



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, 23-09-2015

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Αριθμός απόφασης: 99

Αυτοτελές Τμήμα Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333249

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 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 Β165/19-01-2015) «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 1052867ΕΞ2015/21-04-2015 (ΦΕΚ Β' 815/07-05-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης-2015** και με **αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή** της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα επί της οδού, στην Ν., κατά της με **αριθμό-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2010**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τη με **αριθμ.-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 2010**, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Την από-2015 **έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος**.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής διά της από-2015 **Εισήγησης της Δ.Ο.Υ.**, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την από-2015 **εισήγηση του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας**.

Επί της από-2015 και με **αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, 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 καταχώρησης-2011 **δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων οικονομικού έτους 2011** της προσφεύγουσας προέκυψαν ζημιές εκ **-12.872,73 €** και πιστωτικό υπόλοιπο εκ **3.501,95 €**, λόγω προκαταβολής ισόποσου φόρου κατά το προηγούμενο οικονομικό έτος 2010 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2009).

- Από τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. βάσει της υπ' αρ./2014 **εντολής μερικού ελέγχου εισοδήματος** οι παραπάνω ζημιές περιορίστηκαν σε ποσό εκ **-6.670,68 €**,

χωρίς να επηρεαστεί το πιστωτικό υπόλοιπο του φόρου. Συγκεκριμένα, βάσει ελέγχου προσδιορίστηκαν : α) τα μικτά αποτελέσματα (κέρδη) εκμετάλλευσης σε 71.854,64 € από 180.921,72 € βάσει δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη την απογραφή έναρξης εκ 109.067,08 € β) τα καθαρά αποτελέσματα (ζημίες) χρήσεως σε -6.670,68 € από -12.872,73 € βάσει δήλωσης, με την προσθήκη ποσού εκ 17.647,62 € που αφορά σε έσοδα παρεπόμενων ασχολιών καθώς και λογιστικών διαφορών εκ 41.487,34 €, που αφορούν σε αμοιβές προσωπικού (εκ 33.622,34 €) για τις οποίες δεν καταβλήθηκαν ασφαλιστικές εισφορές και ενοίκια μισθώσεως επιβατικού Ι.Χ. αυτοκινήτου (εκ 7.865,00 €) που αντιστοιχούν σε ποσοστό 65% των εν λόγω δαπανών (12.000,00 €), που δεν αναγνωρίζεται.

- Από τη Δ.Ο.Υ. συντάχθηκε η από-**2015 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος** και εκδόθηκε η υπ' αρ.-**2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2010.**

- Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την ακύρωση της με αριθμό-**2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

• **Παράβαση ουσιώδους τύπου**, που έχει ταχθεί για τη διενέργεια της πράξης, και συγκεκριμένα με:

➤ Το αρ. 6 § 1 του Ν.2523/97, που προβλέπει την επιβολή προστίμου ισόποσου με το τριπλάσιο του φόρου που δεν αποδόθηκε, μεταξύ άλλων, στην περίπτωση εικονικών στοιχείων

➤ Το αρ. 17 του ΚΔΔ, που προβλέπει την αιτιολογία όλων (επωφελών ή δυσμενών) διοικητικών πράξεων. Όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, η έκθεση ελέγχου στερείται ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας, καθώς ούτε στο σκεπτικό ούτε στο διατακτικό της προσδιορίζεται η πλήρης ταυτότητα των επίμαχων Τ.Π.Υ. (ημερομηνία τιμολογίου, τόπος έκδοσης, αριθμός αυτοκινήτου, προϊόν πώλησης, αξία και αναλογούν Φ.Π.Α.) ή των δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν και κρίθηκαν ως μη εκπιπτόμενες.

