



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη 27/10/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:162

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333260

ΦΑΞ : 2313333258

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 Γενικού Γραμματέα Δημοσίων 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.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης 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 με **ημερομηνία κατάθεσης** και με **αριθμό πρωτοκόλλου**..... **ενδικοφανή προσφυγή** του....., κατά της με αριθμ. πρωτ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

4.Την με αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 έως 31/12/2006, της οποίας ζητείται η ακύρωση, και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

5.Τις από απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6.Την από εισήγηση του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσία 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. χρήσης 2006, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος 68.444,63 €, πλέον 82.133,55 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ήτοι συνολικού ποσού 150.578,18 ευρώ.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον τακτικό έλεγχο που διενεργήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 Ν.2238/94 και της ΑΥΟ ΠΟΛ1037/2005 εφόσον δεν κατέστη δυνατός ο έλεγχος με την ΠΟΛ1072/11 λόγω μη προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων κατά τον οποίο η Δ.Ο.Υ. προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών) σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 του Ν. 2238/94, καθόσον για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης-προσφεύγουσας κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 §4στ' του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), λόγω μη προσκόμισης της βιβλίων και στοιχείων των χρήσεων 2003-2009 μετά από δεύτερη έγγραφη πρόσκληση.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Δεν είναι νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του ακαθάριστου εισοδήματος.
- 2) Έγινε παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης κατά το στάδιο έκδοσης καταλογιστικής πράξης.
- 3) Έγινε αυθαίρετη προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων.
- 4) Έχει παραγραφεί η χρήση 2006.
- 5) Η προσαλλόμενη πράξη δεν είναι νόμιμη διότι δεν έχει νόμιμη αιτιολογία.

Ως προς τον πρώτο προσαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 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) 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»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48παρ.2 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας(ν.2717/1999) « οι επιδόσεις από μέρος του Δημοσίου και των άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου γίνονται είτε με δικαστικό επιμελητή είτε με υπάλληλο των υπηρεσιών τους. Όργανα της αστυνομίας ή της αγροφυλακής ή υπάλληλοι των δήμων ή κοινοτήτων μπορούν μέσα στα όρια των εδαφικών τους περιφερειών, να διενεργούν τις επιδόσεις αυτές» .Στην εν λόγω περίπτωση κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα πρώτη έγγραφη πρόσκληση με αρ.πρωτ..... και δεύτερη έγγραφη πρόσκληση με αρ.πρωτ..... για προσκόμιση

βιβλίων και στοιχείων μέσω του Δήμου

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ.32 παρ.1 του Κ.Φ.Ε.(Ν.2238/94 το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που τηρούν ανακριβή 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.(Ν.3296/04 άρθρο 10 περ.2).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ.2 του Κ.Φ.Ε.(Ν.2238/94) ορίζεται ότι «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%).

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

α)

β.

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων».

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, 304/2003).

