



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313333254

Αριθ. fax: 2313333258

Ηλεκτρονική διεύθυνση: ded.thess@aade.gr

Url: www.aade.gr

Αριθμός Απόφασης: 1216/22-05-2019

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 (ΦΕΚ1440Β/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **24/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή** τ... Κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, κατά της με αριθμό/27-12-2018 **Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της **Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης**, για το οικονομικό έτος **2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012)**.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της **Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης**.

6. Τις απόψεις της **Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης**.

7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από **24/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** τ...

Κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, η οποία **ασκήθηκε εμπροθέσμως** και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/27-12-2018 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος** του Προϊσταμένου της **Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης**, για το οικονομικό έτος **2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012)**, επιβλήθηκε, σε βάρος τ... προσφεύγο....., **κύριος φόρος 30.855,74 €, πρόστιμο** του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και **τόκοι** του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) **29.508,75 €** και **ειδική εισφορά αλληλεγγύης (άρθρο 29 του Ν.3986/2011) 12.301,52 €**, ήτοι **συνολικό ποσό 72.666,00 €**, λόγω ανακρίβειας των βιβλίων της ατομικής επιχείρησης τ... προσφεύγο..... για την **διαχειριστική**

περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012 και εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων. Η εν λόγω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από 27/12/2018 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994) της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης για την ατομική επιχείρηση τ... προσφεύγο..... .

... προσφεύγ..... Κ. του με Α.Φ.Μ.:, με την με ημερομηνία κατάθεσης 24/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1.

Η παραδοχή του φορολογικού ελέγχου ότι ... προσφεύγ..... δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία πωλήσεων για ανταλλακτικά συνολικής αξίας 36.476,00 € είναι εσφαλμένη, διότι στηρίζεται σε πλασματικά κριτήρια. Ειδικότερα, τα εν λόγω ανταλλακτικά χρησιμοποιήθηκαν για δωρεάν, εντός εγγύησης, σέρβις (service) σε καινούργιες μοτοσυκλέτες, για επιδιόρθωση μεταχειρισμένων μοτοσυκλετών ώστε να μεταπωληθούν, για προωθητικές ενέργειες, ενώ μέρος αυτών (παλαιά λάδια, φίλτρα, σπρέι) καταστράφηκαν ή απωλέσθησαν κατά την μεταφορά – μετακίνηση της έδρας της επιχείρησης. Η δε εμφανιζόμενη ως διατεθείσα ποσότητα αξεσουάρ, χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων πωλήσεων, συνολικής αξίας 2.269,22 €, οφείλεται, επίσης, στην απώλεια και καταστροφή αυτών κατά την μεταφορά – μετακίνηση της έδρας της επιχείρησης.

2.

Ο φορολογικός έλεγχος υπολόγισε εσφαλμένα και παράνομα το ποσό των 217.230,00 € από εξαγορά ασφαλιστηρίου συμβολαίου στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης (άρθρο 29 του Ν.3986/2011).

Οι προβαλλόμενοι λόγοι και ισχυρισμοί τ... προσφεύγο..... απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 (Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων) παράγραφος 1 πρώτο εδάφιο του Π.Δ.186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (ΦΕΚ84Α/26-05-1992), όπως τροποποιήθηκαν και ίσχυαν για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, οριζόταν ότι

«1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν, κατά περίπτωση.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 12 (Τιμολόγια. Εκκαθαρίσεις.) παράγραφοι 1 και 14 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυαν για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, οριζόταν ότι

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλον επιτηδευματία και στα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.

14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, όταν για την διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε έναν (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και, πάντως, μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 (Αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών. Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.) παράγραφος 1 εδάφιο πρώτο του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυαν για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, οριζόταν ότι
«1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχή υπηρεσιών, κατά περίπτωση.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1 (Αντικείμενο του φόρου) του Ν.2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ151Α/16-09-1994), όπως ίσχυαν για το οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012), οριζόταν ότι
«Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 (Υποκείμενο του φόρου) παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως τροποποιήθηκαν και ίσχυαν για το οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012), οριζόταν ότι
«1. Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή την συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. Σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του. Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 4 (Εισόδημα και εξεύρεσή του) παράγραφοι 1 και 2 και παράγραφος 3 εδάφια πρώτο και δεύτερο του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυαν για το οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012), οριζόταν ότι
«1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό.
2. Το εισόδημα, ανάλογα με την πηγή της προσέλευσής του, διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής:
Α–Β. Εισόδημα από ακίνητα.
Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες.
Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.
Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις.
ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.
Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή.
3. Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών από Α έως Ζ της προηγούμενης παραγράφου, τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από την φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από την φορολογία οικονομικό έτος. Κατά την άθροιση αυτήν, συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επί μέρους εισοδημάτων.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 (Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος) παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυαν για το οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012), οριζόταν ότι
«1. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 29 (Ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα) παράγραφος 1 παράγραφος 2 εδάφιο πρώτο και παράγραφος 3 περίπτωση δ)

του Ν.3986/2011 «Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012 – 2015» (ΦΕΚ152Α/01-07-2011), όπως ίσχυαν για το οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012), οριζόταν ότι

«1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις από 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011 – 2015.

