



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα 23/03/2015

Αριθμός απόφασης:1171

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ :

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 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».

γ. 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».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, με διεύθυνση δραστηριότητας στους επί της οδούκατά **της υπ' αριθμ.....** Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ.έτους 2008,του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την **υπ' αριθμ.....** Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ.έτους 2008,του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την απόοικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος .

5. Το με αριθμ.πρωτ..... έγγραφο της Δ.Ο.Υ..... .

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 23/03/2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, 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 υπ' αριθμ..... Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος **29.226,83 €** πλέον προσαύξηση λόγω ανακρίβειας **35.072,20 €** σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των Ν.2238/94 και Ν.4174/2013, και των άρθρων 1 και 2 του ν.2523/1997.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή και τα αποτελέσματα αυτής (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου που αναφέρονται στην απόμερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ.,

Συγκεκριμένα εκδόθηκε η υπ'αριθμ..... /10-07-2014 εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. με αφορμή το με αριθμ.πρωτ..... /05-06-2014 πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνσηςκαι διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στον προσφεύγοντα.

Το ως άνω με αριθμ.πρωτ..... /05-06-2014 πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνσης....., αποτέλεσε νέο-συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994, καθόσον για το οικον. έτος 2008, ο προσφεύγων είχε υπαχθεί στις διατάξεις των άρθρων 13-17 ν. 3296/2004 (αυτοπεραίωση-αυτοέλεγχος).

Σύμφωνα με την απόΈκθεση Ελέγχου-επεξεργασίας ανοίγματος τραπεζικών λογαριασμών, εφαρμογής διατάξεων Π.Δ.186/1992, του ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνσης,η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα και επισυνάπτεται στην συμπροσβαλλόμενη έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, στην εν λόγω διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007 καταλογίσθηκαν στον προσφεύγοντα οι κάτωθι παραβάσεις :

α)μη έκδοση Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου για παρεχόμενεςυπηρεσίες χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά συνολικής αποκρυβείας αξίας **85.215,40 €** κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13 παρ.1,2 και 3 και 2 παρ.1 του Π.Δ.186/1992 .

β μη έκδοση δέκα (10) Α.Π.Υ. ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού στοιχείου εσόδου αξίας εκάστης μικρότερης των 880,00 € και συνολικής αξίας **1.800,00 €** κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13 παρ.1,2 και 3 και 2 παρ.1 του Π.Δ.186/1992 .

Για τις ως άνω παραβάσεις εκδόθηκε η υπ' αριθμ..... /31-07-2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007.

Ο έλεγχος εξαιτίας των ανωτέρω παραβάσεων της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007 ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§§4 και 7 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και προσδιόρισε τα αποτελέσματα αυτής (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να απαλλαγεί από κάθε πρόσθετο φόρο, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Στα πλαίσια της χρηστής Διοίκησης να ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό των Εκκαθαριστικών Φύλλων Περαιώσης του ν.3888/2010 και το οικονομικό έτος 2008 δεδομένου ότι έχει περαιώσει τα οικονομικά έτη 2002 έως 2010 με τον ανωτέρω νόμο.
- Σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ.3 του ν.2238/1994 το οποίο τροποποιήθηκε με το άρθρο 15 παρ.3 του ν.3888/2010 η τυχόν επαύξηση της περιουσίας του απαλλάσσεται από τον φόρο λόγω ειδικής διάταξης οφειλόμενης στην περαίωση των οικονομικών ετών 2002 έως και 2010.
- Βάσει των ειδικών διατάξεων θα πρέπει να ληφθεί υπόψη το ποσό των 104.000 ευρώ το οποίο αποτελεί το τίμημα της μεταβίβασης των μετοχών της εταιρείας “.....” που μεταβίβασε σε συγγενικό του πρόσωπο. Το τίμημα αυτό είχε αρχίσει ατύπως λόγω συγγενικών σχέσεων να καταβάλλεται από την αδελφή του από το έτος 2007-2009.
- Είναι καθόλα αντισυνταγματική η διάταξη του ν.4254/2014 βάσει της οποίας η φορολογική αρχή δεν αποδέχεται την διοικητική επίλυση που προβλέπονταν στις διατάξεις του ν.2523/1997 και του άρθρου 70 του ν.2238/1994.

Α) Ως προς τον ισχυρισμό της υπαγωγής της χρήσης 2007 στην περαίωση του ν.3888/2010

Επειδή στο άρθρο 17 παρ. 2 του ν.3296/2004 ορίζεται : «Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων.»