➤ Το αρ. 2 του Κ.Β.Σ., απ' όπου προκύπτει ότι οι πράξεις προσδιορισμού συμπληρωματικού ΦΠΑ, φόρου εισοδήματος και επιβολής προστίμου προϋποθέτουν τον προσδιορισμό ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης, που υπόκεινται σ' αυτές τις φορολογίες, με αυτοτελή έλεγχο βιβλίων και στοιχείων για κάθε αντικείμενο.

➤ Το αρ.6 του Ν. 2523/97 σε συνδυασμό με την ΠΟΛ. 1019 (ΦΕΚ Β 31.1.2011), που προβλέπει τη σύνταξη ιδιαίτερης έκθεσης ελέγχου για την επιβολή του προστίμου. Σύμφωνα με την προσφεύγουσα εταιρία, αφενός δεν συντάχθηκε ειδική έκθεση ελέγχου για τον προσδιορισμό του συμπληρωματικού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α, αφετέρου η παντελής αοριστία της συνταχθείσας έκθεσης – στην προκειμένη περίπτωση λόγω μη ρητής παραπομπής σ' αυτή της πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α. και φόρου – ισοδυναμεί με ανυπαρξία της.

➤ Το παραπάνω άρθρο, απ' όπου συνάγεται ότι η πράξη κύριου φόρου οφείλει να προχωρεί σε

παρεμπίπτουσα έρευνα της εικονικότητας των στοιχείων και του προσώπου που τα εξέδωσε.

• **Παράβαση κατ' ουσία διάταξης νόμου**, και συγκεκριμένα:

- Του αρ. 78 § 1 του Συντάγματος, που ορίζει ότι κανένας φόρος δεν επιβάλλεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας
- Διάταξης άρθρου του Ν. 2238/94, που ορίζει ότι η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών.
- Του αρ. 52 του Ν. 2238/94, που προβλέπει την προκαταβολή φόρου (55%).
- Του αρ. 64 του Ν. 2238/94, που παραπέμπει στις διατάξεις του άρθρου 52 για τα νομικά πρόσωπα.
- Του αρ. 67 του Ν. 2238/94, που προβλέπει τον προσωρινό φορολογικό έλεγχο και ορίζει τις ελεγκτικές διαπιστώσεις αυτού.
- Του αρ. 67^A του Ν. 2238/94, που προβλέπει το προσωρινό φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της ελεγκτικής υπηρεσίας και ορίζει τη διαδικασία διενέργειάς του.
- Του αρ. 84 του Ν. 2238/94, που ορίζει την τριετή παραγραφή της κατά του Δημοσίου απαίτησης προς επιστροφή φόρου εισοδήματος.
- Του αρ. 109 του Ν. 2238/94, που προσδιορίζει τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, μεταξύ άλλων την έκπτωση του φόρου που προκαταβλήθηκε από το συνολικό ποσό του φόρου
- Της παρ. 6 του κεφαλαίου «Λοιπά θέματα ελέγχου» της εγκυκλίου ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014, που προβλέπει τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων που θα ορίζονται από τον Προϊστάμενο από κοινού με τον υποδιευθυντή ελέγχου και τον επόπτη της ελεγκτικής υπηρεσίας, ανάλογα με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης, με ρητή αναφορά στην έκθεση ελέγχου.
- Του αρ. 1 του Ν. 4174/2013, που προβλέπει την εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.).
- Του αρ. 2 του Ν. 4174/2013, που ορίζει το πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ..
- Του αρ. 23 του Ν. 4174/2013, που ορίζει τις εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης.
- Του αρ. 24 του Ν. 4174/2013, που προβλέπει το δικαίωμα της Διοίκησης για πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία των φορολογούμενων.
- Του αρ. 28 του Ν. 4174/2013, που ορίζει τον τρόπο κοινοποίησης στον φορολογούμενο των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου, την διαδικασία διατύπωσης των απόψεών του και την έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.
- Του αρ. 30 του Ν. 4174/2013, που ορίζει την έννοια και τα είδη της πράξης προσδιορισμού φόρου.
- Του αρ. 34 του Ν. 4174/2013, που προβλέπει τον διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου.
- Του αρ. 37 του Ν. 4174/2013, που ορίζει τον τύπο της πράξης προσδιορισμού φόρου.
- Του αρ. 92 § 15 του Ν. 3842/2010, του αρ. 93 του Ν. 2362/1995 καθώς και των διατάξεων των ΠΟΛ. 1135/2010, ΠΟΛ. 1204/2010 και αρ. πρωτ. Δ12Β1014383 ΕΞ 23/1/2014, που προβλέπουν την αναβίωση της αξίωσης για επιστροφή φόρου από την κοινοποίηση φύλλου ή πράξης

