



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
**ΑΑΔΕ**
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604576
Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 26-11-2019

Αριθμός Απόφασης:3225

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε.

β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α'69).

γ. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/27-04-2017).

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/28-06-2019 ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, που εδρεύει στη Δάφνη Αττικής, οδός, κατά των κάτωθι περιγραφόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης :

1)Της με αρ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 (χρήση 2003),

2)Της με αρ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 (χρήση 2004) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω περιγραφόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης και την από 28-05-2019 οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος κατ' επανάληψη διαδικασίας, ως οι με αρ.&/2013 αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (τμήμα 9^ο Μονομελές).

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/28-06-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 (χρήση 2003), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 105.922,50 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (πρόστιμο άρθρου 58Α § 2 Ν. 4174/2013) - ποσοστού 50% του κύριου φόρου - ύψους 52.961,25 ευρώ, πλέον τόκοι υπερημερίας (κατ' άρθρο 53 § 1 Ν. 4174/1013) ύψους 50.260,23 ευρώ, ήτοι συνολικά: 209.143,98 ευρώ,

Με την υπ' αρ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 (χρήση 2004), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 37.683,45 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (πρόστιμο άρθρου 58Α § 2 Ν. 4174/2013) - ποσοστού 50% του κύριου φόρου - ύψους 18.841,72 ευρώ, πλέον τόκοι υπερημερίας (κατ' άρθρο 53 § 1 Ν. 4174/1013) ύψους 17.880,80 ευρώ, ήτοι συνολικά: 74.677,41 ευρώ.

Σύντομο Ιστορικό

Με την με αρ./01-04-2019, εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, για τις χρήσεις 2003-2004, κατ' επανάληψη διαδικασίας, συνεπεία των με αρ./2019 και/2019 οριστικών αποφάσεων του 9^{ου} Τμήματος του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών με τις οποίες ακυρώθηκαν για τυπικούς λόγους (συγκεκριμένα για την υπογραφή αυτών από όργανο το οποίο επιλήφθηκε χωρίς να έχει δημοσιευθεί η κανονιστική απόφαση μεταβίβαση αρμοδιοτήτων / εξουσιοδότησης υπογραφής προς αυτό και άρα χωρίς να έχει αποκτήσει την αρμοδιότητα αυτή) τα υπ αρ/2010 και/2010 Φύλλα Ελέγχου Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ετών 2003 και 2004 αντίστοιχα.

Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου τα βιβλία της επιχείρησης κρίθηκαν ανακριβή για την χρήση 2003 λόγω της διαπίστωσης της παράβασης της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον προσφεύγοντα και ανεπαρκή για την χρήση 2004 λόγω μη προσκόμισης – καταστροφής των βιβλίων και

στοιχείων της επιχείρησης. Η κρίση των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών την χρήση 2003 και ανεπαρκών την χρήση 2004 είχε ως αποτέλεσμα τα προσδιοριστούν εξωλογιστικά τα ακαθάριστα έσοδα (χρήση 2003) και τα καθαρά κέρδη (χρήση 2003,2004) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 2γ και 32 του ν 2238/1994

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδοθήκαν οι με αριθμό&/2019 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ετών 2003 και 2004 αντίστοιχα

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή **αιτείται την ακύρωση** των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος τα εξής :

- *Διότι το δικαίωμα του Δημοσίου (δια της Α.Α.Δ.Ε. και της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης) προς έκδοση του αρχικού - προηγούμενου και ακυρωθέντος για τυπικούς λόγους υπ' αρ./2010 Φύλλου Ελέγχου της διαχειριστικής μου χρήσης 2003, είχε υποπέσει σε παραγραφή ήδη από 31/12/2009, ήτοι προ της έκδοσής του, στις 15/1/2010. Και, συνεπώς, δεν επιτρέπεται η επανέκδοσή του, ούτε κατ' "επανάληψη διαδικασίας". Και*

