



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 21-9-2018

Αριθμός απόφασης: 4141

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - 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 ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από 2-5-2018 και υπ' αριθμ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθμ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012 (οικονομικό έτος 2013), κατά της υπ' αριθμ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013 (οικονομικό έτος 2014), κατά της υπ' αριθμ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012, κατά της υπ' αριθμ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013, κατά της υπ' αριθμ. /2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2012 και κατά της υπ' αριθμ. /2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		4-4-2018	Εισόδημα	2012	39.648,34€
2		4-4-2018	Εισόδημα	2013	49.916,76€
3		4-4-2018	Φ.Π.Α	2012	10.293,85€
4		4-4-2018	Φ.Π.Α	2013	14.916,79€

5		4-4-2018	Πρόστιμο άρθρ.7 παρ.3, περ. στ', ζ'	2012	18.472,30€
6		4-4-2018	Πρόστιμο άρθρ.7 παρ.3, περ. στ', ζ'	2013	18.926,99€

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α καθώς και τις πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ για τις χρήσεις 2012 και 2013 αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 4-4-2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 2-5-2018 και υπ' αριθμ. πρωτοκόλλου 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ για τη χρήση 2012 (οικονομικό έτος 2013) προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 20.107,01€ (20,50€ + 20.086,51€), πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 17.686,12€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.855,21€, ήτοι 39.648,34€.

Με την υπ' αριθμ./**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ για τη χρήση 2013 (οικονομικό έτος 2014) προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 24.418,39€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 21.478,42€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 4.019,95€, ήτοι 49.916,76€.

Με την υπ' αριθμ./**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ για τη χρήση 2012 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. προς έκπτωση ποσού 10.293,85€.

Με την υπ' αριθμ./**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ για τη χρήση 2013 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. προς έκπτωση ποσού 14.916,79€.

Με την υπ' αριθμ./**2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ για τη χρήση 2012 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 13.938,97€, διότι ο έλεγχος διαπίστωσε τη μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση είκοσι (**20**) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) συνολικής καθαρής αξίας 55.755,87€, όπου η αποκρυβείσα καθαρή αξία έκαστης είναι μεγαλύτερη των 1.200€ και πρόστιμο ποσού 4.533,33€, διότι ο έλεγχος διαπίστωσε τη μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση δεκαεπτά (**17**) Αποδείξεων Παροχής

Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) συνολικής καθαρής αξίας 15.535,22€, όπου η αποκρυβείσα καθαρή αξία έκαστης είναι μικρότερη των 1.200€.

Με την υπ' αριθμ./**2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ για τη χρήση 2013 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 15.193,66€, διότι ο έλεγχος διαπίστωσε τη μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση είκοσι (**20**) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) συνολικής καθαρής αξίας 60.774,65€, όπου η αποκρυβείσα καθαρή αξία έκαστης είναι μεγαλύτερη των 1.200€ και πρόστιμο ποσού 3.733,33€, διότι ο έλεγχος διαπίστωσε τη μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση δεκατεσσάρων (**14**) Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) συνολικής καθαρής αξίας 10.347,42€, όπου η αποκρυβείσα καθαρή αξία έκαστης είναι μικρότερη των 1.200€.

Ιστορικό

Την 29-6-2016 με το υπ' αριθμ. πρωτοκόλλου/2016 έγγραφο του Γραφείου του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ η υπ' αριθμ. ΕΟΕ/2013 παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος κ., προκειμένου να διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος και η οποία έλαβε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. αριθμό πρωτοκόλλου εισερχομένου/2016.

Σύμφωνα με το περιεχόμενο της εν λόγω ποινικής δικογραφίας, η κα. του, κατόπιν της υπ' αριθμ./2013 καταγγελίας της προς τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, κατείγγειλλε σε βάρος του προσφεύγοντος και της συζύγου του, ότι προεβη σε παράνομες δραστηριότητές τους στα πλαίσια άσκησης του ιατρικού τους επαγγέλματος και συγκεκριμένα για πλαστές συνταγογραφήσεις και παράνομο εμπόριο φαρμάκων εις βάρος του Ο.Γ.Α. Επίσης αναφέρθηκε και σε διαπραχθείσες ατασθαλίες στην εκμετάλλευση ενοικιαζόμενων καταλυμάτων που διατηρεί ο προσφεύγων με την σύζυγό του στη νήσο Κρήτη.

Συγκεκριμένα, όσον αφορά τα παραπάνω, ελήφθησαν δύο ένορκες καταθέσεις από την καταγγέλουσα κα. και συγκεκριμένα η πρώτη στις 7-11-2013 και η δεύτερη (συμπληρωματική της πρώτης) στις 21-11-2013, από τους υπαλλήλους 1) κ. και 2) κα του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ. Με βάση τις εν λόγω ένορκες καταθέσεις, η κα. κατέθεσε ότι από 18-10-2010 εργαζόταν ως υπεύθυνη κρατήσεων – διαχείρισης στην επιχείρηση «.....», ιδιοκτησίας του προσφεύγοντος, με αντικείμενο εργασιών την ενοικίαση δύο κτισμάτων – βιλών στην περιοχή της Περιφερειακής Ενότητας Ρεθύμνου.