ελέγχου. Η προσφεύγουσα επικαλείται και τις διατάξεις του Ν. 4254/2014, απ' όπου – και σε συνδυασμό με τις προαναφερόμενες διατάξεις – προκύπτει ότι η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση φύλλων ελέγχου ή πράξεων.

- **Μη πλήρωση της υποκειμενικής υπόστασης του εγκλήματος της φοροδιαφυγής**, που απαιτεί δόλο/πρόθεση ως προς την τέλεσή του, και συγκεκριμένα πρόθεση ως προς την πράξης της μη δήλωσης ή της υποβολής ανακριβούς δήλωσης. Η προσφεύγουσα επικαλείται αμέλεια ως προς την υποβολή ανακριβούς δήλωσης, εφόσον τα βιβλία της ήταν ειλικρινή με όλα τα παραστατικά καταχωρημένα σε αυτά ή πραγματική πλάνη, καθώς η επίδικη δήλωση φόρου εισοδήματος συμπληρώθηκε και καταχωρήθηκε από το λογιστή.
- **Ο επωμισμός από τη φορολογική αρχή του βάρους της απόδειξης της παραβατικής συμπεριφοράς** (δη της υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος) της ελεγχόμενης επιχείρησης, σύμφωνα με την πάγια νομολογία (ΣτΕ 4034/1999, 1533/2003, 1278/2011).

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. το υπ' αριθ. πρωτ.-2015 έγγραφο, προκειμένου να μας αποστείλει : α) την υπ' αρ./2014 αρχική εντολή ελέγχου και τις τροποποιήσεις της β) τις καρτέλες των αναλυτικών καθολικών των λογαριασμών της ομάδας 6 της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου και γ) τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος (έντυπα Ε5 και Ε3) οικονομικού έτους 2011.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ., με τα υπ' αριθ. πρωτ.-2015 και-2015 (αρ. πρωτ. εισερχ. εγγράφων-2015 και-2015 αντίστοιχα) έγγραφά της, μας διαβίβασε, μεταξύ άλλων, φωτοτυπίες των βιβλίων της προσφεύγουσας (ισοζύγια, αναλυτικά καθολικά).

❖ Ως προς τον ισχυρισμό περί παράβασης ουσιώδους τύπου που έχει ταχθεί για τη διενέργεια της πράξης, που απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, βάσει της υπ' αρ./2014 εντολής μερικού ελέγχου η Δ.Ο.Υ. διενήργησε στην προσφεύγουσα έλεγχο εισοδήματος για την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ε.....κ 3.501,95 €.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. συνέταξε την από-2015 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, περιορίζοντας τις ζημιές χρήσης της προσφεύγουσας για το οικονομικό έτος 2011 σε -6.670,68 € από -12.872,73 €, χωρίς ωστόσο να μεταβάλλει το πιστωτικό υπόλοιπο, και χωρίς να προκύψει φόρος προς βεβαίωση.

Επειδή, βάσει της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου εκδόθηκε η υπ' αρ.-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, από την οποία προκύπτει μόνον διαφορά εκ 6.202,05 € μεταξύ των βάσει δήλωσης και βάσει ελέγχου ζημιών.