- *Διότι, ως προς την επόμενη χρήση μου 2004, αφού εγώ παρέδωσα στον έλεγχο τα πλήρη τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία μου της χρήσης αυτής (ως είχαν βέβαια αλλοιωθεί από τη διαβροχή τους με ύδατα και λύματα, λόγω των χωρησάντων πλημμυρών - ανωτέρα βία την οποία αποδέχθηκε πλήρως ο έλεγχος) και δεδομένου ότι, όπως διαπίστωσε η από 15/1/2010 "Εκθεση Τακτικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος" της αντιδίκου Δ.Ο.Υ., το μεν ποσοστό των δηλωθέντων μικτών κερδών μου ανήλθε στο φυσιολογικό ποσοστό 20,08%, τα δε δηλωθέντα κέρδη μου "ήταν μειωμένα λόγω [του] ανταγωνισμού της αγοράς αυτοκινήτων" και αφού, επιπλέον, δεν διαπιστώθηκε και η οιαδήποτε φορολογική παράβασή μου (από οιαδήποτε πηγή πληροφοριών), τα μεν βιβλία μου δεν έπρεπε ν' απορριφθούν ως ανεπαρκή, τα δε αποτελέσματά μου δεν έπρεπε να προσδιοριστούν εξωλογιστικά - αλλά έπρεπε/πρέπει να γίνουν δεκτές ως ειλικρινείς οι υποβληθείσες δηλώσεις μου όλων των φορολογικών αντικειμένων, άλλως να μου επιβληθεί ηπιότερος Σ.Κ.Κ.*

➤ **Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου στη χρήση 2003**

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **36 § 1** του **ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι «η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης», με τις διατάξεις του άρθρου **72 § 11** του ίδιου νόμου, ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προσ-

τίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 και 4 του ν. 2238/1994 (Α' 151) 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,** 2) ... 3) ... **4) Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:** α) ..., **β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου**», όπως η περίπτωση β' αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (Α' 276) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει για φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από 22/12/2006 και μετά. Με την **ΠΟΛ 1052/15-03-2007**, διευκρινίστηκε ότι «Με τις διατάξεις αυτές το δημόσιο διατηρεί το δικαίωμα να προβεί σε έκδοση και κοινοποίηση φύλλου ελέγχου και στην περίπτωση που δεν έχει εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου, όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής μετά την πάροδο της προβλεπόμενης αρχικά παραγραφής. Διευκρινίζεται, ότι το φύλλο ελέγχου που θα εκδοθεί στις περιπτώσεις αυτές θα αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα συμπληρωματικά στοιχεία,...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ίδιου νόμου :«**2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:** α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. [3728/2008](#) (Α' 258).Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις

του άρθρου 70.»

Επειδή, σύμφωνα με τις ειδικές ρυθμίσεις της παρ. 18 του άρθρου 19 του Ν. 3091/ 2002 (που τροποποιήθηκε δια της προσθήκης τελευταίου εδαφίου με την παρ. 2 του άρθρου 22 του Ν. 3212/2003), «Για τις υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992, σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31/12/2002 και μετά. Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π. για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 6 του Ν. 2238/94 «6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.»

Επειδή, εν προκειμένω έχει εκδοθεί από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, η με αριθμό/2007 απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ ΠΔ 186/92 έτους 2002 για την λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από τον προσφεύγοντα . Η συγκεκριμένη πράξη εκδόθηκε την 22-8-2007 και κοινοποιήθηκε στον φορολογούμενο την 3-9-2007 δηλαδή μέσα στον χρόνο της πενταετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την διαχειριστική περίοδο 1-1/31-12-2002. Κατά συνέπεια σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 19 του Ν. 3091/ 2002 <<για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί Α.Ε.Π. για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία (2003 και μετά), ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια» δηλαδή για την διαχειριστική περίοδο 1-1/31-12-2003 έως και 31-12-2011. Περαιτέρω, η υπό κρίση επανάληψη διαδικασίας διενεργήθηκε εντός του έτους από την κοινοποίηση στην φορολογική αρχή της απόφαση.

