



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604534
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 29/02/2016

Αριθμός απόφασης: 646

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 Υπηρεσία 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. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Α.Φ.Μ.:, με έδρα, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Χαλκίδας και κατά της από 01-09-2015 έκθεσης πλήρους ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Χαλκίδας της οποίας ζητείται η ακύρωση/ μεταρρύθμισή της.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 24/2/2016 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του Α.Φ.Μ.:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Χαλκίδας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντοςκύριος φόρος εισοδήματος ποσού 4.475,87 €, πλέον 5.371,04 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας. Η παραπάνω πράξη βασίστηκε στην από 01-09-2015 έκθεση πλήρους ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας η οποία συμπροσβάλεται.

Στη με αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση άλλως την μεταρρύθμιση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα καθώς στερείται αιτιολογίας και δεν υπάρχει από τη φορολογική αρχή εμπειριστατωμένη αιτιολογία για τον καταλογισμό της πράξης.

2) Τα πρόστιμα είναι άκυρα διότι το εντευκτήριο-αναψυκτήριο του αποσκοπούσε αποκλειστικά στην εξυπηρέτηση του σκοπού του και των μελών του και όχι στην πραγματοποίηση εμπορικής δραστηριότητας.

3) Έχουν παραγραφεί οι αξιώσεις του Δημοσίου για την εν λόγω διαχειριστική χρήση.

4) Ο υπολογισμός του φόρου είναι εσφαλμένος διότι α) τα αθροιστικά λάθη δεν ήταν μεγάλης έκτασης ούτε επηρέασαν το λογιστικό έλεγχο, συνεπώς δεν έπρεπε να κριθούν τα βιβλία για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο ανακριβή και να γίνει εξωλογιστικός προσδιορισμός των εσόδων β) στα συνοδεύοντα τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος έντυπα προέκυψαν και υπολογίστηκαν τα κέρδη σε ποσό 33.377,78 ευρώ για τα οποία ο εξεπλήρωσε την φορολογική του υποχρέωση γ) δεν καταλογίστηκαν από τον έλεγχο στις δαπάνες της οικείας χρήσης μισθοί ύψους 8.337,33 ευρώ.

5) Ο πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας/μη υποβολής είναι άκυρος και αντίκειται στις συνταγματικές αρχές.

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) ορίζεται ότι: «Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34».

Επειδή, εν προκειμένου, η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε στον προσφεύγονταταυτόχρονα με την οικεία έκθεση ελέγχου, σύμφωνα με το παραπάνω άρθρο, στην οποία έκθεση, αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση, οι λόγοι βάσει των οποίων εκδόθηκε η εν λόγω πράξη.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 101 παρ.2 του ν.2238/1994 τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα είναι υποκείμενα της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, με το άρθρο 99 παρ. 1 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: « Αντικείμενο του φόρου είναι: α)..... β).....γ)..... δ)....

ε) Σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή μόνο από την εκμίσθωση ακινήτων καθώς και από κινητές αξίες. Δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας τα λοιπά εισοδήματα αυτών των νομικών προσώπων, καθώς και τα κάθε είδους άλλα έσοδα τους που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους».

Επειδή, τα κέρδη που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα από ενδεχόμενη άσκηση κερδοσκοπικής δραστηριότητας φορολογούνται με τον προβλεπόμενο από το άρθρο 109 παρ.1 ν.2238/1994 συντελεστή. Το Ν.Σ.Κ με την με αριθμ. 383/1973 γνωμοδότησή του, αποφάνθηκε ότι τα εισοδήματα των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που προκύπτουν από δραστηριότητα, η οποία δεν συνιστά άσκηση της μη κερδοσκοπικής αποστολής αυτών, δεν απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος έστω και αν διατίθενται προς εκπλήρωση του μη αποβλέποντες σε κέρδη σκοπού αυτών. Κατά συνέπεια τα εισοδήματα που αποκτούν νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα από την άσκηση εμπορικής εκμετάλλευσης, δεν απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, έφόσον αυτά δεν πραγματοποιήθηκαν κατά την άσκηση της μη κερδοσκοπικής δραστηριότητας των (Εγκ.ν.6936/1223/ΠΟΛ167/1973).

Επειδή, εν προκειμένου, στις 21/03/2002 ο προσφεύγων έκανε έναρξη νέας δραστηριότητας με αντικείμενο: υπηρεσίες που παρέχονται από καντίνες, το οποίο αποτελεί εμπορική δραστηριότητα.

