



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333237

ΦΑΞ : 2313333258

Θεσσαλονίκη, 14-10-2016

Αριθμός απόφασης: 1234

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 πδ 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 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «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 με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

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

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, ΑΦΜ, κατά της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008, της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008, καθώς και κατά της υπ' αρ. πράξης επιβολής άρθρου 54 Ν. 4174/13 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

4. Την υπ' αρ. οριστική πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008, την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 – 31/12/2008, καθώς και την υπ' αρ. πράξη επιβολής άρθρου 54 Ν. 4174/13 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, **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 προσβαλλόμενη **οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης επιβλήθηκε, κατόπιν μερικού φορολογικού ελέγχου, σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 2.914,20€, καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 3.497,04€, ήτοι συνολικό ποσό **6.411,24€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008 (οικονομικό έτος 2009), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 του Π.Δ. 189/92, 30-32 & 61-63 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2, 23, 25, 28, 30, 34, 37 & 72 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/13) και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.

- ✓ Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης επιβλήθηκε, κατόπιν μερικού φορολογικού ελέγχου, σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 6.710,00€, καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 8.052,00€, ήτοι συνολικό ποσό **14.762,00€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, σύμφωνα με τις διατάξεις του κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 2, 23, 25, 28, 30, 34, 37 & 72 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/13) και των άρθρων 1 & 2 του Ν.2523/1997.
- Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του άρθρου 54 (Ν.4174/13)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 500,00€ για το φορολογικό έτος 2016, λόγω μη ανταπόκρισής του στο με αρ. πρωτ.2016 αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή αντιγράφων των βιβλίων και στοιχείων που τηρήθηκαν κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 14,23 & 24 Ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 του ίδιου νόμου.

Ο επιβληθείς φόρος προέκυψε κατόπιν μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών, που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, δυνάμει της υπ' αρ.εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το πληροφοριακό δελτίο του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος της Περιφερειακής Διεύθυνσης Θεσσαλίας, σύμφωνα με το οποίο, κατόπιν διενέργειας προληπτικού ελέγχου στις, στην παραλία των, διαπιστώθηκαν και επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος, οι παραβάσεις της μη έκδοσης τεσσάρων Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών, καθώς και της μη επίδειξης του τηρούμενου βιβλίου εσόδων- εξόδων. Επιπλέον, ο προληπτικός έλεγχος κατόπιν έρευνας στο σύστημα TAXIS διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων δεν είχε υποβάλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για το δ' τρίμηνο του 2008, 2009-2013 και το α' τρίμηνο του 2013.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, λαμβάνοντας υπόψιν τα ανωτέρω, διενήργησε έλεγχο μέσω του συστήματος TAXIS στην επιχείρηση του προσφεύγοντος διαπιστώνοντας ότι ουδέποτε είχε προβεί σε έναρξη υποκαταστήματος στον υπαίθριο χώρο της παραλίας με κωδικό δραστηριότητας «.....». Κατόπιν, διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα για τη χρήση 2008, υπολογίζοντας εξωλογιστικά το φορολογητέο εισόδημά του, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν. 2238/94, λόγω μη επίδειξης στον φορολογικό έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

A. Μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της κρινόμενης χρήσης. Το βάρος της απόδειξης το φέρει η φορολογούσα αρχή, η οποία δεν απέδειξε ότι ο προσφεύγων την κρινόμενη χρήση είχε συναλλαγές. Δεν υφίσταται αντικείμενο φόρου.

B. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμου εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων.

- **Επειδή**, στο άρθρο **14 του Ν. 4174/13** ορίζεται σαφώς ότι:
«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.
2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας....»
- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο **18 παρ. 2 του Π.Δ 186/92**, 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**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **30 παρ. 4 του Π.Δ 186/92**: « 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 αυτά παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν. Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη

διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της

- **Επειδή**, με τις διατάξεις της περ. γ' παρ. 2 του άρθρου **30 του ν. 2238/1994(Κ.Φ.Ε.)**, ορίζεται ότι: «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 δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη».
- **Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου **32 του ν. 2238/1994** ορίζεται ότι: «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατηγορίας της προσήκουσας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους».
- **Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου **32 του ν. 2238/1994** 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. 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 προσαύξεσης 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. δ).....».

