



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Θεσσαλονίκη : 27-4-2018

Αριθ. Πρωτ.: 847

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Την από/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της λυθείσας επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, που έδρευε στη, στην οδό, κατά α) της με αρ.-/.....-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και β) της με αρ.-/.....-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006 επιβολής και τα προσκομιζόμενα με αυτές έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από-2018 απόψεις της φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της λυθείσας επιχείρησης «.....», με Α.Φ.Μ.:, 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:

1. Με την υπ' αρ.-/.....-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 4.400,01€ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 5.280,01, ήτοι συνολικό ποσό **9.680,03€** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Από τον διενεργηθέντα ως προς τη φορολογία εισοδήματος, έλεγχο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 30,31 και 32 του ν. 2238/1994, τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα κατά την κρινόμενη χρήση 01/01/2006 - 31/12/2006, κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), εξαιτίας της καταχώρησης στα φορολογικά της βιβλία ανύπαρκτης δαπάνης συνολικού ποσού 20.000,00€ πλέον Φ.Π.Α.
2. Με την υπ' αριθμόν-/.....-2017 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006 – 31/12/2006, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος προστιθέμενης αξίας 1.077,30€, πλέον πρόσθετος φόρος 1.292,76€, ήτοι **συνολικό ποσό 2.370,06€**, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει της υπ' αριθμ.-/.....-2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. σε εκτέλεση των υπ' αριθμ./2016 &/2016 αποφάσεων του Διοικητικού Πρωτοδικείου,, σύμφωνα με τις οποίες ακυρώνονται η με αριθμό-/.....-2008 πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εισοδήματος του

Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οικ έτους 2007 και η με αριθμό .../2008 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 -31/12/2006 και αναπέμπονται οι υποθέσεις στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. προκειμένου να τηρηθεί ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας εκδόσεως των πράξεων προσδιορισμού αποτελεσμάτων και προσδιορισμού Φ.Π.Α., ήτοι να κληθεί η προσφεύγουσα εταιρία σε ακρόαση πριν την έκδοση απόφασης. Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. έγιναν αποδεκτές οι διαπιστώσεις της από/2008 έκθεσης του αρχικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ., όπου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα καταχώρησε στο βιβλίο Εσόδων – Εξόδων δαπάνη μισθοδοσίας, ποσού 20.000,00 €, η οποία δεν πραγματοποιήθηκε και δεν εκδόθηκε σχετικό φορολογικό στοιχείο με αποτέλεσμα την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης εντός του χρονικού πλαισίου που ορίζει το άρθρο 36 παρ. 2 περ. γ του Ν.4174/2013.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής. Οι προσβαλλόμενες πράξεις παραγράφηκαν 31/12/2012, ενώ οι παρατάσεις παραγραφής κρίθηκαν αντισυνταγματικές. Δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία η καταχώρηση ή μη στα βιβλία της επιχείρησης μη εκπιπτόμενης δαπάνης ή δαπάνης για την οποία δεν εκδόθηκε σχετικό παραστατικό.
2. Αναπόδεικτη και αναιτιολόγητη η παράβαση δήθεν εικονικής αμοιβής εργατών, διότι χωρίς τη χρησιμοποίηση εργατών η επιχείρηση δεν θα μπορούσε να επιτύχει την παραγωγική της δραστηριότητα.
3. Η περαίωση υποθέσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3296/2004 είναι αμετάκλητη. Δεν είναι δυνατόν να ανατραπεί παρά μόνο με επίκληση νέων – συμπληρωματικών στοιχείων, που στην περίπτωση τους δεν υπήρχαν.
4. Εσφαλμένη ερμηνεία του νόμου για την απόρριψη των οικονομικών αποτελεσμάτων των βιβλίων της προσφεύγουσας και κατ' επέκταση του εξωλογιστικού προσδιορισμού. Ελλιπή αιτιολογία. Τα καθαρά κέρδη δήλωσης ανήλθαν σε ποσοστό πλέον του 17% επί των ακαθάριστων εσόδων, ποσοστό σημαντικά αυξημένο σε σχέση με τον προβλεπόμενο Συντελεστή Καθαρού Κέρδους (Σ.Κ.Κ.) 7%.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ.11 του Ν.4174/2013 «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», 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,

