



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 03-12-2018

Αριθμός απόφασης: 4866

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. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της §3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - δ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **05/07/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ**, κατοίκου Μυκόνου κατά:
 - i. της υπ' αριθμ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου,
 - ii. της υπ' αριθμ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου,
 - iii. της υπ' αριθμ. /2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 §3 και 5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου,

- iv. της υπ' αριθμ./2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του **ν.4174/2013**, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου,
5. Τις ως άνω αναφερόμενες στην §(4) προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και τις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4174/2013 καθώς και της έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του αρ. 7 του Ν. 4337/2015 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Σύρου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **05/07/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- 1) Με την υπ' αριθμ./2018 **Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος**, οικονομικού έτους 2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόσθετος φόρος εισοδήματος ποσού **26.194,68 ευρώ**, πρόστιμο άρθ. 72 §17 του ν.4174/2018 ποσού **16.683,39 ευρώ** και πρόσθετη εισφορά αλληλεγγύης ποσού **2.328,41 ευρώ**.
- 2) Με την υπ' αριθμ./2018 **Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας**, διαχειριστικής περιόδου 2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόσθετος ΦΠΑ ποσού **9.874,62 ευρώ** και πρόστιμο άρθ. 72 §17 του ν.4174/2018 ποσού **8.757,80 ευρώ**.
- 3) Με την υπ' αριθμ./2018 **πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 § 3 και 5 του ν.4337/2015**, διαχειριστικής περιόδου 2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο 1.600,00 ευρώ για τις κατωτέρω παραβάσεις:
 - i. Για υποβολή ανακριβούς συγκεντρωτικής κατάστασης του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/92, πρόστιμο ποσού 600,00 ευρώ.
 - ii. Μη καταχώρηση τεσσάρων (4) στοιχείων εσόδου συνολικής αξίας 47.635,00 € πλέον ΦΠΑ 7.747,68 κατά παράβαση του άρθρου 6 §1 του Π.Δ. 186/92, πρόστιμο ποσού 800,00 ευρώ.
 - iii. Καταχώρηση των εγγραφών στο περιθώριο του βιβλίου (πίσω σελίδες) της μηνιαίας κατάστασης βιβλίου εσόδων – εξόδων με πρ. θεώρησης 2079/2005 κατά παράβαση των άρθρων 2§1 και 18§1. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται στην περ. ζ' της § 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, πρόστιμο ποσού 200,00 ευρώ
- 4) Με την υπ' αριθμ./2018 **πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4337/2015**, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού 2.500 ευρώ για παράβαση του άρθρου 13 §2 του Κ.Φ.Δ, επειδή δεν διαφύλαξε τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, δύο (2) στελέχη Τιμολογίων

Πώλησης – Δελτίων Αποστολής με αρ. πράξης θεώρησης/31-07-2012 και το βιβλίο απογραφών (β' κατηγορίας βιβλίων) με αριθμό θεώρησης/18-02-2004

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Ανυπαρξία παράβασης
2. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου
3. Παρέλευση διάρκειας υποχρέωσης διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων

Η ενδικοφανής προσφυγή του κ.κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. Σύρου την **05/07/2018**. Η Δ.Ο.Υ Σύρου κοινοποίησε τις εκθέσεις ελέγχου και τις πράξεις που στηρίζονται σε αυτές την **24/05/2018** με συστημένη επιστολή υπ' αριθμ. RE.....GR. Από την εφαρμογή των ΕΛΤΑ «εντοπισμός αντικειμένου» διαπιστώθηκε ότι οι ανωτέρω εκθέσεις και πράξεις παρελήφθησαν από τον φορολογούμενο την **29/05/2018**.

Επειδή, στο άρθρο 5 §5 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα.....»

Επειδή, στο άρθρο 63 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.

Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.

Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει.»

Επειδή, στο άρθρο 20 § 1 του Συντάγματος, το οποίο κατοχυρώνεται και από την ΕΣΔΑ (άρθρα 6 και 13) το δικαίωμα του πολίτη για παροχή έννομης προστασίας από τα Δικαστήρια αποτελεί θεμελιώδες συνταγματικό δικαίωμα υπό τη διατύπωση της «δίκαιης δίκης», αποτελεί δε θεμελιώδη αρχή του κράτους δικαίου (σχετ. και η Έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του άρθρου 5 του ν.4174/2013).

