επιτρεπτή η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της λόγω της μη προσκόμισής τους.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 117/2013 απόφαση του ΣτΕ (Τμήμα Β΄) ορίζεται ότι: «Επειδή, όπως έχει κριθεί, κατά την έννοια των περί δεδικασμένου διατάξεων του άρθρου 197 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν. 2717/1999, Α΄ 97, πρβλ. και τις αντιστοίχου περιεχομένου διατάξεις του άρθρου 119 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας), το δικαστήριο που δικάζει υπόθεση σχετική με φορολογία εισοδήματος κρίνει, κατ' αρχήν, παρεμπιπτόντως το ζήτημα αν υπάρχει ή όχι παράβαση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), εξαιτίας της οποίας τα βιβλία και στοιχεία ορισμένης επιχείρησεως κρίνονται ως ανακριβή ή ανεπαρκή, με περαιτέρω συνέπεια να

προσδιορίζονται εξωλογιστικώς τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της οικείας επιχείρησης. Στην περίπτωση, όμως, που για την ίδια παράβαση, η οποία έχει τελεσθεί κατά την αυτή διαχειριστική περίοδο, έχει επιβληθεί πρόστιμο του Κ.Β.Σ. και κατά της τελευταίας αυτής πράξης έχει δημοσιευθεί άλλη τελεσίδικη απόφαση, από την οποία παράγεται δεδικασμένο ως προς την ύπαρξη ή ανυπαρξία της αποδιδόμενης παράβασης, το δεδικασμένο αυτό δεσμεύει το δικαστήριο που κρίνει την υπόθεση της φορολογίας εισοδήματος για την ίδια διαχειριστική χρήση. Ειδικότερα, αν το δικαστήριο που έχει δικάσει την υπόθεση του προστίμου έχει δεχθεί τελεσιδικώς την ύπαρξη παράβασης του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), το δικαστήριο που δικάζει την υπόθεση της φορολογίας εισοδήματος δεσμεύεται ως προς την ύπαρξη της παράβασης και δύναται να κρίνει μόνον για την επίδραση της παράβασης στο κύρος των βιβλίων της επιχείρησης και για την προσφυγή ή μη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών της. Εάν, αντιθέτως, το πρώτο από τα ανωτέρω δικαστήρια έχει κρίνει τελεσιδικώς ότι δεν έχει τελεσθεί παράβαση του Κ.Β.Σ., δεν μπορεί να τεθεί θέμα προσφυγής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό εξαιτίας της παράβασης αυτής. Δεν κωλύεται, αντιθέτως, το δικαστήριο, που επιλαμβάνεται της υποθέσεως της φορολογίας εισοδήματος, να εξετάσει παρεμπιπτόντως την ύπαρξη παραβάσεων του Κ.Β.Σ., εάν το δικαστήριο, που εκδίκασε την υπόθεση του αντίστοιχου προστίμου, δεν εξέφερε ίδια κρίση περί της υπάρξεως ή της ανυπαρξίας των παραβάσεων για τις οποίες αυτό επεβλήθη, αλλά περιορίστηκε στην ακύρωση της οικείας καταλογιστικής πράξεως για τυπικούς λόγους (ΣτΕ 2933/2002 7μ., 2985/2011, 1645/2005, 3941/2004, 2942/2002). Για την ταυτότητα του νομικού λόγου, δεδομένου ότι με τις διατάξεις του ν. 1642/1986 δεν επιχειρείται η μεταβολή των προϋποθέσεων χαρακτηρισμού φορολογικών στοιχείων ως εικονικών, αλλ' αντιθέτως γίνεται παραπομπή στη συνήθη έννοια της εικονικότητας, όπως αυτή καθορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., το δικαστήριο, που εκδικάζει υπόθεση σχετική με φόρο προστιθέμενης αξίας, κρίνει, κατ' αρχήν, παρεμπιπτόντως το ζήτημα αν υπάρχει ή όχι παράβαση του Κ.Β.Σ., εξαιτίας της οποίας ο επιτηδευματίας προέβη σε ισάριθμες καταχωρίσεις ανύπαρκτων εξόδων στα βιβλία του και, κατ' επέκταση, σε αντίστοιχη μείωση των εσόδων του και σε ανάλογη έκπτωση του αναλογούντος φόρου προστιθέμενης αξίας εκρών της επιχειρήσεώς του. Στην περίπτωση, ωστόσο, που για την αποδιδόμενη στον επιτηδευματία παράβαση, η οποία έχει τελεσθεί κατά την αυτή διαχειριστική περίοδο, έχει επιβληθεί πρόστιμο του Κ.Β.Σ. και κατά της τελευταίας αυτής πράξης έχει δημοσιευθεί άλλη τελεσίδικη απόφαση, από την οποία παράγεται δεδικασμένο ως προς την ύπαρξη ή ανυπαρξία της αποδιδόμενης παράβασής του, το δεδικασμένο αυτό δεσμεύει το δικαστήριο που κρίνει την υπόθεση επιβολής του αντίστοιχου φόρου προστιθέμενης αξίας για την ίδια διαχειριστική χρήση. Ειδικότερα, εφόσον, με τελεσίδικη δικαστική απόφαση, κριθεί, επ' ευκαιρία προσβολής πράξεως επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ., η τέλεση ή η ανυπαρξία των αποδιδόμενων παραβάσεων, το δικαστήριο, που επιλαμβάνεται υποθέσεως προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας, δεσμεύεται, κατά τούτο, από την εν λόγω δικαστική απόφαση και δεν δύναται να εκφέρει ίδια κρίση επί του ζητήματος αυτού, περιοριζόμενο, κατ' ουσίαν, στην εξέταση των λόγων που αφορούν αποκλειστικώς