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ.84 παρ.1 του Ν.2238/94 «*Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου β9, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για Επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρ. 84 παρ. 6 του ν.2238/1994 «*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, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 57 παρ.1 του Ν. 2859/2000 «*Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41...»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 59 παρ. 1 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Διατάξεις νόμων που αφορούν θέματα διαδικασίας για την επιβολή του φόρου εισοδήματος ισχύουν αναλόγως και για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, εφόσον στις διατάξεις του δεν ορίζεται διαφορετικά.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 75 παρ. 1 & 2 του Ν. 2717/1999 «1. Η εκκρεμοδικία αρχίζει με την κατάθεση της αγωγής και λήγει με τη δημοσίευση της οριστικής Απόφασης ή την Κατάργηση της δίκης.

3. Η παραγραφή, η οποία σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο διακόπηκε, αρχίζει πάλι μόνο από την τελεσιδικία της Απόφασης ή την κατάργηση της δίκης.»

Επειδή, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν θεωρείται ότι παρεγράφη εάν ασκήθηκε από το φορολογούμενο προσφυγή κατά πράξεως της φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο δε ασκήσεως της προσφυγής δεν είχε συμπληρωθεί ο χρόνος της παραγραφής (ΣΤΕ 64-70/2004, 2101/2001, 523/2000, 5470/1996).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- Με την υπ' αριθμ./2007 εντολή ελέγχου της Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε τακτικός φορολογικός έλεγχος στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας, στις φορολογίες εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ. για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2006 – 31/12/2006.
- Από τον παραπάνω έλεγχο εκδόθηκαν, μεταξύ άλλων, η υπ' αριθμ. .../....-2008 πράξη προσδιορισμού και αποτελεσμάτων φόρου εισοδήματος και η υπ' αριθμ. .../....-2008 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α, εντός του αρχικά προβλεπόμενου χρόνου πενταετούς παραγραφής.
- Κατά των παραπάνω πράξεων η ελεγχόμενη εταιρεία άσκησε την από-2008 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου
- Το αρμόδιο δικαστήριο (Μονομελές Πρωτοδικείο) με τις υπ' αριθμ./2016 και/2016 αποφάσεις του ακύρωσε τις εν λόγω προσβαλλόμενες πράξεις, λόγω μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της προηγούμενης ακρόασης.
- Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. σε εκτέλεση των ως άνω δικαστικών αποφάσεων, οι οποίες κοινοποιήθηκαν-2016, εξέδωσε εντός του νόμιμου χρονικού διαστήματος τις προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, υπ' αριθμ./....-2017 &/.....-2017 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Επειδή η κατάθεση της από/08 προσφυγής κατά των αρχικών ακυρωθεισών πράξεων διέκοψε την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να καταλογίσει φόρο εισοδήματος και ΦΠΑ χρήσης 2006 αφού δεν νοείται παραγραφή σε υποθέσεις όσο εκκρεμούν στη διοικητική δικαιοσύνη, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ., 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. Η κατάργηση της διάταξης του άρθρου 43 παρ.3 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Σ., σύμφωνα με την οποία κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται, εάν δεν έχει εκδοθεί αποδεικτικό στοιχείο

και η κατ' ουσία αντικατάστασή της από τη διάταξη του άρθρου 18 παρ.2 του ισχύοντος Κ.Β.Σ., δεν μεταβάλλει την πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη να απαιτεί για την έκπτωση μιας δαπάνης τα νόμιμα εκείνα στοιχεία που αποδεικνύουν την πραγματοποίησή της, καθόσον δεν προσιδιάζει και δεν είναι ανεκτό σε ένα κράτος δικαίου να αποδεικνύεται μια συναλλαγή με μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία. (σχετ. η γνωμ. ΝΣΚ 572/2011).