Επειδή, για την ελεγχόμενη χρήση 2003 δεν υφίσταται θέμα παραγραφής διότι ο χρόνος παραγραφής της, ήτοι 31/12/2009, παρατάθηκε σύμφωνα με τους κατωτέρω νόμους:

Ν. 3790/09 άρθρο 10 παρατάθηκαν μέχρι 30/6/2010 οι προθεσμίες παραγραφής που έληγαν την 31/12/2009. Έτσι, μεταξύ άλλων, παρατάθηκε η παραγραφή των χρήσεων 2000, 2001 και 2002, καθώς και της χρήσης 2003, για έξι μήνες και πλέον όλες αυτές οι χρήσεις παραγράφονται την 30/6/2010.»

Ν.3842/2010 άρθρο 82 Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 30.6.2010, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2010.

Ν.3888/2010 άρθρο 12 Η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2010 ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2011.

N.4002/2011 άρθρο 18 παρ. 2 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.

N.4098/2012 άρθρο 2 παρ. 1. Η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών που λήγει στις 31.12.2012, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013 και συνεπώς η παραγραφή των χρήσεων 2000 έως και 2008 παρατάθηκε έως την 31/12/2015.

Επειδή, με το άρθρο 37 παρ. 5 του ν. 4141/2013 ορίζεται ότι: «Από τις 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 προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά». Στην προκειμένη περίπτωση η υπ' αριθμ.380 εντολή ελέγχου εκδόθηκε την 30/4/2013 και συνεπώς η παραγραφή των χρήσεων 2000 έως και 2008 παρατάθηκε έως την 31/12/2015.

Επειδή, με το άρθρο 30 παρ. 4 του ΠΔ186/1992 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α).....β).....γ).....δ).....ε).....στ).....ζ)..... , η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων – εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων – εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών».

Επειδή, με το άρθρο 30 παρ. 7 του ΠΔ186/1992 ορίζεται ότι: « 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».

Επειδή, εν προκειμένου, όπως προκύπτει από το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος για το διαχειριστικό έτος 2003 τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος ομίλου κρίθηκαν ανακριβή. Διαπιστώθηκαν αθροιστικά λάθη στις στήλες των ακαθάριστων εσόδων συνολικής καθαρής αξίας 6.436,90 ευρώ, που αποτελούν το 16,16 % των ακαθάριστων εσόδων του βιβλίου Εσόδων- Εξόδων. Δεν εμφανίζεται η πραγματική οικονομική κατάσταση του προσφεύγοντος και καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν κατά την ένδικη χρήση και ανέφικτος ο λογιστικός

προσδιορισμός των οικονομικών της αποτελεσμάτων. Επομένως ορθώς κρίθηκαν τα βιβλία ανακριβή για το οικείο οικονομικό έτος.

Επειδή, επί εξωλογιστικού προσδιορισμού δεν είναι αναγκαίο να καταλογίζεται πρόθεση απόκρυψης εσόδων ή να ερευνείται αν οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες οφείλονται σε συγγνωστή πλάνη ή σε παραδρομή, αλλά αρκεί το αντικειμενικό δεδομένο ότι εξ αιτίας των διαπιστωθεισών πλημμελειών καθίσταται ανέφικτη η διένεργεια των λογιστικών επαληθεύσεων και ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων (ΣτΕ 3082/2008, 1214/1994, 1929/1994). Στην προκειμένη περίπτωση οι πράξεις και οι παραλήψεις του προσφεύγοντα καθιστούν αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις. Επομένως ορθώς ο έλεγχος προσδιορίζει τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.32 του ν 2238/94.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου στην σελίδα 4, υποβλήθηκε για το οικονομικό έτος 2004 η με αριθμό εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα στην οποία δεν αναγράφονταν ποσά, παρά μόνο στην κατάσταση εσόδων-εξόδων (περ.β , παρ.2 άρθρου 107 του ν.2238/94). Στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος δεν δηλώθηκαν φορολογητέα κέρδη και δεν βεβαιώθηκε κανένας φόρος βάσει δήλωσης.

Επειδή, τα κέρδη για το οικείο οικονομικό έτος υπολογίστηκαν εξωλογιστικά συνεπώς ορθώς ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψιν τις δαπάνες για μισθούς ύψους 8.337,33 ευρώ.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου δεν έχει εκτελεστό χαρακτήρα αλλά αποτελεί προπαρασκευαστική πράξη για την έκδοση της συμπεροβαλλόμενης πράξης πρέπει να απορριφθεί η υπό κρίση προσφυγή ως απαραδέκτως ασκηθείσα ως προς το σκέλος αυτό.

Επειδή, η Διοίκηση λειτουργεί σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας και είναι υποχρεωμένη να εφαρμόζει τους ισχύοντες νόμους.

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 01-09-2015 έκθεση πλήρους ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, 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 κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του Α.Φ.Μ.: και την επικύρωση της υπ' αριθ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Χαλκίδας.

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

Επί οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **οικ. έτους 2004**

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαφορά φόρου	4.475,87
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	5.371,04
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.846,91

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).