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι ο επιτηδευματίας είναι υποχρεωμένος να επιδεικνύει, καθ' οιανδήποτε εργάσιμη ημέρα, τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία στον σχετικώς οριζόμενο από τη φορολογική αρχή υπάλληλο, ο οποίος εμφανίζεται για έλεγχο. Η υποχρέωσή του αυτή συνίσταται, ειδικότερα, στη λήψη των μέτρων, τα οποία είναι αναγκαία, ώστε τα βιβλία και στοιχεία να τίθενται υπ' όψιν του διενεργούντος τον έλεγχο υπαλλήλου της φορολογικής αρχής οποιαδήποτε εργάσιμη ημέρα, έστω και αν ο επιτηδευματίας ή ο επιφορτισμένος με την τήρησή τους υπάλληλος απουσιάζουν. Περαιτέρω, προκειμένου να χωρήσει εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης πρέπει, κατ' αρχήν, να ενεργηθεί έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της από τη φορολογική αρχή και να βεβαιωθεί από αυτήν ή ότι η εν λόγω επιχείρηση δεν τήρησε τα προσήκοντα βιβλία και στοιχεία ή ότι τα τηρηθέντα από την τελευταία βιβλία και στοιχεία είναι ανακριβή ή ανεπαρκή. Επομένως, μόνον εφ' όσον καταστεί ανέφικτη η ανεύρεση των τηρηθέντων από το φορολογούμενο βιβλίων και στοιχείων ή εφ' όσον ο τελευταίος αρνηθεί την παράδοσή τους προς έλεγχο στην φορολογική αρχή ή εφ' όσον δεν γνωστοποιήσει στην ανωτέρω αρχή κάθε μεταβολή της διευθύνσεως της κατοικίας ή έδρας αυτού, με αποτέλεσμα να μην καταστεί δυνατή η ανεύρεση του φορολογουμένου και ο έλεγχος των τηρηθέντων από αυτόν βιβλίων και στοιχείων, επιτρέπεται να καθορίσει η φορολογική αρχή εξωλογιστικώς τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, απαιτείται, όμως, στην τελευταία αυτή περίπτωση, να βεβαιώνεται ότι η φορολογική αρχή κατέβαλε προηγουμένως τη δέουσα προσπάθεια για την ανεύρεση της κατοικίας του φορολογουμένου ή της έδρας της επιχείρησής του. **Εξάλλου, από την παράλειψη του υποχρέου επιτηδευματία να ανταποκριθεί στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής και να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία που τηρεί στο κατάστημα της φορολογικής αρχής για έλεγχο, τεκμαίρεται άρνησή του να υποστεί τον ως άνω έλεγχο, η άρνησή του δε αυτή εξομοιώνεται προς μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων και καθιστά νόμιμη την προσφυγή της φορολογικής αρχής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησής του.** Τα ανωτέρω, όμως, τελούν υπό την προϋπόθεση ότι ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υποχρέου είναι εξαιρετικώς δυσχερές, η απόδειξη δε της συνδρομής της προϋποθέσεως αυτής βαρύνει τη φορολογική αρχή. (ΣτΕ 1038/2011).

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 ως άνω 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 από το φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα τα βιβλία και τα στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή για το οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 2006), λόγω μη προσκόμισης αυτών στον έλεγχο κατόπιν δύο (2) εγγράφων προσκλήσεων. Η μη προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων της εν λόγω χρήσης έχει ως συνέπεια την αδυναμία των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων και τον χαρακτηρισμό αυτών ως ανακριβών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. και τα αποτελέσματα προσδιορίζονται εξωλογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και 32 του Ν.2238/94 όπως αυτές ίσχυαν κατά τα κρινόμενο έτος .

Ως προς τον δεύτερο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 παρ.1 του Κ.Φ.Δ. στις οποίες ορίζεται ότι « *Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.*»

Επειδή εν προκειμένου κοινοποιήθηκε στις στον προσφεύγοντα το σημείωμα διαπιστώσεων με αρ..... του άρθρου 28 του ν.4174/13 από την Δ.Ο.Υ. με συνημμένη την προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2006 και ο προσφεύγων είχε τη δυνατότητα εντός του χρονικού διαστήματος των 20 ημερών από την κοινοποίηση διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του και εξ αυτού του λόγου δεν παραβιάστηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης .

Ως προς τον τρίτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.2 περ.γ' του Ν.2238/1994 «*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 πιστώσεων και των δανείων, 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 σύμφωνα με την ΠΟΛ1087/2005 « Στις λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων που επισύρουν μεν ανακρίβεια των τηρούμενων βιβλίων κατά τις οικίες διατάξεις του άρθρου 30 του ΚΒΣ αλλά δεν συμπεριλαμβάνονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν.3296/04 εξακολουθεί να υφίσταται η δυνατότητα προσαύξησης των ακαθαρίστων εσόδων κατά τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του ν.2238/94 ,επί των οποίων σημειωτέον δεν επήλθε καμία μεταβολή, θεωρείται ωστόσο σκόπιμο κατά τον προσδιορισμό της κατ' έλεγχο προσαύξησης των ακαθαρίστων εσόδων να συνεκτιμούνται, χωρίς αυτό να είναι δεσμευτικό, τα καθοριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν.3296/04 ποσοστά προσαύξησης, αφού με τις διατάξεις αυτές ρυθμίζονται ιδιαίτερα σοβαρές περιπτώσεις φοροδιαφυγής».

