



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Καλλιθέα 24.5.16

Αριθμός απόφασης: 1924

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604565

Fax : 2131604567

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 **25.1.16** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της με αρ. /29.12.15 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2006-31.12.2006 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αρ. /29.12.15 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2006-31.12.2006 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, καθώς και την από 29.12.2015 Έκθεση Επανελέγχου Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, των οποίων ζητείται η εξαφάνιση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **25.1.16** 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:

Κατόπιν της από 10.2.15 Διαπιστωτικής Έκθεσης Ελέγχου του ΣΔΟΕ Περιφ. Δ/νσης Αττικής και, εν συνεχεία, της από 20.5.15 Έκθεσης Ελέγχου Προσδιορισμού Προστίμων ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ καταλογίστηκαν βάσει της υπ' αριθ. /27.5.15 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ σε βάρος του προσφεύγοντος, ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την εμπορεία ξυλοπαλετών, οι κάτωθι παραβάσεις για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2006-31.12.2006:

1. Πενήντα έξι (56) παραβάσεις επειδή σε ισάριθμες περιπτώσεις ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της ατομικής επιχείρησής του εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, και πλαστά Τιμολόγια - Δελτία Αποστολής, αξίας του καθενός μεγαλύτερης των 880,00 €, από την επιχείρηση (ΑΦΜ), συνολικής αξίας 106.080,50 €, πλέον ΦΠΑ 20.155,29 €.
2. Εννέα (9) παραβάσεις επειδή σε ισάριθμες περιπτώσεις ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της ατομικής επιχείρησής του εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, και πλαστά Τιμολόγια - Δελτία Αποστολής, αξίας του καθενός μικρότερης των 880,00 €, από την επιχείρηση (ΑΦΜ), συνολικής αξίας 5.387,50 €, πλέον ΦΠΑ 1.023,63 €.
3. Δύο (2) παραβάσεις επειδή σε ισάριθμες περιπτώσεις ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της ατομικής επιχείρησής του εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, και πλαστά Τιμολόγια - Δελτία Αποστολής, αξίας του καθενός μικρότερης των 880,00 €, από την επιχείρηση της (ΑΦΜ), συνολικής αξίας 1.155,00 €, πλέον ΦΠΑ 219,45 €.
4. Είκοσι επτά (27) παραβάσεις επειδή σε ισάριθμες περιπτώσεις ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της ατομικής επιχείρησής του εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, και πλαστά Τιμολόγια - Δελτία Αποστολής, αξίας του καθενός μεγαλύτερης των 880,00 €, από την επιχείρηση της (ΑΦΜ), συνολικής αξίας 53.357,00 €, πλέον ΦΠΑ 10.137,83 €.
5. Εννέα (9) παραβάσεις επειδή σε ισάριθμες περιπτώσεις ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της ατομικής επιχείρησής του εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, Τιμολόγια - Δελτία Αποστολής, αξίας του καθενός μικρότερης των 880,00 €, από την επιχείρηση (ΑΦΜ), συνολικής αξίας 6.052,50 €, πλέον ΦΠΑ 1.149,99 €.

6. Εκατόν δεκατρείς (113) παραβάσεις επειδή σε ισάριθμες περιπτώσεις ζήτησε, έλαβε και καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της ατομικής επιχείρησής του εικονικά, ως προς το σύνολο της συναλλαγής, Τιμολόγια - Δελτία Αποστολής, αξίας του καθενός μεγαλύτερης των 880,00 €, από την επιχείρηση(ΑΦΜ), συνολικής αξίας 209.667,50 €, πλέον ΦΠΑ 39.836,81 €.

Για την ως άνω Απόφαση Επιβολής Προστίμου έχει ασκηθεί και εκκρεμεί στο Διοικητικό Πρωτοδικείο Αθηνών η από 8.12.15 και με αριθμό κατάθεσης/9.12.15 προσφυγή του υπόχρεου.