Επειδή στο άρθρο 17 παρ. 1 ,2 της ΠΟΛ 1027/2005 ορίζεται :

«1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι σε περιπτώσεις που υποβάλλονται δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ειδικά σημειώματα περαίωσης ΦΠΑ, καθώς και δηλώσεις λοιπών φορολογιών, πέραν των προθεσμιών της εμπρόθεσμης υποβολής που εκάστοτε ισχύουν για κάθε φορολογία, βάσει των οποίων δηλώνονται οι διαφορές ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών καθώς και εκροών στο ΦΠΑ που προκύπτουν κατά τα άρθρα 15 και 16, τότε επί των οικείων διαφορών φόρων ή τελών ή εισφορών, επιβάλλονται πρόσθετοι φόροι ή προσαυξήσεις ή πρόστιμα κατά τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις.

Συνεπώς, με βάση τα παραπάνω, υπάρχει μεν δυνατότητα για το φορολογούμενο δήλωσης των παραπάνω διαφορών και σε μεταγενέστερο ανάλογα με την επιθυμία του χρόνο, με επιβολή των πρόσθετων φόρων ή προσαυξήσεων ή προστίμων που κατά περίπτωση προβλέπονται για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις, με την επιφύλαξη όμως ότι, αν εν τω μεταξύ εκδοθεί εντολή τακτικού ελέγχου, τότε οι οικείες δηλώσεις δεν μπορεί πλέον να περαιωθούν για τη συγκεκριμένη χρήση κατά τις ανωτέρω διατάξεις, καθότι λόγω της έκδοσης της εντολής ελέγχου καθίστανται πλέον εξαιρούμενες των διατάξεων αυτών.

Τα παραπάνω ισχύουν με την επιφύλαξη των ειδικότερων οδηγιών για την εφαρμογή της παρ. 5 του άρθρου 15, του προηγούμενου άρθρου 16, καθώς και των παρ. 5 και 6 του παρόντος άρθρου.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 ορίζεται ότι οι υφιστάμενες διατάξεις περί έκδοσης και κοινοποίησης συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων ισχύουν ανάλογα και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και λοιπών φορολογιών.

Τα ίδια ορίζεται ότι ισχύουν και σε περίπτωση που υπάρχουν ανέλεγκτα δελτία πληροφοριών ή οποιαδήποτε επιβαρυντικά στοιχεία κατά το χρόνο που επέρχεται η περαίωση των πιο πάνω δηλώσεων.

Επειδή στην παρ.2 της ΠΟΛ 1054/2008 ορίζεται : «Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 17 του Ν. 3296/2004 ορίζεται ότι οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 περί έκδοσης συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων χουν εφαρμογή και για τις περαιούμενες κατά τα άρθρα 13 έως 16 του Ν. 3296/2004 δηλώσεις. Περαιτέρω ορίζεται επίσης ότι τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων .

Με βάση τα πιο πάνω αναφερόμενα, σε κάθε περίπτωση που κατά το χρόνο της περαίωσης σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του Ν. 3296/2004 υπάρχουν ήδη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. οποιαδήποτε γενικώς επιβαρυντικά στοιχεία που δεν έχουν ελεγχθεί ή αξιοποιηθεί, τότε για τα στοιχεία αυτά, κατά ρητή πρόβλεψη του νόμου, υπάρχει δικαίωμα έκδοσης συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων.».

Επειδή στο άρθρο 68 παρ.2 του ν.2238/1994 ορίζεται : «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. 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 εν προκειμένω ο προσφεύγων για το οικονομικό έτος 2008 (χρήση 2007) είχε υπαχθεί στις διατάξεις περί περαίωσης των άρθρων 13 – 17 του Ν.3296/2004 .

Επειδή μετά την περαίωση του ως άνω οικονομικού έτους περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 68 του ν.2238/1994 και συγκεκριμένα το με αριθμ./05-06-2014 πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνσης και κατόπιν αυτού εκδόθηκε η υπ'αριθμ..... /10-07-2014 εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος στον προσφεύγοντα.

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, ο προσφεύγων έχει περαιώσει τα οικονομικά έτη 2002 ,2003 ,2009 και 2010, με την αποδοχή του με αριθμό/2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης ν.3888/2010 στις 05/11/2010. Στο εν λόγω εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης των ως άνω οικον. ετών, δεν συμπεριελήφθη το οικον. έτος 2008 καθόσον όπως προαναφέρουμε για το εν λόγω οικον. έτος ο προσφεύγων είχε υπαχθεί στις διατάξεις περί περαίωσης των άρθρων 13 – 17 του Ν.3296/2004. Επομένως ο επικαλούμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί υπαγωγής της χρήσης 2007 στις διατάξεις περαίωσης του ν.3888/2010 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Β)Ως προς τον ισχυρισμό περί μη φορολόγησης λόγω μη ύπαρξης προσαύξησης περιουσίας βάσει του άρθρου 15 του ν.3888/2010

Επειδή στο άρθρο 30 παρ.4. του Π.Δ.186/1992 αναφέρεται: «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,
- β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,
- 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 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....»