Επισημαίνεται, εξάλλου, ότι, κατά τη νομολογία του ΕΔΔΑ (Απόφαση ΕΔΔΑ της 22.4.2010, Καμβύσης κατά Ελλάδας (αρ. προσφυγής 2735/2008), η απλή πιθανολόγηση ως προς την ημερομηνία από την οποία άρχισε να τρέχει η προθεσμία για την άσκηση του ένδικου βοηθήματος, χωρίς να έχει προσδιορισθεί πέρα από κάθε εύλογη αμφιβολία ο χρόνος κατά τον οποίο ο προσφεύγων λαμβάνει πράγματι γνώση της ένδικης πράξης, συνιστά παραβίαση του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, εφόσον φράσσει στην πράξη την πρόσβασή του στην κατ' ουσίαν εξέταση της υπόθεσής του.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1180/2018 γίνεται δεκτό ότι, με τη διάταξη του άρθρου 5 §5 του Κ.Φ.Δ., εισάγεται μεν τεκμήριο νόμιμης κοινοποίησης σε περίπτωση κοινοποίησης με συστημένη επιστολή, το οποίο όμως, ως μαχητό, ανατρέπεται σε περίπτωση κατά την οποία η κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης λαμβάνει χώρα αποδεδειγμένα, με την προσκόμιση της σχετικής βεβαίωσης παραλαβής από τα ΕΛ.ΤΑ., μετά την πάροδο του δεκαπενθημέρου του άρθρου 5 §5 του Κ.Φ.Δ.. Επομένως, σε αυτή την περίπτωση, δεν θίγεται το δικαίωμα του φορολογουμένου να ασκήσει εντός της νόμιμης προθεσμίας προσφυγή (ενδικοφανή ή δικαστική), η οποία αφετηριάζεται από την επομένη της κοινοποίησης και όχι από την επομένη της παρόδου του δεκαπενθημέρου του άρθρου 5 §5 του Κ.Φ.Δ.

Για λόγους χρηστής διοίκησης, επειδή η **ΠΟΛ 1180/2018** εκδόθηκε την **27/09/2018**, λαμβάνονται υπόψη οι ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013 για την κοινοποίηση με συστημένη επιστολή. Εν προκειμένω, η κοινοποίησή των εκθέσεων ελέγχων και των πράξεων που εδράζονται επ' αυτών, έγινε την **24/05/2018** και θεωρείται ότι συντελέσθηκε την **08/06/2018**, οπότε η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή θεωρείται **εμπρόθεσμη**.

Επειδή στο άρθρο 36 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι:

«1. Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ και ο υπάλληλος που ορίζεται από αυτόν δικαιούται, οποιαδήποτε εργάσιμη για τον υπόχρεο ώρα, να λαμβάνει γνώση, να ελέγχει και να θεωρεί όλα τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό ή άλλους νόμους, καθώς και αυτά που τηρούνται προαιρετικά από τον υπόχρεο και να λαμβάνει γνώση οποιουδήποτε άλλου βιβλίου, εγγράφου ή στοιχείου και κάθε περιουσιακού στοιχείου που βρίσκεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στο κατάστημα κάθε άλλου υπόχρεου.

Ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό γίνεται στην επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία ή στην έδρα της Δ.Ο.Υ. ή της ελεγκτικής υπηρεσίας μετά από έγγραφη πρόσκληση της Προϊσταμένης αυτής.»

Επειδή στην §2 του άρθρου 21 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως τροποποιήθηκε με την §10 του άρθρου 20 του ν.3296/2004, ορίζεται ότι:

«2. Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσης τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα βιβλία και τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.»

Επειδή στην §1 του άρθρου 84 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι:

«1. 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.»

Επειδή το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου για τη χρήση **2012**, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, παραγράφεται την **31/12/2018**.

Επειδή οι κρινόμενες πράξεις της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ κοινοποιήθηκαν την **24/05/2018** με την υπ'αριθμ. RE.....GR συστημένη επιστολή και παρελήφθησαν από τον προσφεύγοντα την **29/05/2018**, ο ισχυρισμός του περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου κρίνεται **αβάσιμος**.

Επειδή στο άρθρο 17 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι:

«1. Η ενημέρωση των βιβλίων πρώτης και δεύτερης κατηγορίας γίνεται μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα, από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού.»

Εν προκειμένω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη προσκόμισης στον έλεγχο της εκτύπωσης των βιβλίων λόγω της αλλαγής λογιστικού γραφείου και της κακής συνεργασίας με αυτό, είναι **αβάσιμος**, αφού η εκτύπωση των βιβλίων δεν γίνεται το χρονικό διάστημα του ελέγχου αλλά έχει προηγηθεί βάσει της ανωτέρω διάταξης.

Επειδή στο άρθρο 30 §2, 4, 7 και 8 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι:

«2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

4. 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,

.....

θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.....

7. 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.....

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.

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας

παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

Επειδή στην §1 του άρθρου 32 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) (ως ισχύει μέχρι και το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) ορίζεται:

«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.»

Επειδή, στην §2 του άρθρου 32 του ν. [2238/1994](#) ορίζεται ότι: «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. 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.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: ... γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων. 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, 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 701/2001) και επομένως δικαιολογείται η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

Επειδή, σύμφωνα με αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ 4605/2013, ΣΤΕ 1325/2012, ΣΤΕ 1165/2009), 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 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 τήρησης 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 (ΣΤΕ 3474/2011 Ολομ., 1799/2012, 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 ([ΣΤΕ 2402/2010](#)).