Εν συνεχεία εκδόθηκε η υπ' αριθ./29.12.15 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 152.674,18 €, πλέον πρόσθετου φόρου 183.209,02 €, για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2006-31.12.2006.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 29.12.2015 Έκθεσης Επανελέγχου Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ, σύμφωνα με την οποία, κατά τη χρήση 2006, ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρισε στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης τα ως άνω εικονικά, ως προς τη συναλλαγή, συνολικής αξίας 381.669,50 €, πλέον ΦΠΑ 72.523,00 €, εκ των οποίων τα φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 215.720,00 €, πλέον ΦΠΑ 40.956,80 ήταν πλαστά και εικονικά, ως προς τη συναλλαγή. Οι λόγοι που αποδεικνύουν την εικονικότητα και πλαστότητα των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων αναλύονται εκτενέστερα στην ως άνω έκθεση ελέγχου. Δεδομένου ότι η αξία τους είναι μεγάλη σε σχέση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης για την εν λόγω χρήση, ύψους 734.324,57 €, καθιστώντας ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανακριβή και προχώρησε στον εξωλογιστικό προσδιορισμό αυτών.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την εξαφάνιση της ανωτέρω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ, ισχυριζόμενος ότι:

- Η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλημμελώς αιτιολογημένη.
- Ο προσφεύγων στις σχετικές συναλλαγές ενεργούσε καλόπιστα.
- Η αξία της καθεμίας αυτής καθαυτής εκ των συναλλαγών ήταν μικρής αξίας.
- Η από 29.12.2015 Έκθεση Επανελέγχου Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ ΚΗΦΙΣΙΑΣ είναι άκυρη λόγω έλλειψης υπογραφής της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, του Υποδιευθυντή, του Επόπτη και του Ελεγκτή.
- Η φορολογική αρχή εξάντλησε την αυστηρότητα στον προσδιορισμό των φόρων και στην επιβολή προστίμων, ενώ από το νόμο παρέχεται διακριτική ευχέρεια για το ύψος αυτών.
- Το δικαίωμα του Δημοσίου περί κοινοποίησης φύλλων ελέγχου, πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων έχει παραγραφεί λόγω παρόδου πενταετίας.

- Οι νόμοι 2523/1997, 3220/2004, 3842/2010 και 3943/2011 βάσει των οποίων καλείται να καταβάλει τα υπό κρίση ποσά είναι αντισυνταγματικοί.

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, σύμφωνα με την από 29.12.2015 Έκθεση Επανελέγχου Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος η εκδότης των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη, δεδομένου ότι:

- Δεν ασκούσε καμία εμπορική δραστηριότητα από την δηλούμενη ως έδρα της ή κάποιον άλλον γνωστό τόπο.
- Δεν προκύπτουν αγορές σχετικές με τα είδη που αναφέρονται στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία.
- Σύμφωνα με τα εκδοθέντα παραστατικά η εκδότης εταιρεία παρουσίαζε μεγάλη εμπορική δραστηριότητα για την οποία παρουσίαζε, στα παραστατικά που εξέδιδε, ως τόπο φόρτωσης των εμπορευμάτων την έδρα της, (.....), χωρίς η επιχείρηση να διαθέτει αποθήκες ή άλλες εγκαταστάσεις για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής.
- Δε διέθετε ιδιότητα μεταφορικά μέσα, ενώ τα οχήματα που αναγράφονταν ως μεταφορικά μέσα στα εκδοθέντα παραστατικά δεν σχετίζονταν με τις εν λόγω συναλλαγές, όπως αυτό προέκυψε από υπεύθυνες δηλώσεις των ιδιοκτητών τους.

- Δε δηλώνεται έμμισθο προσωπικό, δεν προέκυψε λήψη υπηρεσιών από τεχνικές υπηρεσίες, και ούτε ο διαχειριστής της εκδότριας φέρεται να διέθετε τις ιδιαίτερες τεχνικές γνώσεις για την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών.
- Δε διέθετε μηχανήματα.
- Τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε εξοφλήθηκαν τοις μετρητοίς.

Επειδή, σύμφωνα με την από 29.12.2015 Έκθεση Επανελέγχου Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος η επιχείρηση της(ΑΦΜ) δε λειτούργησε καθόλου, πέραν ενός χρονικού διαστήματος κατά το 1999 και έως τον Νοέμβριο του 1999 που λειτούργησε ως οπωρολαχανοπωλείο στην οδό, στην Στην εν λόγω διεύθυνση στεγάζονταν από το 2000 και μετά κατά καιρούς άλλες επιχειρήσεις και γραφεία. Επιπλέον, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία δεν έχουν εκδοθεί από την και η ίδια ουδέποτε ασχολήθηκε με εμπόριο πετρελαίου, ελαστικών και ανταλλακτικών αυτοκινήτων που αναγράφονται σε αυτά ως αντικείμενο συναλλαγής.