- **Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο **48§3 του Ν. 2859/00** 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 Δ.Ο.Υ. 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 το άρθρο **5§2 της ΠΟΛ 1037/2005** ορίζεται ότι: «Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης στις φορολογίες αυτές διενεργούνται οι απαραίτητες κατά περίπτωση επαληθεύσεις και εφαρμόζονται οι οικείες ανά φορολογία διατάξεις. Τα ακαθάριστα έσοδα ή οι αγορές που δηλώθηκαν ή προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία ή προσδιορίζονται από τον έλεγχο για τη φορολογία εισοδήματος, λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες».
- **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 και 304/2003).
- **Επειδή,** σύμφωνα με την **1883/2014 απόφαση του ΣτΕ** η μη άμεση προσκόμιση στον φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης, χωρίς να τεκμηριώνεται ότι οφείλεται σε γεγονός ανωτέρας βίας, ισοδυναμεί με άρνηση του νομίμου εκπροσώπου αυτής να

υποστεί τον έλεγχο, δικαιολογώντας την προσφυγή της φορολογικής διοίκησης στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση παρά τις επανειλημμένες προσκλήσεις (.....) ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή στοιχείων στον φορολογικό έλεγχο, αλλά ούτε και στην υπ' αριθ. πρωτ.Κλήση προς ακρόαση του άρ.6 του Ν.2690/1999. Το γεγονός αυτό είχε ως αποτέλεσμα να μην τεθούν στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης και να μην καταστεί δυνατή η διενέργεια των προβλεπόμενων από την ΠΟΛ. 1037/2005, ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσης βάσει αυτών. Συνεπώς νομίμως η φορολογική αρχή έκρινε αυτά ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 περ. στ' του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92 και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό αυτών (ΣτΕ 1038/2011). Συνεπεία των ανωτέρω τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης χρήσης προσδιορίστηκαν ορθώς από την Δ.Ο.Υ Κατερίνης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και το καθαρό εισόδημα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 του ίδιου νόμου και αντίστοιχα οι φορολογητέες εκροές, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000 σε συνδυασμό με το άρθρο 5§2 της ΠΟΛ 1037/2005.
- **Επειδή**, αναφορικά με τον επιμέρους ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι το επίμαχο διάστημα είχε διακόψει τη λειτουργία της επιχείρησής του, τόσο στην δηλωθείσα έδρα όσο και στο υποκατάστημα, αυτός δεν γίνεται αποδεκτός για τους ακόλουθους λόγους:
Σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1068/19-3-2001**, σχετικά με τη δήλωση διακοπής εργασιών ορίζονται τα ακόλουθα:
 1. Με τις διατάξεις της παρ. 1γ του άρθρου 36 Ν. 2859/2000, προβλέπεται ότι η δήλωση οριστικής παύσης εργασιών υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ για μεν τα φυσικά πρόσωπα εντός 10 ημερών από την οριστική παύση των εργασιών τους , για δε τα νομικά πρόσωπα και τις ενώσεις προσώπων εντός 30 ημερών από τη λύση τους.....
 2. Περαιτέρω με την παρ. 7 του άρθρου 8 της 1068526/2620/ΔΜ/ΠΟΛ 1169/9-6-1998 ΑΥΟ, ορίζεται ότι εκπρόθεσμες δηλώσεις μεταβολής ή διακοπής εργασιών πέραν του ενός (1) έτους, υπόκεινται σε έλεγχο, για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας , πριν τη χορήγηση της σχετικής βεβαίωσης.
 3. Με βάση τα ανωτέρω στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων διακοπής εργασιών, θα πρέπει, κατά προτεραιότητα, να διενεργείται ο προσήκων φορολογικός έλεγχος, προκειμένου να διαπιστώνεται, η εκπλήρωση ή μη των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογουμένου (απόδοση Φ.Π.Α.-Φ.Μ.Υ.....) και παράλληλα ο πραγματικός χρόνος διακοπής εργασιών.
 4. Για τη διαπίστωση του πραγματικού χρόνου διακοπής εργασιών, θα λαμβάνονται, υποχρεωτικά υπόψη, χωρίς βέβαια να αποκλείονται και περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις, όπου αυτό κρίνεται αναγκαίο, τα εξής στοιχεία :

Α) Η μη έκδοση και η μη λήψη στοιχείων του ΚΒΣ , κατά το κρινόμενο χρονικό διάστημα, καθώς και η μη διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών και η μη ύπαρξη κάθε είδους εγγράφων στα τηρηθέντα βιβλία , κατά το ίδιο διάστημα. Ειδικά για τη μη διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών, θα ζητείται σε κάθε περίπτωση σχετική βεβαίωση από το αρμόδιο τμήμα της Δ/νσης Φ.Π.Α.