Επειδή εν προκειμένω ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ..... έκρινε τα βιβλία ανακριβή και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ.2 περ.γ' του Κ.Φ.Ε. ορθώς προσαύξησε τα ακαθάριστα έσοδα κατά τέσσερα τοις εκατό (4%) σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ.2 περ.γ' του Ν.2238/1994 Κ.Φ.Ε.

Ως προς τον τέταρτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέταση προσφυγής

Επειδή, η επίκληση του προσφεύγοντος περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου οικονομικό έτος 2007 (διαχειριστική περίοδος 2006) απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμη για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 5 του Ν.2523/1997, ορίζεται ρητά ότι «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία Εισοδήματος.», σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 με τις οποίες 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.», ενώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 4 του Ν.2238/1994 «Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων και πρόσθετων φόρων για φορολογικές παραβάσεις παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68 του Ν.2238/1994, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι αρχικό φύλλο ελέγχου».

Σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 του Ν.4098/2012, η προθεσμία παραγραφής που λήγει στις 31.12.2012, ημερομηνία μετά την οποία παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου επιβολής φόρων, τελών και εισφορών, παρατείνεται μέχρι 31.12.2013.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 37 παρ. 5 του Ν.4141/2013, 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 οικίες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά όπως τα ανωτέρω εξειδικεύονται και με τις εγκυκλίους ΠΟΛ.1232/2013 και ΠΟΛ.1260/2013 του Υπουργείου Οικονομικών.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.4203/13 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 σύμφωνα με την ΑΠΟΦΑΣΗ Δ15 του Υπουργείου Οικονομικών από τα βιβλία και τα στοιχεία των χρήσεων εκείνων που η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων κλπ. έληγε στις 31.12.2013 αλλά παρατάθηκε για δύο χρόνια ακόμη, κατ' εφαρμογή των προαναφερομένων διατάξεων του ν. 4203/2013, λόγω του ότι είχε εκδοθεί μέχρι πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που έληγαν στις 31.12.2013, παρατάθηκαν την ημερομηνία αυτή εντολή ελέγχου, δεν καταστρέφονται και διαφυλάσσονται για δύο (2) χρόνια, δηλαδή μέχρι τις 31.12.2015. Δύνανται όμως να καταστραφούν πριν την πάροδο της διετίας, εφόσον διενεργηθεί έλεγχος και τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης ή αποσβεστεί ολοσχερώς αυτή λόγω εξόφλησης, κατ' εφαρμογή του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013). Συνεπώς τα βιβλία και τα στοιχεία της χρήσης 2006, υποθέσεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι τις 31.12.2013 εντολή ελέγχου, διαφυλάσσονται μέχρι τις 31.12.2015, αφού τότε λήγει, για τις χρήσεις αυτές, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων, μπορούν όμως αυτά να καταστραφούν πριν την ημερομηνία αυτή, εφόσον διενεργηθεί έλεγχος και τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης ή αποσβεστεί ολοσχερώς αυτή λόγω εξόφλησης.

Εν προκειμένω η αρχική εντολή ελέγχου με α/α..... εκδόθηκε/2012, οπότε το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται στις 31/12/2015 και τα βιβλία και τα στοιχεία διαφυλάσσονται μέχρι τις 31.12.2015 και εξ αυτού του λόγου ο ισχυρισμός περί αντιθέτου τυγχάνει αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο προσβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Ν.2690/1999 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ) «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.

3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου ».

Επειδή, το αρ. 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, η απόέκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. είναι πλήρης και αναλυτική, φέρουσα ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία. Όπως επισημαίνεται στην έκθεση ελέγχου στη χρήση 2006 τα βιβλία κρίθηκαν ανακριβή λόγω μη προσκόμισης αυτών στον τακτικό έλεγχο, άρα σε καμία περίπτωση η αιτιολογία δεν είναι ελαττωματική, όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων.