Επειδή, σύμφωνα με την από 29.12.2015 Έκθεση Επανελέγχου Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, η εταιρεία(ΑΦΜ) δε λειτουργούσε καθόλου, ήδη από 2003, λόγω οικονομικών προβλημάτων, ενώ στην δηλωμένη διεύθυνση ως έδρα της επιχείρησης, στο, στην, λειτούργουσε από τις 12.1.04 άλλη επιχείρηση με την επωνυμία '.....', και ουδέποτε η επιχείρηση του προσφεύγοντος αγόρασε από την εταιρείατα αγαθά που σχετίζονται με τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με την από 29.12.2015 Έκθεση Επανελέγχου Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος όλα τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία ήταν πλαστά διότι:

- Βάσει έρευνας της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών όλα τα χειρόγραφα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της (ΑΦΜ) είναι πλαστά, δεδομένου ότι η εν λόγω εταιρεία δεν θεώρησε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών χειρόγραφα φορολογικά στοιχεία.
- Όλα τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της(ΑΦΜ) είναι πλαστά διότι δεν θεωρήθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και φέρουν αρίθμηση πέραν της αρίθμησης των θεωρημένων στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η αποδιδόμενη στον προσφεύγοντα παράβαση της λήψεως εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου όπως αυτά αποτυπώνονται στην ως άνω Έκθεση Επανελέγχου.

Επειδή με το άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 ορίζεται ότι: «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 παραλήψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση του υπόχρεου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30§2 του ν. 2238/1994: «Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α) ...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 ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,
β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.»

Επειδή στο άρθρο 32 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «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 άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

α) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους της παρ. 4 του άρθρου 25, που αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.

γ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

δ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, τέλη και εισφορές της επιχείρησης, εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως και είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

Τα ποσά των πιο πάνω περιπτώσεων α` έως δ` προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή 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 ειδικά πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου.

Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

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

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

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

.....

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 εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)»

Επειδή, οι διατάξεις των άρθρων 30, 31 & 32 του ν.2238/94 περί λογιστικού και εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος είναι ρητές και δεν παρέχεται στη φορολογική διοίκηση διακριτική ευχέρεια στην εφαρμογή αυτών.

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, τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων και καταχώρισε στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης είναι συνολικής αξίας 381.669,50 €, πλέον ΦΠΑ 72.523,00. Η συνολική τους αξία είναι μεγάλη σε σχέση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης για την εν λόγω χρήση, ύψους 734.324,57 €, καθιστώντας ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, και ως εκ τούτου ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανακριβή και προχώρησε στον εξωλογιστικό προσδιορισμό αυτών.

Επειδή, σύμφωνα με το από 1.2.16 έγγραφο απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, στις 29.12.15 επιδόθηκε στον προσφεύγοντα ακριβές αντίγραφο του πρωτοτύπου της από 29.12.2015 Έκθεσης Επανελέγχου Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της άρθρου 36 του ν.4174/2013: «1. 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 περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας,

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 (όπως αυτό αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του νόμου 4337/2015) ορίζεται ότι «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 την παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994 «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου. β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.»

Επειδή, εν προκειμένω για την υπό κρίση υπόθεση πρόέκυψαν νέα συμπληρωματικά στοιχεία με τη διαβίβαση στη Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ της από 10.2.15 Διαπιστωτικής Έκθεσης Ελέγχου του ΣΔΟΕ Περιφ. Δ/νσης Αττικής, και εν συνεχεία εκδόθηκε η από 11.3.15 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής

του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου, πράξεων προσδιορισμού φόρου και πράξεων επιβολής φόρων για τη χρήση 2006 είναι απορριπτέος ως νομικά αβάσιμος.

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 οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 29.12.2015 Έκθεση Επανελέγχου Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **25.1.16** και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2006-31.12.2006

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει του Ελέγχου	Βάσει της παρούσας Απόφασης
Φορολογητέο εισόδημα	43.371,08 €	425.071,38 €	425.071,38 €
Φόρος – Ποσό Χρεωστικό	10.649,54 €	163.323,72 €	163.323,72 €
Προκαταβολή Φόρου	6.302,65 €	6.302,65 €	6.302,65 €
Πρόσθετος Φόρος Ανακρίβειας		183.209,02 €	183.209,02 €

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

Φορολογική Υποχρέωση	Ποσά βάσει του Δήλωσης	Ποσά βάσει του Ελέγχου	Ποσά βάσει της παρούσας Απόφασης	Διαφορά ΔΕΔ
Σύνολο Φόρων για Καταβολή	16.952,19 €	352.835,39 €	352.835,39 €	335.883,20 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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).