Επειδή, στο άρθρο 15§4 του π.δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «Όταν καταβάλλονται μισθοί, ημερομίσθια, ή άλλες παροχές σε μισθωτούς δύναται, αντί της έκδοσης απόδειξης δαπάνης, να συντάσσεται κατάσταση στην οποία υπογράφουν οι δικαιούχοι για τα ποσά που λαμβάνουν. Επί καταβολής μισθών και ημερομισθίων με τη μεσολάβηση τράπεζας δεν απαιτείται υπογραφή της κατάστασης, εφόσον υπάρχει σχετική εξουσιοδότηση των δικαιούχων της αμοιβής, που δίδεται μία φορά με ταυτόχρονη εντολή προς την τράπεζα για πίστωση συγκεκριμένου λογαριασμού.».

Επειδή, στη συνέχεια του ίδιου νόμου στο άρθρο 17 (Χρόνος ενημέρωσης των βιβλίων) ορίζεται ότι : «1. Η ενημέρωση των βιβλίων πρώτης και δεύτερης κατηγορίας γίνεται μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα, από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού.», ενώ στο άρθρο 24§3 του ίδιου νόμου ορίζεται : «Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας ενημερώνει τα βιβλία της έδρας ή του υποκαταστήματός του μέσα στις προθεσμίες που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 17 του Κώδικα αυτού. Στο τέλος του επόμενου μήνα εκείνου που αφορούν οι οικονομικές πράξεις, εκτυπώνει: α) το βιβλίο αγορών ή εσόδων -εξόδων με δυνατότητα αποθήκευσης αυτών σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα, β) μηνιαία κατάσταση στην οποία εμφανίζονται μόνο τα μηνιαία αθροίσματα των αντίστοιχων στηλών του τηρούμενου βιβλίου αγορών και εσόδων - εξόδων.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ.14 του Ν.2238/1994, οι εκπτώσεις των δαπανών ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτά έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης.

Επειδή, στο άρθρο 31 παρ. 1^α περ. α' του Ν. 2238/94 ρητά ορίζεται ότι κατά το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος των επιχειρήσεων δεν εκπίπτουν οι δαπάνες μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού εφόσον δεν έχουν καταβληθεί οι αντίστοιχες ασφαλιστικές εισφορές, εκτός και αν προβλέπεται από την κείμενη νομοθεσία μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών.

Επειδή, για να αφαιρεθεί μία δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως πρέπει η δαπάνη αυτή να καλύπτεται με αποδεικτικό στοιχείο προβλεπόμενο από τον Κ.Β.Σ., στην περίπτωση που επιβάλλεται από τον Κώδικα αυτό η έκδοση τέτοιου στοιχείου για τη συγκεκριμένη

δαπάνη. Μόνο δε στην περίπτωση που δεν επιβάλλεται από τον Κ.Φ.Σ. η έκδοση συγκεκριμένου στοιχείου, η έκπτωση της δαπάνης μπορεί να γίνει με βάση οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο εκτιμώμενο από τη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια. (Σ.τ.Ε. 6004/96).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τις από-2017 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. :

α) Στην επιδειχθείσα μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων-εξόδων και στο βιβλίο εσόδων – εξόδων που επισυνάπτεται προκύπτει η καταχώρηση στο σκέλος των εξόδων ποσού 20.000,00 ευρώ, με ημερομηνία-12-2006, αιτιολογία «αμοιβές τρίτων» και παραστατικό έγγραφο μια απλή ονομαστική κατάσταση.

β) Από την παραπάνω επιδειχθείσα κατάσταση προκύπτει :

- η καταγραφή απασχολούμενου προσωπικού-εργατών για τους μήνες από Ιανουάριο έως και Απρίλιο 2006, ενώ η εγγραφή στο βιβλίο διενεργήθηκε την-12-2006, ημερομηνία κλεισίματος χρήσης και εξαγωγής αποτελεσμάτων.