2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου

3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής:

δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) επί ολόκληρου του ποσού.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 2 παράγραφος 4 περιπτώσεις α) και γ) και παράγραφος 7 περίπτωση α) του πρώτου εδαφίου και περίπτωση γ) του δεύτερου εδαφίου του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυαν για το οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012), οριζόταν ότι

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

4. Τα βιβλία και 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.

Οι πράξεις ή οι παραλήψεις 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 τον λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων,

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 ακαθαρίστων 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:

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58 (Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης) παράγραφος 1 περίπτωση γ) του Ν.4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ170Α/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από την Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

γ) Πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση την φορολογική δήλωση.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 53 (Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής) παράγραφος 1 εδάφιο πρώτο και παράγραφοι 3 και 4 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι

«1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για την χρονική περίοδο από την επόμενη ημέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας.

3. Τόκοι επί των τόκων δεν υπολογίζονται και δεν οφείλονται.

4. Ο Υπουργός Οικονομικών, με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 (Μεταβατικές διατάξεις) παράγραφος 17 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 49 παραγράφοι 1 και 6 του Ν.4509/2017 (ΦΕΚ201Α/22-12-2017) και ισχύουν από την 01/01/2018, ορίζεται ότι

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31/12/2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν.2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος, κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 01/01/2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1003/03-01-2018 Εγκυκλίου του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 (ΦΕΚ201Α/22-12-2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου», ορίζεται ότι

«.....
Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 τροποποιείται η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι από 01/01/2018, σύμφωνα με την παράγραφο 6 αυτού και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν.2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για την χρονική περίοδο από 01/01/2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 (Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου) παράγραφος 2 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«2. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 (Επαρκής αιτιολογία) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 171 (Αποδεικτική δύναμη) παράγραφοι 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» (ΦΕΚ97Α/17-05-1999) ορίζεται ότι

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους, αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνον εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παράγραφο 1

αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι η συνταχθείσα και θεωρηθείσα από την Φορολογική Διοίκηση έκθεση φορολογικού ελέγχου αποτελεί δημόσιο έγγραφο και, εξ αυτού, αποτελεί πλήρη απόδειξη των όσων αναφέρονται σε αυτήν (**ΣΤΕ478/1998**).

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία που είναι καταχωρημένα στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε., ... προσφεύγ..... διατηρεί από την 06/02/1990 ατομική επιχείρηση στ... .., με κύρια δραστηριότητα το λιανικό εμπόριο μοτοσυκλετών και συναφών ανταλλακτικών και εξαρτημάτων σε εξειδικευμένα καταστήματα, για την οποία, κατά την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, τηρούσε βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και υπαγόταν στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α..

Επειδή, στα πλαίσια της με αριθμό/2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης και κατόπιν διενέργειας σχετικού φορολογικού ελέγχου, συντάχθηκε η από 27/12/2018 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994) της εν λόγω Δ.Ο.Υ. για την ατομική επιχείρηση τ... προσφεύγο....., αναφορικά με το οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012). Από την εν λόγω έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ... προσφεύγ..... δεν είχε εκδώσει φορολογικά στοιχεία εσόδων για πωλήσεις ανταλλακτικών συνολικής αξίας 36.476,00 € και για πωλήσεις αξεσουάρ συνολικής αξίας 2.269,22 €. Η παράλειψη έκδοσης των εν λόγω φορολογικών στοιχείων εσόδων που ήταν μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα δεδομένα των βιβλίων (ποσοστό αποκρυβέντων ακαθαρίστων εσόδων επί των δηλωθέντων 19,67%), κατέστησε επισφαλή τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων από τα βιβλία, τα οποία κρίθηκαν ανακριβή και, εξ αυτού, τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικώς.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου, όπως διατυπώνονται στην από 27/12/2018 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994) της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη και αποτελεί την νόμιμη αιτιολογία αυτής, **κρίνονται βάσιμες και γίνονται αποδεκτές**.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 (Βάρος απόδειξης) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται 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.»,
πλην, όμως, οι ισχυρισμοί τ... προσφεύγο..... είναι αβάσιμοι και δεν μπορούν να αποδομήσουν το πόρισμα του ελέγχου.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 24/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής τ... κ. του με Α.Φ.Μ.:

**Οριστική φορολογική υποχρέωση τ... προσφεύγο..... –
Καταλογιζόμενος φόρος εισοδήματος με βάση την παρούσα Απόφαση:**

Οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012)

Η με αριθμό/27-12-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, ως ακολούθως (τα ποσά σε ευρώ):

Κύριος φόρος εισοδήματος	30.855,74
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013 (50%) και τόκοι άρθρου 53 Ν.4174/2013 (60 μήνες x 0,73% = 43,8%)	29.508,75
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης (άρθρο 29 Ν.3986/2011)	12.301,52
Συνολικό ποσό φόρου	72.666,00

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στ...ν προσφεύγο..... .

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής 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.