και μόνον την έκδοση της πράξεως της φορολογικής αρχής συμφώνως προς τις διατάξεις της νομοθεσίας για το φόρο προστιθέμενης αξίας.»

Επειδή, υφίστανται δικαστικές αποφάσεις του Τμήματος Ε΄ Τριμελές του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης με τις οποίες απορρίφθηκαν οι προσφυγές του προσφεύγοντος κατά των πράξεων Κ.Β.Σ. , με τις οποίες επιβλήθηκαν πρόστιμα για τη λήψη πλαστών εικονικών φορολογικών στοιχείων και έκδοσης μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία και ειδικότερα:

α) η υπ' αριθ. απόφαση του Τμήματος Ε΄ Τριμελές του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης με την οποία απορρίφθηκε η προσφυγή του προσφεύγοντος επί των υπ' αριθ. και ΑΕΠ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με τις οποίες επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικής αξίας 1.017.022,86 € λόγω έκδοσης δέκα (10) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία προς την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. και πρόστιμο συνολικής αξίας 381.296,46 € λόγω έκδοσης τριών (3) μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την αξία προς την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ. αντίστοιχα,

β) η υπ' αριθ. απόφαση του Τμήματος Ε΄ Τριμελές του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης με την οποία απορρίφθηκε η προσφυγή του προσφεύγοντος επί της υπ' αριθ. ΑΕΠ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικής αξίας 254.700,00 € , λόγω λήψης έξι (6) πλαστών εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, εκδόσεως «.....» με Α.Φ.Μ.,

γ) η υπ' αριθ. απόφαση του Τμήματος Ε΄ Τριμελές του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης με την οποία απορρίφθηκε η προσφυγή του προσφεύγοντος επί των υπ' αριθ. και ΑΕΠ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με τις οποίες επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικής αξίας 2.528.246,00 € λόγω λήψης οκτώ (8) πλαστών εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, εκδόσεως «.....» με Α.Φ.Μ. και πρόστιμο συνολικής αξίας 530.000,00 € λόγω λήψης τεσσάρων (4) πλαστών εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, εκδόσεως «.....» με Α.Φ.Μ. αντίστοιχα.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω η εικονικότητα των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων έχει κριθεί αμετάκλητα με τις υπ' αριθ. και αποφάσεις του Τμήματος Ε΄ Τριμελές του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη εικονικότητας των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι και βάσει της υπ' αριθ. 117/2013 απόφασης του ΣτΕ το δεδικοσμένο αυτό δεσμεύει το δικαστήριο που κρίνει την υπόθεση της φορολογίας εισοδήματος.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «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.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «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, ... στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν. Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3, ... **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 30 του ν. 2238/1994 για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.**»

Επειδή, σύμφωνα με τα άρθρα 30§1,2 & 32§1,2 του Ν. 2238/94, σε περίπτωση ανακρίβειας των βιβλίων, το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα επιχειρήσεων προσδιορίζονται εξωλογιστικά, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα εν λόγω άρθρα.