Επειδή, στην προσφεύγουσα δεν διενεργήθηκε έλεγχος Κ.Β.Σ. για έκδοση ή λήψη εικονικών στοιχείων ούτε συντάχθηκε σχετική έκθεση ελέγχου ούτε επιβλήθηκε πρόστιμο του αρ. 6 § 1 του Ν. 2523/97, δη ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του Φ.Π.Α. που τυχόν εξέπεσε, δεν απέδωσε ή του επεστράφη.

Επειδή, το αρ. 2 του Κ.Β.Σ. ορίζει τους υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων, χωρίς να προβλέπει τη διενέργεια αυτοτελούς ελέγχου βιβλίων και στοιχείων για καθεμιά ξεχωριστά από τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α., με τη σύνταξη αυτοτελούς έκθεσης ελέγχου. Ωστόσο από τη Δ.Ο.Υ. συντάχθηκαν αυτοτελείς εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. με τις διαπιστώσεις ελέγχου που χρήζει η κάθε φορολογία.

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 από-2015 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. είναι πλήρης και αναλυτική, φέρουσα λεπτομερή, ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία. Τα αποτελέσματα του ελέγχου έγκεινται αφενός α) στον προσδιορισμό των μικτών αποτελεσμάτων (κερδών) εκμετάλλευσης σε 71.854,64 € από 180.921,72 € βάσει δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη την απογραφή έναρξης εκ 109.067,08 € αφετέρου β) στον περιορισμό των ζημιών χρήσεως σε - 6.670,68 € από -12.872,73 βάσει δήλωσης, με την προσθήκη ποσού εκ 17.647,62 € που αφορά σε έσοδα παρεπόμενων ασχολιών και λογιστικών διαφορών εκ 41.487,34€. Οι λογιστικές διαφορές : α) παρατίθενται ανά λογαριασμό, ως αυτές είναι καταχωρημένες στα βιβλία της επιχείρησης (όπως προκύπτει από τα φωτοαντίγραφα των σχετικών αναλυτικών καθολικών που απεστάλησαν στη Δ.Ε.Δ. από τη Δ.Ο.Υ.), και εφόσον οι δαπάνες των επιμέρους λογαριασμών απορρίπτονται ως μη εκπιπτόμενες στο σύνολό τους, δεν χρήζουν αναλυτικής - ανά παραστατικό - μνείας β) φέρουν αποδεκτή και επαρκή αιτιολογία, ερειδόμενη σε διάταξη νόμου ή εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών.

❖ Ως προς τον ισχυρισμό περί παράβασης κατ' ουσία διάταξης νόμου, που κρίνεται αόριστος και παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Επειδή, η προσφεύγουσα παραθέτει μια σειρά διατάξεων του Ν. 2238/94 (άρθρα 52, 64, 67, 67^Α, 84 και 109) και του Ν.4174/2013 (άρθρα 1, 2, 23, 24, 28, 30, 34, 37), υπονοώντας ότι παραβιάζονται, χωρίς ωστόσο να προβάλλει σχετικούς λόγους.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση διενεργήθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που όρισε ο προϊστάμενος της υπηρεσίας για όλες τις υποθέσεις, σύμφωνα με την υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο διαταγή της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών, και συγκεκριμένα να διενεργείται έλεγχος για: α) την επαλήθευση των δεδομένων της υποβληθείσας δήλωσης και των συνυποβαλλόμενων δικαιολογητικών β) την υποβολή ή μη των προβλεπόμενων φορολογικών δηλώσεων γ) την ύπαρξη Δελτίων Πληροφοριών ή ΑΕΠ με ουσιαστικές παραβάσεις του Κ.Β.Σ. και δ) τη νομιμότητα των παραστατικών εξόδων.

