



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

Καλλιθέα 02/10/2015

Αριθμός απόφασης: 4115

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604534
ΦΑΞ : 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. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά της υπ' αριθ./2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2008 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ./2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2011 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

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 την με Αριθμό/2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2011, Χρήσεως 1.1.2010 – 31.12.2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 13.430,36€, πλέον 12.355,93€ πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών.

Η διαφορά φόρου προέκυψε βάσει της από έκθεσης επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. η οποία εκδόθηκε επ' αφορμή της από Έκθεσης Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ, περί εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), με αριθμό υπόθεσης/13, από την οποία προέκυψαν παραβάσεις Κ.Β.Σ. για τις χρήσεις: 2007, 2008, 2009 και 2010, η οποία απεστάλη στην Δ.Ο.Υ. και η οποία διενεργώντας επανέλεγχο σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 68 παρ.2, περί νέων συμπληρωματικών στοιχείων εξέδωσε συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαιώσης του Ν.3888/10, όπως συμπληρώθηκε από την ΠΟΛ 1019/2011, για τις χρήσεις 2008 - Οικον. έτος 2009 και 2009 - Οικον. έτος 2010 ενώ, για την υπό κρίση χρήση 2010 (όπου δεν εκδόθηκε συμπληρωματικό σημείωμα ν.3888/2010 αφού ο προσφεύγων δεν είχε περαιώσει αυτήν με τις διατάξεις του ν.3888/2010 διότι είχε υπαχθεί στην (αυτό)περαιώση του Ν. 3296/04) όπως και για τη χρήση 2007 (η οποία είχε επίσης (αυτό)περαιωθεί με τις διατάξεις του Ν.3296/04) διενεργήθηκε προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος και εκδόθηκαν πράξεις προσδιορισμού φόρου με τις γενικές διατάξεις. Ο ελεγχόμενος αφενός αποδέχθηκε τις καταλογισθείσες παραβάσεις του Κ.Β.Σ. για όλες τις χρήσεις, εκ των οποίων και αυτής που αφορά η προσβαλλόμενη πράξη, καταβάλλοντας και τα σχετικά ποσά που προέκυψαν ενώ, αφετέρου κατέβαλλε και τα σχετικά ποσά που προέκυψαν από το συμπληρωματικό εκκαθαριστικό σημείωμα περαιώσης του Ν.3888/10, περαιώνοντας και τις συγκεκριμένες χρήσεις 2008 και 2009.

Για τις χρήσεις: 2007 και 2010 ως προς τις προκύπτουσες διαφορές του φόρου εισοδήματος κατέθεσε ενδικοφανείς προσφυγές.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή χρήσης 2010, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Λόγος 1^{ος}

Υφίσταται ανατιολόγητη άρνηση της (Φορολογικής) Διοίκησης, διά των ελεγκτικών οργάνων της, ως προς την άσκηση του δικαιώματος του προσφεύγοντος στην πρόσβαση στα αποδεικτικά διοικητικά έγγραφα της υπόθεσης και η επ' αυτής ερειδόμενη παραβίαση του δικαιώματος στη προηγούμενη ακρόαση.

Λόγος 2^{ος}

Υφίσταται έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας και αοριστία ως προς την περιγραφή της αποδιδόμενης κατηγορίας αφού αυτή αναφέρεται απλώς χωρίς να εξειδικεύεται και είναι απλά συμπερασματική.

Λόγος 3^{ος}

Υφίσταται έλλειψη νομίμου αιτιολογίας – παραβίαση κείμενης νομοθεσίας- αοριστία καταλογιστικής πράξεως –αναστροφή βάρους απόδειξης- χρήση υποθετικών συμπερασμάτων. Αδυναμία των ελεγκτικών αρχών να αποδώσουν με ακρίβεια το μέγεθος της αποδιδόμενης υποτιθέμενης παράβασης.

Λόγος 4^{ος}

Μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός. Όπως ορίζεται στο άρθρο 30, παρ. 4, του Π.Δ. 186/92, οι πράξεις ή οι παραλείψεις πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων και να τα επηρεάζουν σημαντικά, ώστε να κριθούν ανακριβή.