Επειδή στην §2 του άρθρου 18 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι :

«2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.....»

Επειδή, ο προσφεύγων δεν επέδειξε στον έλεγχο δύο (2) στελέχη Τιμολογίων Πώλησης – Δελτίων Αποστολής με αρ. πράξης θεώρησης/31-07-2012 καθώς και το βιβλίο απογραφών (β' κατηγορίας βιβλίων) με αρ. πράξης θεώρησης/18-02-2004.

Επειδή ο προσφεύγων για τη χρήση 2012 είχε καταχωρήσει στα τηρούμενα φορολογικά του βιβλία ως δαπάνες το ποσό των 53.893,92 € ενώ στη δήλωσή του περιέλαβε το ποσό των 64.468,92 €, χωρίς όμως να προσκομίσει οποιοδήποτε παραστατικό που τυχόν έλαβε δια την εν λόγω δαπάνη ύψους 10.575,00€. Επιπλέον, δεν προσκόμισε εκτύπωση με την κατάσταση δαπανών Απριλίου – Δεκεμβρίου από την οποία να προκύπτει η καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία των δαπανών. Ως εκ τούτου ορθά ο έλεγχος προσδιόρισε ως λογιστική διαφορά το ποσό των 10.575,00 € καθόσον δεν προκύπτει η πραγματοποίηση των συγκεκριμένων δαπανών.

Επειδή ο έλεγχος για την χρήση 2012 αποφάνθηκε ότι ο προσφεύγων απέκρυψε έσοδα συνολικής αξίας 47.635,40 ευρώ πλέον ΦΠΑ 7.747,68 ευρώ, ήτοι 16,73% επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων. Σε αυτή την περίπτωση έχει εφαρμογή η παρ. 8 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92, δηλαδή η πράξη ή παράλειψη είναι μεγάλης έκτασης, οπότε τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα προσαυξάνονται με 4% κατ' άρθρο 30 παρ. 2 περ. γ υποπερ. α του ν. 2238/94.

Επειδή ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία ανακριβή, βάσει του άρθρου 30 §4 περ. α' και θ' και του άρθρου 7 του ΠΔ 186/92, προσδιόρισε τα αποτελέσματα σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/1994, και με λογιστικό και με εξωλογιστικό τρόπο. Το αποτέλεσμα ήταν να ληφθούν ως τελικά καθαρά κέρδη αυτά που προέκυψαν με βάση τον λογιστικό προσδιορισμό.

Επειδή στο άρθρο 20 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι:

«1. Μέχρι την εικοστή πέμπτη (25η) Ιουνίου κάθε χρόνου υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τριπλότυπες καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών, με συναλλαγές και δεδομένα του προηγούμενου ημερολογιακού έτους ως εξής:

α. Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών, και από καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων.

Εξαιρετικά, δεν συμπεριλαμβάνονται στις καταστάσεις αυτές συναλλαγές, εφόσον η αξία ενός εκάστου στοιχείου που έχει εκδοθεί γι' αυτές δεν υπερβαίνει τα 300 (τριακόσια) ευρώ.....»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν υπάρχει λόγος αμφισβήτησης των δηλωθέντων εσόδων και εξόδων γιατί υπέβαλλε συγκεντρωτικές καταστάσεις

πελατών – προμηθευτών (τις προβλεπόμενες από την ανωτέρω διάταξη άρθρο 20 του Π.Δ. 186/1992) για τη χρήση 2012 και δεν προέκυψε καμία διαφορά μεταξύ των δηλωθέντων από αυτόν και των αντίστοιχων δηλωθέντων από τους πελάτες και προμηθευτές του.

Επειδή, στις εν λόγω καταστάσεις δεν περιλαμβάνονται οι χονδρικές συναλλαγές κάτω των 300,00 ευρώ καθώς και οι λιανικές συναλλαγές, το αναγραφόμενο ποσό συναλλαγών δεν αποτελεί το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ., φορολογίας εισοδήματος, και ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **05/07/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου για τη χρήση 2012 με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Φόρος εισοδήματος πράξη/2018

Διαφορά φόρου εισοδήματος	26.194,68 €
Πρόστιμο §17 αρ. 72 ν.4174/2013	16.683,39 €
Εισφορά αλληλεγγύης	2.328,41 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	45.206,48 €

2. Φ.Π.Α. πράξη/2018

Διαφορά φόρου	9.874,62 €
Πρόστιμο §17 αρ. 72 ν.4174/2013	8.757,80 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	18.632,42 €

3. Κ.Β.Σ. πράξη...../2018

Πρόστιμο άρθρου 7 §3 και 5 του ν.4337/2015 1.600,00€

Οριστική υποχρέωση του υπόχρεου για τη χρήση 2018 με βάση την παρούσα απόφαση:

Κ.Φ.Δ. πράξη...../2018

Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4337/2015 2.500,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ακριβές αντίγραφο

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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

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.