- δεν προκύπτουν κρατήσεις υπέρ ασφαλιστικού φορέα και η καταβολή αυτών.

- δεν προκύπτουν λοιπές κρατήσεις

- δεν υπογράφεται η κατάσταση από τους απασχολούμενους, αλλά ούτε και επιδείχθηκαν αποδείξεις πληρωμών.

- η κατάσταση δεν φέρει σφραγίδα , ημερομηνία και υπογραφή από τον διαχειριστή της ελεγχόμενης

γ) από τον έλεγχο των δηλώσεων τρίτων δεν προκύπτει η αναγραφή του εισοδήματος στα οικεία οικονομικά έτη.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 66 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι : «3. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, μπορεί να καθορίζονται οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται και οι αρχές, οι κανόνες, τα στοιχεία, τα κριτήρια και γενικά ο τρόπος και οι διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται, κατά τον έλεγχο των δηλώσεων που προβλέπεται από το πρώτο εδάφιο της παρ. 1, για ορισμένες ή και όλες τις κατηγορίες εισοδημάτων, ανάλογα και με την προέλευση και το ύψος αυτών, καθώς και ειδικός τρόπος επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτόν. Σε δηλώσεις που ελέγχονται σύμφωνα με τις αποφάσεις του προηγούμενου εδαφίου αλλά δεν επέρχεται επίλυση της φορολογικής διαφοράς, μπορεί με τις αποφάσεις αυτές να ορίζεται η διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων. Για τις δηλώσεις αυτές εκδίδονται και κοινοποιούνται τα σχετικά φύλλα ελέγχου ή οι πράξεις και ακολουθείται η οριζόμενη από τις οικείες φορολογικές διατάξεις διαδικασία. Με τις ίδιες αποφάσεις μπορεί να καθορίζεται ειδικός τρόπος

επίλυσης των φορολογικών διαφορών που προκύπτουν και από τον έλεγχο δηλώσεων που δεν εμπίπτουν στον τρόπο ελέγχου των αποφάσεων αυτών και να ορίζονται οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται στις περιπτώσεις αυτές. ... 8. Επιφυλασσομένης της εφαρμογής της διατάξεως της παραγράφου 3 του παρόντος, από τις ανέλεγκτες δηλώσεις, των οποίων επίκειται ο χρόνος Παραγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84, ελέγχονται υποχρεωτικά κατά προτεραιότητα οι δηλώσεις με τα μεγαλύτερα εισοδήματα. Στις περιπτώσεις που δεν καθίσταται εφικτός ο έλεγχος των υπόλοιπων δηλώσεων μέχρι να συμπληρωθεί ο χρόνος της Παραγραφής, οι δηλώσεις αυτές περαιώνονται με έλεγχο, που καθορίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου, λόγω εφαρμογής της διατάξεως της παραγράφου 3, δεν δημιουργεί πειθαρχική ευθύνη φοροτεχνικών υπαλλήλων.»

Επειδή, στο άρθρο 13 του Ν.3296/2004 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.4 άρθρου 4 Ν.3522/2006, ορίζεται ότι : «Αντικείμενο, έννοια και προϋποθέσεις αυτοελέγχου. Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιχειρήσεων και ελευθέρων επαγγελματιών, κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο, δεν ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά Φ.Π.Α. από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέριου επαγγέλματος, με εξαίρεση τις δηλώσεις που εμπίπτουν στο δείγμα της παραγράφου 7 του άρθρου 17 και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς για τα εισοδήματα και τα ποσά αυτά, εφόσον δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και τυχόν διαφορές εκροών στο Φ.Π.Α., κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15.»