❖ Ως προς τον ισχυρισμό περί μη πλήρωσης της υποκειμενικής υπόστασης του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, που απορρίπτεται ως αίολος και απαράδεκτος.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη συνιστά διοικητική πράξη, και συγκεκριμένα πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, επιφέρουσα μεταβολή, βάσει ελέγχου, των καθαρών αποτελεσμάτων χρήσης της προσφεύγουσας, ανεξαρτήτως πρόθεσής της ή μη ως προς την υποβολή ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, βάσει των διαπιστώσεων ελέγχου δεν πληρούται η υποκειμενική υπόσταση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής ούτε γίνεται μνεία περί ποινικής ευθύνης της προσφεύγουσας, ώστε να χρήζει έρευνας η ύπαρξη δόλου ή αμελείας της.

Επειδή, το αρ. 17 § 9 του Ν. 3842/2010 ορίζει ότι : *«Η παράγραφος 3 του άρθρου 38 του Ν. 2873/2000 αντικαθίσταται ως εξής: Ο λογιστής φοροτεχνικός είναι υπεύθυνος για την ορθή μεταφορά των οικονομικών δεδομένων από τα στοιχεία στα βιβλία, για την ακρίβεια των δηλώσεων ως προς τη συμφωνία αυτών με τα φορολογικά και οικονομικά δεδομένα που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. Επίσης είναι υπεύθυνος για την ορθή φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται και τις οποίες παραθέτει αναλυτικά σε κατάσταση που συνυποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος...».*

Επειδή, το αρ. 12 του Π.Δ. 340/98 «Περί του επαγγέλματος του Λογιστή-Φοροτεχνικού και της αδείας ασκήσεώς του» ορίζει ότι : *«Ο λογιστής φοροτεχνικός οφείλει να επιδεικνύει την προσήκουσα επιμέλεια περί την εκτέλεση των εργασιών που του ανατίθενται, άλλως ευθύνεται έναντι του εντολέως του για τις κάθε είδους φορολογικές και λοιπές επιβαρύνσεις που προέκυψαν από υπαιτιότητά του».*

Επειδή, το αρ. 14 § 2 του Π.Δ. 340/98 «Περί του επαγγέλματος του Λογιστή-Φοροτεχνικού και της αδείας ασκήσεώς του» ορίζει ότι : «*Η άδεια ασκήσεως επαγγέλματος λογιστή-φοροτεχνικού αφαιρείται επίσης: α) στις περιπτώσεις της παρ. 3 του άρθρου 13 του παρόντος και β) εφόσον αποδεδειγμένα συνέπραξε σε πράξεις ή παραλείψεις που έχουν ως συνέπεια τα βιβλία και στοιχεία να μην εμφανίζουν την πραγματική κατάσταση*».

Επειδή, το αρ. 20 § 5 του Ν. 2523/97 «Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων» ορίζει ότι : «*Ως αναγκαίοι συνεργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται ο προϊστάμενος του λογιστηρίου κάθε μορφής ή τύπου επιχείρησης ή όποιος συμπράττει με οποιονδήποτε τρόπο γενικά στη διάπραξη των αδικημάτων του παρόντος, ως τοιούτου νοουμένου και του υπογράφοντος τη δήλωση ως πληρεξούσιος*».

Επειδή, το αρ. 1 § 1 του Ν.2523/97 ορίζει ότι : «*Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: ...β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο...*».

Επειδή, το αρ. 4 § 1 του Ν.2523/97 ορίζει ότι : «*Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο...*».

Επειδή, σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις, η αστική, πειθαρχική και ποινική ευθύνη του λογιστή δεν απαλλάσσει τον επιτηδευματία από τη δική του ευθύνη.

❖ Ως προς τον ισχυρισμό περί επωμισμού της Διοίκησης με το βάρος της απόδειξης, που απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, το αρ. 65 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της υπ'αρ.-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος.

Οριστικό φορολογικό αποτέλεσμα του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2010

Τελικό πιστωτικό υπόλοιπο : 3.501,95 €

Ακριβές αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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).