Επειδή στην οικεία από έκθεση επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και στην από Έκθεση Ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε., **η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της** και αποσπάσματά της περιέχονται στην έκθεση της Δ.Ο.Υ., αναλύονται λεπτομερώς και με σαφήνεια όλες οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών- πρωτογενείς καταθέσεις χρηματικών ποσών – για τις οποίες προέκυψαν διαπιστώσεις και εν συνεχεία με επαρκή αιτιολογία και πλήρη απόδειξη και μετά την υπαγωγή τους στις ισχύουσες διατάξεις αποδεικνύονται με σαφή τρόπο οι αποδοθείσες και καταλογισθείσες στον προσφεύγοντα παραβάσεις και προσδιορίζονται επακριβώς και με αδιαμφισβήτητο τρόπο τα αδήλωτα έσοδα του προσφεύγοντα, ενώ εν συνεχεία στην από έκθεση επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος προσδιορίζονται τα κέρδη του προσφεύγοντα με λογιστικό και εξωλογιστικό προσδιορισμό όπως ρητά προβλέπεται από τα άρθρα 30, 31 και 32 του ν.2238/1994, αφού πρώτα αξιολογήθηκαν και λεπτομερώς εξετάστηκαν όλοι οι ισχυρισμοί και τα αποδεικτικά στοιχεία που κατέθεσε ο προσφεύγων στην φορολογική αρχή.

Επειδή ο προσφεύγων τελούσε σε πλήρη γνώση των αποδιδόμενων σε αυτόν παραβάσεων και του αποδεικτικού υλικού, το οποίο άλλωστε ήταν οι ίδιες οι κινήσεις του τραπεζικού του λογαριασμού και τα στοιχεία των εκάστοτε καταθέσεων, με βάση άλλωστε τα οποία του καταλογίστηκαν παραβάσεις Κ.Β.Σ. Επειδή για τις παραβάσεις αυτές έχουν ήδη κοινοποιηθεί από το Σ.Δ.Ο.Ε. τα υπ' αριθμ./2012 και/2013 Υ.Σ.Ε.(υπηρεσιακά σημειώματα ελέγχου)/2012,/2013 κλήσεις προς ακρόαση, στα οποία ο προσφεύγων απάντησε με τα υπ' αριθμ/2012,/2012,/2013,/2013,/2013,/2011 υπομνήματα, τα οποία ο έλεγχος του Σ.Δ.Ο.Ε. ήδη έλαβε υπόψη του στην συνταχθείσα έκθεση ελέγχου στην συνέχεια της οποίας εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ./2014 Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ. για την χρήση 2007 και υπ' αριθμ./2014 Α.Ε.Π. Κ.Β.Σ. για την χρήση 2010, οι οποίες με αναλυτική αιτιολογία, καθώς περιγράφεται επί των πράξεων η αιτιολογική βάση (αντίστοιχες καταθέσεις) και το ποσό της εκάστοτε απόκρυψης (σε όσες περιπτώσεις αυτό προέκυπτε), κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα την και αυτός προέβη σε αποδοχή τους την

Επειδή ο εν συνεχεία διορθωτικός προσδιορισμός του εισοδήματος του προσφεύγοντος από την φορολογική αρχή έγινε επί τη βάσει των συγκεκριμένων στοιχείων απόκρυψης φορολογητέας ύλης (όπου ήταν δυνατόν προσδιορίστηκε και ο αντισυμβαλλόμενος), των οποίων τις προκύψασες παραβάσεις Κ.Β.Σ. είχε ήδη ανεπιφύλακτα αποδεχθεί ο προσφεύγων, ο ισχυρισμός περί αοριστίας της περιγραφής, περί έλλειψης αιτιολογίας της παράβασης ελλείψει των πραγματικών περιστατικών και ελλιπών ή εσφαλμένων συμπερασμάτων, περί μη καθορισμού της φορολογητέας ύλης, περί μη διάκρισης του εισοδήματος που αποκρύβει πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Ακόμα, επειδή τα περί «αποσπασματικής αναφοράς στοιχείων» δεν εξειδικεύονται, ενώ από την αναφορά στην έκθεση φορολογίας εισοδήματος της φορολογικής αρχής εκτεταμένων αποσπασμάτων και τμημάτων της έκθεσης του Σ.Δ.Ο.Ε. που αφορούσαν την στοιχειοθέτηση του καταλογισμού χωρίς να διαστρεβλώνεται το περιεχόμενο της έκθεσης του Σ.Δ.Ο.Ε. (που αποτελεί άλλωστε αναπόσπαστο μέρος της) και από το πόρισμα που αναφέρεται στα ίδια ποσά απόκρυψης με αυτά της συνταχθείσας έκθεσης του Σ.Δ.Ο.Ε. συμπεραίνουμε ότι δεν προκύπτει ότι εξήχθησαν από την φορολογική αρχή αυθαίρετα συμπεράσματα επί τη βάσει διαστρεβλωμένων εκ της μεταφοράς στοιχείων, και ο λόγος πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή με την [παράγραφο 1 του άρθρου 28](#) του ν.4174/2013 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

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

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

Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. [ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013](#) Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο

αρχείο.