Συνεπώς το δικαίωμα του Δημοσίου σε κανένα στάδιο δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο περί ανεπάρκειας βιβλίων και εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων στην χρήση 2004

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 , 5 Π.Δ. 186/92, ως ίσχυαν στην κρινόμενη περίοδο:

«Τα βιβλία και στοιχεία της τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά η αθροιστικά:

α).....β).....

γ) δεν εκδίδει η εκδίδει ανακριβή η εικονικά η πλαστά ως προς την ποσότητα η την αξία η τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης η αξίας, η λαμβάνει ανακριβή η εικονικά τέτοια στοιχεία.

στ) δεν διαφυλάσσει η δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ, τα ημερολόγια όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές στα ημερολόγια, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3 του ιδίου άρθρου.

Οι πράξεις και οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να επηρεάζουν σημαντικά η να οφείλονται σε πρόθεση για απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

5.Η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας στα οποία διαπιστώθηκαν πράξεις η παραλείψεις , οι οποίες κατά την κρίση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. συνιστούν ανεπάρκειες η ανακρίβειες , όπως αυτές προσδιορίζονται από το άρθρο αυτό, μπορεί να κριθεί, μετά από αίτηση του επιτηδευματία, από τριμελή Επιτροπή, πριν από την κοινοποίηση του φύλλου ελέγχου η της πράξης. Στην περίπτωση αυτή ο προϊστάμενος Δ.Ο.Υ υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Ο επιτηδευματίας δικαιούται, εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος, να ζητήσει την κρίση της Επιτροπής, η οποία αποφαινεται εντός μηνός, με αιτιολογημένη απόφασή της, αν οι ανεπάρκειες η ανακρίβειες που αναφέρονται στο σημείωμα συνεπάγονται απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων και εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Η Επιτροπή δύναται να διατάσσει συμπληρωματικό έλεγχο για διευκρίνιση των λόγων για τους οποίους ζητείται η απόρριψη

των βιβλίων και στοιχείων. Η απόφαση της Επιτροπής είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 32 παρ 1 και 2 του ν 2238/1994**, ως ίσχυαν στην κρινόμενη περίοδο:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του ΚΦΣ καθώς και των επιχειρήσεωνη τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται εξωλογιστικά με πολλαπλασιασμό των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών που δημοσιεύεται στην εφημερίδα της Κυβέρνησης. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους, που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους που έχει καθορίσει το Υπ. Εμπορίου. Όταν το Υπ. Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους..... Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβήο συντελεστής προσαυξάνεται κατά 50%.

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού συγκρίνεται ο συντελεστής από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή.....

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται η αντιστοιχεί στα τελικά προσδιορισθέντα κέρδη δε μπορεί να είναι ανώτερος από το 85%.».

Επειδή, σύμφωνα με την **απόφαση ΣΤΕ 1163/2012** Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος, ο οποίος δεν αποτελεί κύρωση αλλά μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος, χωρεί και στις περιπτώσεις απώλειας ή καταστροφής από οποιαδήποτε αιτία, ακόμη και εξ ανωτέρας βίας, των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων ή ορισμένων από αυτά, εφόσον δεν είναι δυνατή η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τα βιβλία και στοιχεία που διασώθηκαν, διότι η περίπτωση αυτή εξομοιώνεται, από την άποψη προσδιορισμού του εισοδήματος, με την περίπτωση που δεν τηρήθηκαν τα βιβλία και στοιχεία.

Επειδή, στις περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης έχουν καταστραφεί , παρά τη σχετική πρόσκληση της φορολογικής αρχής , ενόψει του ότι καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρή-

σης, επέρχεται με εξομοίωση , από άποψη προσδιορισμού εισοδήματος προς την περίπτωση της μη τήρησης λογιστικών βιβλίων και στοιχείων (ΣΤΕ 2490/1984,701/2001) και επομένως δικαιολογείται η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης (ΣΤΕ 3413/1981, 1021/1996, 2743/1996, 4780/1996, 2198/1997, 1426/2000,701/2001,304/2003)

Επειδή, ο καθορισμός από το νόμο ενός συντελεστή καθαρού κέρδους για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων , στην περίπτωση που αυτές δεν τηρούν επαρκή και ειλικρινή βιβλία, συνάδει προς το Σύνταγμα (άρθρο 25 παρ 1 περί αναλογικότητας) δεδομένου ότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο (ΣΤΕ 3474/2011).