Επειδή στην §1 του άρθρου 30 - Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου του Ν. 2859/2000 ΦΠΑ ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.»

Επειδή στην §1 περ. β΄ του άρθρου 32 - Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου του Ν. 2859/2000 ΦΠΑ ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ1 αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παράγραφος 3 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι « *Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:*

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος »

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ.2 του Ν.2523/1997 στις οποίες ορίζεται ότι « Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάνμισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης».

Επειδή και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν.2523/1997 στις οποίες ορίζεται ότι « Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ. Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.»

Επειδή στην παράγραφο 3 του άρθρου 15της ΠΟΛ1087/05 ορίζεται ότι «.....Ειδικά επί χρήσεων που περαιώνονται με βάση τις διατάξεις των [άρθρων 13, 14, 15, 16](#) και [17 του Ν. 3296/04](#), για τις οποίες προέκυπτε πιστωτικό υπόλοιπο με βάση την εκκαθαριστική δήλωση του Φ.Π.Α. που όμως μειώθηκε ή μηδενίστηκε ή μετατράπηκε σε χρεωστικό λόγω της περαίωσης της χρήσης αυτής, θα πρέπει, εφόσον η χρήση κατά τη διάρκεια της οποίας υποβλήθηκε το σχετικό Ειδικό Σημείωμα Περαιώσεως Φ.Π.Α. είναι εκκρεμής και ελέγχεται με βάση την απόφαση ΠΟΛ. 1037/05, να ερευνάται εάν το ποσό της διαφοράς αυτής περιλήφθηκε στα αφαιρούμενα ποσά από το φόρο εισροών της φορολογικής περιόδου κατά την οποία υποβλήθηκε το Ειδικό Σημείωμα Περαιώσεως Φ.Π.Α. (σχετ. εγκ. ΠΟΛ. 1027/05)».

Επειδή σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 15 της ΠΟΛ1027/05..... Εάν με την εκκαθαριστική δήλωση που είχε υποβληθεί από τον υποκείμενο στο ΦΠΑ προέκυπτε πιστωτικό υπόλοιπο και με την υποβολή του ειδικού σημειώματος το πιστωτικό αυτό υπόλοιπο μειώνεται ή μηδενίζεται ή μετατρέπεται σε χρεωστικό, το ποσό αυτής της διαφοράς θα μειώσει αντίστοιχα το φόρο εισροών της φορολογικής περιόδου κατά την οποία υποβάλλεται το ειδικό σημείωμα. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που το ειδικό σημείωμα περαίωσης υποβληθεί εκπρόθεσμα.

Άρα ορθά και νόμιμα με βάση τα πιο πάνω αναφερόμενα η Δ.Ο.Υ. προσδιόρισε και καταλόγισε στον προσφεύγοντα το παραπάνω ποσό λαμβάνοντας υπόψη το ΦΠΑ των τιμολογίων αγοράς και δαπανών που προσκομίστηκαν στον έλεγχο καθώς και τα ποσά που προέκυψαν κατά την υποβολή των ειδικών σημειωμάτων περαίωσης ΦΠΑ Ν.3296/2004 για τις χρήσεις 2003 και 2004 .Με βάση λοιπόν τα παραπάνω πραγματικά περιστατικά οι προβαλλόμενοι λόγοι ακύρωσης είναι παντελώς αβάσιμοι και απορριπτέοι.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος

**ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ-ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΤΗΝ
ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ**

Φ.Π.Α. ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2006-31/12/2006

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		515,220,51	531.101,22	15.880,71
Αξία φορολογητέων εισροών		482.251,08	167,542,86	314.708,22
Φόρος εκροών		84.033,89	86.622,61	2,588,72
Υπόλοιπο φόρου εισροών		95.055,48	18.177,98	76.877,50
Πιστωτικό υπόλοιπο		11,021,59		11.021,59
Χρεωστικό υπόλοιπο			68.444,63	68.444,63
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			82.133,55	82.133,55
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή			150.578,18	150.578,18
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση			
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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).