Στη προκειμένη περίπτωση, με τη γνωστοποίηση (κοινοποίηση) του με αρ./- 2015 Σημειώματος Ελέγχου (με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου/.....,/...../2015) γνωστοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής ως προς το εισόδημα για τις χρήσεις 2007 και 2010 , συνεπεία απόκρυψης φορολογητέας ύλης και παραβάσεων για τις οποίες είχαν ήδη κοινοποιηθεί στον προσφεύγοντα κλήσεις προς ακρόαση και εν συνεχεία αυτών εκδόθηκαν ΑΕΠ ΚΒΣ τις οποίες απεδέχθη την Εν συνεχεία στην από Έκθεση επανελέγχου φορολογίας εισοδήματος (με τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου) αιτιολογείται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα ο προσδιορισμός εισοδήματος βάσει ελέγχου επί τη βάσει του οποίου εκδόθηκαν οι κοινοποιηθείσες πράξεις προσδιορισμού. Επίσης, μέσω της Έκθεσης Ελέγχου, ο ελεγχόμενος έχει ενημερωθεί αναλυτικά για όλο το φάκελο της υπόθεσης και του έχουν γνωστοποιηθεί όλα τα στοιχεία και τα έγγραφα της υπόθεσης, όπως ζήτησε στο υπόμνημά του (αρ. πρ./2015) μετά την κοινοποίηση του Σημειώματος Ελέγχου και βεβαίως δεν προκύπτει ούτε εξειδικεύεται από τον προσφεύγοντα ότι η υπηρεσία αρνήθηκε την πρόσβαση του ελεγχόμενου σε συγκεκριμένα αποδεικτικά διοικητικά έγγραφα επί τη βάσει των οποίων στηρίχθηκε ο καταλογισμός με αποτέλεσμα ο ισχυρισμός να καθίσταται αόριστος / αναπόδεικτος.

Επειδή περαιτέρω βάσει του άρθρου 30 παρ. 4 του Κ.Β.Σ. «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά»:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, ...

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,

Σύμφωνα με την πατ.7 του ιδίου άρθρου: Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 30 ν.2238/1994: Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσηκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: ...

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 από το άρθρο 32 του ν.2238/1994 «Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος» προβλέπεται 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...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 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....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 εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).

Επειδή κατ' εφαρμογή των ανωτέρω απολύτως σύννομα κρίθηκαν ως ανακριβή τα βιβλία του προσφεύγοντος βάσει του άρθρου 30 παρ. 4 και 7 του Κ.Β.Σ. για την κρινόμενη χρήση 2007 λόγω μη έκδοσης στοιχείων και απόκρυψης εσόδων σε μεγάλη έκταση και στην συνέχεια ο έλεγχος προέβη και σε εξωλογιστικό προσδιορισμό κατ' άρθρο 30 και 32 του Κ.Φ.Ε. με αντίστοιχη προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων κατά 8% (βάσει της 2β του άρθρου 30 του ν.2238/1994) διότι συντρέχουν σωρευτικά πλέον της μίας προϋποθέσεις, ήτοι μη έκδοση – ανακριβής έκδοση στοιχείων σε μεγάλη έκταση (πολλές περιπτώσεις) με αποτέλεσμα την απόκρυψη φορολογητέας ύλης σε μεγάλη έκταση, δηλαδή **σε ποσοστό 33% των δηλωθέντων**. Επειδή εν προκειμένω για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό εφαρμόστηκε συντελεστής 75% (κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 32 του ν.2238/1994 ότι ο προκύψας πρέπει να περιοριστεί στο 75%) και επειδή τα εξωλογιστικά προσδιορισθέντα κέρδη ύψους 82.313,66€ είναι μεγαλύτερα των λογιστικά προσδιορισθέντων ύψους 73.594,39 (λανθασμένα προσδιορισθέντων από τον έλεγχο σε 80.637,43€), ο προσφεύγων φορολογήθηκε για τα εξωλογιστικά προσδιορισθέντα. Κατά συνέπεια επειδή ο προσβαλλόμενος εξωλογιστικός προσδιορισμός προκύπτει σύννομος, ο λόγος της προσφυγής πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή τα περί άρθρου 48 του ν.2859/2000 (κώδικας Φ.Π.Α.) και ο ισχυρισμός περί αυτοτελούς ελέγχου (στο Φ.Π.Α.) αλυσιτελώς προβάλλεται διότι δεν προσβάλλεται διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. για την χρήση 2010.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ./2015 ενδικοφανούς προσφυγής του ΤΟΥ στο σύνολό της.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Εισόδημα Ζ' πηγής βάσει δήλωσης	47.982,58
Εισόδημα Ζ' πηγής βάσει ελέγχου	82.313,66
Εισόδημα Ζ' πηγής βάσει της παρούσας απόφασης	82.313,66
Μείον δαπάνες άρθρου 8 ν.2238/1994	3.086,34
Φορολογητέο εισόδημα βάσει της παρούσας απόφασης	79.227,32

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

Διαφορά φόρου	13.430,36€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ως έλεγχος 46 μήνες X 2%= 92%)	12.355,93€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	27.159,94€

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ ΑΥΘΗΜΕΡΟΝ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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).