Επειδή στο άρθρο 30 παρ.7 του ΠΔ186/92 (Κ.Β.Σ.) αναφέρεται: «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.
- β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (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.»

Επειδή όπως προκύπτει με την από Έκθεση Ελέγχου-επεξεργασίας ανοίγματος τραπεζικών λογαριασμών , εφαρμογής διατάξεων Π.Δ.186/1992, του ελεγκτών του ΣΔΟΕ Περιφερειακής Διεύθυνσης,, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα και επισυνάπτεται στην συμπροσβαλλόμενη έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος , στην εν λόγω διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007 καταλογίσθηκαν στον προσφεύγοντα οι κάτωθι παραβάσεις :

α)μη έκδοση Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου για παρεχόμενεςυπηρεσίες χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά συνολικής αποκρυβείας αξίας **85.215,40 €** κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13 παρ.1,2 και 3 και 2 παρ.1 του Π.Δ.186/1992 .

β) μη έκδοση δέκα (10) Α.Π.Υ. ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση φορολογικού στοιχείου εσόδου αξίας εκάστης μικρότερης των 880,00 € και συνολικής αξίας **1.800,00 €** κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 13 παρ.1,2 και 3 και 2 παρ.1 του Π.Δ.186/1992 .

Για τις ως άνω παραβάσεις εκδόθηκε η υπ'αριθμ./31-07-2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2007 σύμφωνα δε ,με το υπ'αριθμ..... έγγραφο της Δ.Ο.Υ..... , το πρόστιμο που επιβλήθηκε με την εν λόγω Α.Ε.Π. εξοφλήθηκε και δεν αμφισβητήθηκε από τον προσφεύγοντα καθόσον δεν υποβλήθηκε ενδικοφανής προσφυγή του άρθρου 63 του ν.4174/2013.

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων υπέπεσε κατά την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2007 στις ως άνω διαπιστωθείσες και αποδεχθείσες από τον προσφεύγοντα παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας **87.015,40 €** οι οποίες ορθώς κατά τον έλεγχο συνιστούν απόκρυψη φορολογητέας ύλης λόγω μη έκδοσης και όχι προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 15 ν. 3888/2010 ως επικαλείται ο προσφεύγων.

Επειδή οι ως άνω παραβάσεις ανέρχονται σε ποσοστό 214,48% επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων της χρήσης (87.015,40/40.570,00) , ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία του προσφεύγοντος ανακριβή για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§§4 και 7 του ΠΔ 186/92.

Επειδή στο άρθρο 30 παρ.2 γ του ν.2238/94 αναφέρεται : « Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. 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.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.»

Επειδή στο άρθρο 32 παρ.1 & 2 του ν.2238/94 αναφέρεται: « 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.

Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

α) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους της παρ. 4 του άρθρου 25, που αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.

γ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

δ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, εισφορές και τέλη της επιχείρησης, εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως και είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

Τα ποσά των πιο πάνω περιπτώσεων α' έως δ' προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή 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 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.

.....

.....

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 εν προκειμένω ο έλεγχος ορθώς προσδιόρισε εξωλογιστικά τα αποτελέσματα (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) βάσει των ανωτέρω διατάξεων των άρθρων 30 και 32 ν. 2238/94 για το οικονομικό έτος 2008 λόγω ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων, όπως αναλυτικά αναγράφεται στο κεφ. «ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ» της απόοικείας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην απόέκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του ελεγκτήτης Δ.Ο.Υ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Γ)Ως προς τον ισχυρισμό περί μη συνταγματικής της διάταξης του ν.4254/2014 περί μη τήρησης της διαδικασίας διοικητικής επίλυσης του άρθρου 70 του ν.2238/1994 .

Επειδή στο άρθρο 66 παρ. 44 του ν.4174/2013 (όπως τέθηκε και ισχύει με το ν. 4254/2014) ορίζεται : « Από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κάθε αίτημα προς τη Φορολογική Διοίκηση, για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου, ανεξαρτήτως χρονικών περιορισμών,

εφαρμόζεται και για υποθέσεις, οι οποίες ήταν δυνατό να υπαχθούν σε οποιαδήποτε περίπτωση των διατάξεων των άρθρων 70Α και 70Β του ν. 2238/1994».

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των φορολογικών νόμων και διατάξεων, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της απόκαι με αρ.πρωτ.....ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, ΑΦΜ:..... .

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Οικονομικό έτος 2008

Διαφορά φόρου εισοδήματος	29.226,83 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	35.072,20 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	64.299,03 €

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α.α.
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).