Επειδή, στην ΠΟΛ 1130/6-11-2007 ορίζεται ότι από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 που έχουν υποβληθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 έως 17 του Ν.3296/2004 και αφορούν διαχειριστικές περιόδους που είχαν κλείσει μέχρι 31/12/2006, ελέγχονται ως προς τα εισοδήματα που έχουν δηλωθεί κατά τις διατάξεις αυτές, οι δηλώσεις επιτηδευματιών των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στον αριθμό οκτώ (8) και το σύνολο των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων κατά τις εν λόγω διατάξεις για όλες τις υπαγόμενες σε αυτές δραστηριότητες υπερβαίνει τα 120.000,00 ευρώ.

Επειδή, ο αρχικός έλεγχος της Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε με βάση την ΑΥΟ 1021681/1120/ΠΟΛ1037/1-3-2005, καθώς η εν λόγω επιχείρηση υπαγόταν στο δείγμα ελέγχου για την αυτοπεραίωση της χρήσης 2006 (σχετική ΠΟΛ 1130/2007).

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ.4 του Κ.Β.Σ. ρητά ορίζεται ότι «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. Για την απόρριψη των βιβλίων ως ανακριβών θα πρέπει η πλημμέλεια να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, όπως αυτά ορίζονται στην παρ.7 του αρ.30 του Κ.Β.Σ.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 7 του Π.Δ. 186/94 «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.»

Επειδή στο άρθρο 30§1,2 Ν. 2238/94, όπως ισχύει για τη χρήση 2004 και μετά, ορίζεται ότι:
«1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

..γ) 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.

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, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν.2238/94 ο προσδιορισμός του ακαθαρίστου και καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο, ενώ στην παρ.2 του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι: «α) Το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει η ελεγκτική αρχή 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.

β) Το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό του ακαθαρίστου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α` με το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους που περιλαμβάνεται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, προσαυξημένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Στην περίπτωση που για κάποια δραστηριότητα δεν έχει προβλεφθεί μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους στον ανωτέρω πίνακα, θα έχει εφαρμογή ο μέσος όρος των συντελεστών της κατηγορίας του πίνακα στην οποία θα εντασσόταν η δραστηριότητα αυτή προσαυξημένος κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

Στα κατά τα ανωτέρω ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

αα) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους της περίπτωσης η` της παραγράφου 3 του άρθρου 28, που αποτελούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

ββ) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.

γγ) 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.

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

Επειδή περαιτέρω, σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος (αρ.32 του Ν. 2238/94).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ.3α του Ν.2859/2000 «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 ΔΟΥ 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».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1087/2005 στις λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων που επισύρουν μεν ανακρίβεια των τηρούμενων βιβλίων κατά τις οικείες διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. αλλά δεν συμπεριλαμβάνονται στις ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν.3296/2004, εξακολουθεί βεβαίως να υφίσταται η δυνατότητα προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων κατά τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του ν.2238/1994, επί των οποίων σημειωτέον δεν επήλθε καμία μεταβολή, θεωρείται ωστόσο σκόπιμο κατά τον προσδιορισμό της κατ' έλεγχο προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων να συνεκτιμούνται, χωρίς αυτό να είναι δεσμευτικό, τα καθοριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν.3296/04 ποσοστά προσαύξησης, αφού με τις διατάξεις αυτές ρυθμίζονται ιδιαίτερα σοβαρές περιπτώσεις φοροδιαφυγής.

Περαιτέρω στην περ. γ της παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/94 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 στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος προέβη σε προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων με ποσοστό 8% εξαιτίας της καταχώρησης ανύπαρκτης δαπάνης ύψους 20.000,00 ευρώ, που αφορά αμοιβές προσωπικού, η οποία κατ' αρχάς είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης και ως εκ τούτου ορθώς η φορολογική αρχή έκρινε τα βιβλία ανακριβή και προέβη στον προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων εξωλογιστικά. Περαιτέρω με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 10 του ν. 3296/04 θεσπίστηκαν αντικειμενικά ποσοστά προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων (4% ή 8% κατά περίπτωση), σε περιπτώσεις