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προαναφέρθηκε, για την χρήση 2004, τα βιβλία της επιχείρησης κρίθηκαν ανεπαρκή λόγω μη προσκόμισης – καταστροφής των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης. Η κρίση των βιβλίων και στοιχείων ανεπαρκών την χρήση 2004 είχε ως αποτέλεσμα τα προσδιοριστούν εξωλογιστικά τα καθαρά κέρδη στην χρήση 2004, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν 2238/1994.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 28-05-2019 έκθεση ελέγχου έκθεση ελέγχου : «Από το αρχείο της Υπηρεσίας μας προκύπτει ότι έχει υποβληθεί από τον ελεγχόμενο η υπ αρ. πρωτ./9-5-05 γνωστοποίηση στην οποία αναφέρονται τα κάτωθι. .

«Σας γνωρίζουμε ότι την 20/4/2005 σε αποθηκευτικό χώρο της επιχείρησης μου στον οποίο αποθηκεύω εμπορεύματα και τα αρχεία βιβλίων και στοιχείων παρελθουσών χρήσεων λόγω του μεγάλου όγκου των ,επί της οδούιδιοκτησίαςΑΦΜ,λόγω πλημμύρας ,λύματα της πολυκατοικίας, κατέστρεψαν τα εμπορεύματα και τα αρχεία παρά τα προσήκοντα μέτρα που είχαν ληφθεί για την αποφυγή τέτοιων καταστάσεων, όπως ειδική υποβρύχια αντλία ,η οποία ετίθετο σε λειτουργία όταν η στάθμη των υδάτων ανέβαινε.

Σημειώνω ότι τα αρχεία των βιβλίων και των στοιχείων παρ όλα αυτά βρίσκονται στην διάθεση κάθε ελέγχου όπως έχουν διαμορφωθεί μετά το τυχαίο και λόγω ανωτέρας βίας γεγονός>>.....

B. Κατόπιν της με αρ. πρωτ./9-5-05 γνωστοποίησης περί πλημμύρας εκδόθηκε εντολή προληπτικού ελέγχου/27-5-2005 στον ελεγκτήο οποίος με την από 18-10-2005 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ βεβαιώνει τα ανωτέρω εκτεθέντα γεγονότα και προσθέτει

Ότι είναι ακόμη εμφανή τα ίχνη από την υπερχειλίση των λυμάτων -τα αρχεία των βιβλίων και των στοιχείων ετών 2004 και παλαιότερα φέρουν ακόμα εμφανή ίχνη διαβροχής πλην όμως υφίστανται στο σύνολο τους και τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου .Έγινε προφορική σύσταση στον ελεγχόμενο για την διατήρηση του εν λόγω αρχείου έστω όπως έχει διαμορφωθεί για τις ανάγκες του τακτικού ελέγχου -στην κρίση του οποίου επαφίεται το θέμα κατά πόσον είναι δυνατή η αξιοποίηση του εν λόγω αρχείου.»