Επειδή, στις περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης έχουν καταστραφεί ή χαθεί ή **δεν επιδεικνύονται, παρά τη σχετική πρόσκληση της φορολογικής αρχής**, ενόψει του ότι καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσης, **επέρχεται εξομοίωση, από άποψη προσδιορισμού εισοδήματος, προς την περίπτωση της μη τήρησης λογιστικών βιβλίων και στοιχείων (ΣτΕ 2490/84, 701/2001)** και επομένως δικαιολογείται η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης ενιαίως, κατά συνεκτίμηση τόσο των παλαιών όσο και των νέων στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 3413/81, 1021/1996, 2743/1996, 4780/1996, 2198/1997, 1426/2000, 701/2001 και 304/2003).

Επειδή, κρίνεται σκόπιμο να γίνει αναφορά και στις πρόσφατες αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 4605/2013, 3167-3170/2013, 1325/2012, 789/2010, 1165 και 1171/2009), με τις οποίες έχει κριθεί ότι το σύστημα του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, στο μέτρο που συνοδεύεται από επαρκείς εγγυήσεις προστασίας του φορολογουμένου, δεν αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, και ότι ούτε ο εξωλογιστικός προσδιορισμός ούτε η προσαύξηση του

συντελεστή καθαρού κέρδους αποτελούν κυρώσεις, καθώς αποσκοπούν στην εξεύρεση του πραγματικού εισοδήματος και της αντίστοιχης φοροδοτικής ικανότητας των επιχειρήσεων, για τις οποίες, λόγω της μη τηρήσεως βιβλίων, προκύπτει αδυναμία ασφαλούς προσδιορισμού του εισοδήματός τους. Σε κάθε περίπτωση, ο καθορισμός από το νόμο ενός μόνο συντελεστή κέρδους για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων, στην περίπτωση που αυτές δεν τηρούν επαρκή και ειλικρινή βιβλία, συνάδει προς το Σύνταγμα και δη προς την διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 περί αναλογικότητας, δεδομένου ότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζει τον καίριο σκοπό δημοσίου συμφέροντος της αποφυγής συναλλαγών κατά την επιλογή του εφαρμοστέου συντελεστή (πρβλ. ΣτΕ 3474/2011 Ολομ., 1800/2012, αποφ. ΔΕΚ της 12.7.2001, υποθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Εφόσον δε κατά τα ανωτέρω η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, δεν διαθέτει ευχέρεια να προσδιορίσει το ύψος του συντελεστή καθαρού κέρδους, δεν τίθεται θέμα παραβιάσεως του δικαιώματος παροχής εννόμου προστασίας, ως εκ του ότι ούτε το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει τέτοια εξουσία (πρβλ. ΣτΕ 2402/2010 7μ.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ορθά διενεργήθηκε εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων του προσφεύγοντος, καθόσον με την μη ανταπόκριση του προσφεύγοντος στις προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων σε συνδυασμό με το γεγονός ότι οι κρινόμενες χρήσεις βαρύνονται με τις παραβάσεις της έκδοσης και λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων κατέστησαν αδύνατες.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, 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 υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ:

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

Υπ' αριθ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005

Διαφορά φόρου	90.885,13€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	109.062,16€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	199.947,29€

Υπ' αριθ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2006

Διαφορά φόρου	30.706,33€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	36.847,60€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	67.553,93€

Υπ' αριθ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007

Διαφορά φόρου	115.685,24€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	138.822,28€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	254.507,52€

Υπ' αριθ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2008

Διαφορά φόρου	60.158,46€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	72.190,15€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	132.348,61€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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).