διαπίστωσης ιδιαίτερα σοβαρών παραβάσεων, όπως ρητά αναφέρονται στο ως άνω άρθρο, ήτοι επί απόκρυψης φορολογητέας ύλης, μη έκδοσης στοιχείων ΚΒΣ και έκδοσης πλαστών-εικονικών στοιχείων. Σύμφωνα όμως με την ΠΟΛ. 1087/2005 υφίσταται μεν η δυνατότητα προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων και στις λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων που επισύρουν ανακρίβεια των τηρούμενων βιβλίων, αφού όμως αυτή η προσαύξηση στοιχειοθετείται με βάση τα οριζόμενα στα δύο πρώτα εδάφια της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του ν. [2238/1994](#) και συγκεκριμένα με βάση τις αγορές, τις πωλήσεις και το μικτό κέρδος της επιχείρησης, το μικτό κέρδος ομοειδών επιχειρήσεων, 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, στοιχεία τα οποία δεν έλαβε υπόψη της η φορολογική αρχή προκειμένου να προβεί στην προσαύξηση ακαθάριστων. Συνεπώς λανθασμένα η φορολογική αρχή προέβη σε προσαύξηση ακαθάριστων εσόδων με ποσοστό 8%, χωρίς συνεκτίμηση των οριζόμενων στις κείμενες διατάξεις.

Επειδή με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι : «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....».

Επειδή, με το άρθρο 64 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 65 του ανωτέρω νόμου 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».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι

το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣτΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου. (Ευγενία Πρεβεδούρου, *Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο. Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου. Διάγραμμα*).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό λήφθηκαν υπόψη τα κέρδη που προσδιορίστηκαν από τον λογιστικό προσδιορισμό ως μεγαλύτερα του εξωλογιστικού, με συνέπεια στη φορολογία εισοδήματος να μη ζημιωθεί ο προσφεύγων από την προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό.

Περαιτέρω δε, επειδή εσφαλμένα η φορολογική αρχή προέβη σε προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων, η υπ' αριθμ./.....-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. ακυρώνεται, δεδομένου ότι δεν υφίσταται πλέον διαφορά του Φ.Π.Α εισροών και εκροών αφού η καταχώρηση ανύπαρκτης δαπάνης από αμοιβές προσωπικού δεν επηρεάζει τη φορολογία Φ.Π.Α.

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«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 1.1.2014 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.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την ΠΟΛ 1003/03.01.2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται στο Άρθρο 58 (Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης): 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, 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 τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό

πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.. [...]]».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ.-/.....-2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

– Υπ' αριθμ.-/2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007:

Διαφορά φόρου: 4.400,01 €

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (52 μήνες Χ 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	5.280,01	2.200,00	1.670,24	3.870,24	3.870,24

Αποφασίζουμε

τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ και

την **επικύρωση** της υπ' αριθμ.-/.....-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2007 και την τροποποίηση αυτής ως προς την εφαρμογή ευνοϊκότερων διατάξεων επί των πρόσθετων φόρων.

Την **ακύρωση** της υπ' αριθμ.-/.....-2017 οριστικής πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α. χρήσης 2006

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

– Υπ' αριθμ./2017 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2007-(τροποποίηση της πράξης αποκλειστικά και μόνο για εφαρμογή **επιεικέστερης** κύρωσης βάσει του άρθρου 49 του ν. 4509/2017)

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Κύριος φόρος	1.211,52	5.611,53	
Διαφορά φόρου		4.400,01	4.400,01
Πρόσθετος φόρος		5.280,01	
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013			2.200,00
Τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013			1.670,24
Συνολικό ποσό καταλογισμού	2.784,53	9.680,03	8.270,25

Υπ' αριθμ./.....-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2006 – 31/12/2006

	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	149.628,00	161.598,00	149.628,00	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	102.030,17	102.030,17	102.030,17	0,00
Φόρος εκροών	13.466,52	14.543,82	13.466,52	0,00
χρεωστικό υπόλοιπο		1.077,30	0,00	0,00
πρόσθετοι φόροι		1.292,76	0,00	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή		2.370,06	0,00	0,00

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.