Επειδή, ο υπό κρίση έλεγχος έλαβε υπόψη τις ανωτέρω πληροφορίες και κατόπιν των επαληθεύ-

σεων βάσει στοιχείων επιτηδευματία – έλεγχο τήρησης των βιβλίων και στοιχείων που προβλέπονται από τον ΚΒΣ έκρινε ότι : «Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, για την εξακρίβωση εφαρμογής των υποχρεώσεων που απορρέουν από τις διατάξεις των άρθρων 1,2,3,4,7 έως και 16 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), ήταν αδύνατο να εξακριβωθεί αν αυτά τηρήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ, καθώς αυτά κατά το μεγαλύτερο μέρος τους κατεστράφησαν λόγω γεγονότος ανωτέρας βίας (πλημμύρας) που είχε προηγηθεί στον χώρο που αυτά φυλάσσονταν και για τον λόγο αυτό επίσης καθίσταντο αδύνατες οι όποιες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από 28-05-2019 έκθεση ελέγχου που συντάχθηκε κατόπιν επανάληψης διαδικασίας ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της φορολογικής περιόδου από 1/1/2004 έως 31/12/2004 ως ανεπαρκή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 3 του Π.Δ. 186/92 ΚΒΣ και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης εξωλογιστικά αφού έλαβε υπόψη:

α) Τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 3, 4, 6 και 7 του Π.Δ 186/92 (Κ.Β.Σ).

β) τις διατάξεις των άρθρων 28, 30, 49 και 105 ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε.)

Και ειδικότερα τις αγορές ,τις πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδής επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες ,το απασχολούμενο προσωπικό, το ποσό των εξόδων της επιχείρησης και γενικά κάθε επαγγελματικής δαπάνης

γ) τις διατάξεις 31, 41, 42, 106, 109 και Ι 18 ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε.)

δ) Τις διατάξεις των άρθρων 32 και 50 του ν.2238/94 (Κ.Φ.Ε)

ε) Τον Μοναδικό Συντελεστή ή Μοναδικούς Συντελεστές Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ) που αντιστοιχούν στις δραστηριότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης και οι οποίοι περιλαμβάνονται στον Ειδικό Πίνακα Συντελεστών Καθαρού κέρδους, που καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και ειδικότερα:

Κωδ. αρ. Μ.Σ.Κ.Κ. 2303 Επάγγελμα εισαγωγέας ή έμπορος καινούργιων ανταλλακτικών και εξαρτημάτων αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών Σ.Κ.Κ 16%.

στ) Το γεγονός ότι ήταν αδύνατο να εξακριβωθεί αν τα βιβλία της επιχείρησης τηρήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ, καθώς αυτά κατά το μεγαλύτερο μέρος τους κατεστράφησαν λόγω γεγονότος ανωτέρας βίας (πλημμύρας) που είχε προηγηθεί στον χώρο που αυτά φυλάσσονταν και για τον λόγο αυτό καθίσταντο αδύνατες οι όποιες ελεγκτικές επαληθεύσεις που αφορούσαν τον προσδιορισμό των κερδών με βάση τα βιβλία και στοιχεία

ζ) Τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά προέκυψαν από τις δηλώσεις του προσφεύγοντα.

Επειδή, εν προκειμένω, λαμβάνοντας υπόψη τις προαναφερθείσες διατάξεις και νομολογία καθώς και τα πραγματικά περιστατικά, ορθώς ο έλεγχος, λόγω αδυναμίας προσδιορισμού λογιστικού αποτελέσματος, και αφού δέχτηκε τα ακαθάριστα έσοδα όπως αυτά προέκυψαν από τις δηλώ-

σεις του, προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της χρήσης 2004, με την μέθοδο του εξωλογιστικού προσδιορισμού, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.2238/1994, Συνεπώς ο παρών λόγος που επικαλείται ο προσφεύγων απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 28/05/2019 οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ./28-06-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Οικονομικό έτος 2004 (χρήση2003)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει παρούσας απόφασης
Διαφορά φόρου	105.922,50 €	105.922,50 €
Πρόστιμο φόρου (άρθρων 58 και 53 του Ν.4174/2013)	103.221,48 €	103.221,48 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	209.143,98 €	209.143,98 €

Οικονομικό έτος 2005 (χρήση2004)

	άσει ελέγχου	Βάσει παρούσας απόφα- σης
Διαφορά φόρου	37.683,45 €	37.683,45 €
Πρόστιμο φόρου (άρθρων 58 και 53 του Ν.4174/2013)	36.722,52 €	36.722,52 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	74.677,41 €	74.677,41 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.