Β) Η μη υποβολή φορολογικών δηλώσεων (εισοδήματος , ΦΠΑ κλπ) κατά το παραπάνω διάστημα, για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα.

Γ) Η μη άσκηση από τον συγκεκριμένο επιτηδευματία επαγγελματικής δραστηριότητας κατά το ίδιο διάστημα.

Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψιν τα ανωτέρω, στην προκειμένη περίπτωση ήταν αδύνατο να διαπιστωθεί από τον έλεγχο η μη έκδοση και η μη λήψη στοιχείων του ΚΒΣ, δεδομένου ότι δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, αλλά ούτε και η δηλωθείσα ταμειακή μηχανή με Α.Μ. ΔΕ00005881.

Περαιτέρω, η μη άσκηση από τον συγκεκριμένο επιτηδευματία επαγγελματικής δραστηριότητας κατά το ίδιο διάστημα, δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο, αντιθέτως το γεγονός ότι την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο ο προσφεύγων είχε καταβάλει ασφαλιστικές εισφορές σύμφωνα με το υπ' αρ. έγγραφο του Ο.Α.Ε.Ε. αναιρεί τον προβαλλόμενο ισχυρισμό.

- **Επειδή**, στο **άρθρο 6** (Δήλωση διακοπής εργασιών) της **ΠΟΛ 1102/14-7-2005** ορίζονται τα ακόλουθα : «1 Τα φυσικά πρόσωπα της παρούσας υποχρεούνται να υποβάλλουν, εντός (10) ημερών την οριστική παύση των εργασιών τους, το έντυπο Μ4. Τα Νομικά Πρόσωπα και οι Ενώσεις Προσώπων υποβάλλουν την ίδια δήλωση εντός (30) ημερών από την οριστική παύση των εργασιών τους.....2 Πριν από τη σχετική καταχώριση της δήλωσης διακοπής εργασιών στο υποσύστημα Μητρώου ακυρώνονται υποχρεωτικά τα θεωρημένα στοιχεία του ΚΒΣ. 4 Με την δήλωση διακοπής εργασιών υποβάλλεται υποχρεωτικά και υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του Ν 1599/1986, με την οποία δηλώνεται ότι δεν υφίστανται αποθέματα της επιχείρησης πάγια ή εμπορεύσιμα».

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι κρίσιμο στοιχείο για την διαπίστωση διακοπής των εργασιών της επιχείρησης είναι η διαπίστωση της μη έκδοσης και μη λήψης στοιχείων του ΚΒΣ και η ακύρωση υποχρεωτικά των θεωρημένων στοιχείων του ΚΒΣ από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. του προσφεύγοντος, γεγονός που στην προκειμένη περίπτωση δεν συνέβη.

- **Επειδή**, από τον έλεγχο προέκυψε ότι ο προσφεύγων δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση των στοιχείων του στο υποσύστημα Μητρώου TAXIS, τόσο όσον αφορά την επαγγελματική του έδρα (η οποία έως και σήμερα εμφανίζεται ενεργή) όσο και ότι αφορά την διεύθυνση κατοικίας του.
- **Επειδή**, έως και σήμερα ο προσφεύγων στα πλαίσια του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 δεν έχει προσκομίσει στην υπηρεσία μας νέα στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να διαφοροποιήσουν

την φορολογική του υποχρέωση. Τα προσκομισθέντα μισθωτήρια δεν θεωρούνται ως επαρκή στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να μεταβάλουν την παρούσα κρίση.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί μη νόμιμου εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, λόγω μη ύπαρξης αντικείμενου φόρου, κρίνεται ατεκμηρίωτος και απορρίπτεται.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης.

- **Επειδή**, όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα ως αντικείμενη ευθέως στην αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προσβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο προσφεύγων, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη και περιγράφεται επαρκώς στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου με αναλογικότητα και επιείκεια, στο πλαίσιο όμως της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

ΤΗΝ ΑΠΟΡΡΙΨΗ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ – ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008

Διαφορά φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης	2.914,20€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	3.497,04€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	6.411,24€

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας βάσει της παρούσας απόφασης	6.710,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας βάσει της παρούσας απόφασης	8.052,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	14.762.00€

Φορολογικό έτος 2016

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο του άρθρου 54 του Ν. 4174/13	500,00€

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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 Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).