Για την ανωτέρω συνεργασία είχε συνταχθεί ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της καταγγέλουσας και του προσφεύγοντος, βάσει του οποίου προέκυπτε το ύψος της αμοιβής της ανερχόταν στο 15% επί των ακαθάριστων εσόδων από την ενοικίαση των καταλυμάτων, ποσό το οποίο όπως δήλωσε η καταγγέλουσα ουδέποτε έλαβε, καθώς και οι αρμοδιότητές της, στις οποίες

συμπεριλαμβάνεται η παραλαβή χρηματικών εμβασμάτων για τις κρατήσεις, τα οποία στη συνέχεια θα αποδίδονται στον ιδιοκτήτη της επιχείρησης και ότι οι ενέργειές της θα γίνονται πάντα κατόπιν έγκρισης και συμφωνίας του προσφεύγοντος. Όπως αναφέρεται στην από 21-11-2013 ένορκη κατάθεσή της, η καταγγέλουσα υπήρξε ασφαλισμένη μόνο για το χρονικό διάστημα μηνών Απριλίου – Οκτωβρίου, ενώ τον υπόλοιπο χρόνο ελάμβανε επίδομα ανεργίας και ήταν ανασφάλιστη. Η καταγγέλουσα είχε πλήρη πρόσβαση στην ηλεκτρονική αλληλογραφία της επιχείρησης καθώς και σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, ως συνδικαιούχος. Η καταγγέλουσα δήλωσε ότι προέβη σε καταγγελία, καθώς καθ' όλη τη διάρκεια της εργασίας της ως υπεύθυνη στην προαναφερθείσα επιχείρηση του προσφεύγοντος για το χρονικό διάστημα από 18-10-2010 έως 18-11-2013 διαπίστωσε συστηματική φοροδιαφυγή και απόκρυψη πολλών χιλιάδων ευρώ. Επιπλέον έδωσε πληροφορίες για τη διαδικασία επικοινωνίας μεταξύ της επιχείρησης και των πελατών της καθώς και για τον τρόπο πληρωμής και εξόφλησης των κρατήσεων.

Σύμφωνα με τα καταγγελλόμενα, στις περισσότερες περιπτώσεις, οι υποψήφιοι πελάτες επιβεβαίωναν την κράτησή τους με την κατάθεση του 30% του συνολικού ποσού, ήτοι της προκαταβολής, είτε μέσω PayPal (σύνδεση με λογαριασμό της τράπεζας Πειραιώς), είτε μέσω τραπεζικής κατάθεσης και το εναπομείναν ποσό το κατέβαλαν τοις μετρητοίς με την άφιξή τους. Σε σπάνιες περιπτώσεις η κατάθεση των χρηματικών ποσών γινόταν σε τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στην Εθνική Τράπεζα. Στους ανωτέρω δύο τραπεζικούς λογαριασμούς η καταγγέλουσα είχε πρόσβαση και λάμβανε ενημερώσεις αναφορικά με τις κινήσεις τους (καταθέσεις - αναλήψεις - μεταφορές). Χαρακτηριστικά αναφέρει πως ο προσφεύγων με το υπ' αριθμ./2010 πλαστό έγγραφο δήλωνε πως η καταγγέλουσα είναι σύζυγός του, προκειμένου η τελευταία να εμφανίζεται ως ιδιοκτήτρια της επιχείρησης του προσφεύγοντος μέσω του ηλεκτρονικού site homelidays και να προβαίνει ακολούθως στις απαραίτητες ενέργειες διαφήμισης και ενοικίασης. Ωστόσο η εξόφληση επιβεβαιώνεται από τις βεβαιώσεις που αποστέλλονταν στους πελάτες για το σύνολο του ποσού που κατέβαλλαν για σκοπούς φορολογικής χρήσης και για κάθε πελάτη υπάρχει αντίστοιχη βεβαίωση (confirmation of receipt). Έπειτα η καταγγέλουσα παράλληλα με τις ένορκες καταθέσεις της προσκόμισε πλήθος εγγράφων και στοιχείων, τα οποία οι υπάλληλοι του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ κατέσχεσαν με τη υπ' αριθμ. πρωτοκόλλου/2013 Έκθεση Κατάσχεσης και επισυνάπτονται στην υπ' αριθμ. ΕΟΕ/2013 αποσταλείσα ποινική δικογραφία.

Κατόπιν των ανωτέρω, προκειμένου να διενεργηθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2016 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ και συντάχθηκαν οι από 4-4-2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου καθώς και οι οριστικές καταλογιστικές πράξεις εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Κ.Β.Σ με βάση τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, για τους εξής λόγους:

1. Παράνομη έκδοση των καταλογιστικών πράξεων λόγω εκπνοής του χρόνου ισχύος της οικείας εντολής ελέγχου.
2. Οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις στερούνται αιτιολογίας και αποδεικτικής ισχύος.
3. Παράνομη εφαρμογή της μεθόδου του εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων.
4. Παράνομος και εσφαλμένος ο προσδιορισμός των φορολογητέων εκροών Φ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 3 εδ. α' ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: *«Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται.»*

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, κατά την 1-1-2014, ημερομηνία έναρξης ισχύος του ν.4174/2013, δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 72 παρ. 3 εδ. β' και γ' ν. 4174/2013, ενώ και η περίπτωση του εδαφίου β', κατά την οποία μόνη η έκδοση εντολής ελέγχου συνιστά έναρξη ελέγχου, αν δεν τηρούνται βιβλία, αφορά, κατ' ορθή ερμηνεία της διάταξης, μόνο στην περίπτωση ελέγχου επιχείρησης (αφού μόνο σε αυτή την περίπτωση τίθεται ζήτημα τήρησης ή μη τήρησης βιβλίων) και συνεπώς όχι στην υπό κρίση περίπτωση. Συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 7 του ν. 4174/2013, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και οι παρακάτω παρατιθέμενες διατάξεις του άρθρου 23.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 1-2 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των*

φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης. β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. α' και παρ. 4 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας **επιτόπιου** φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) [...], ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) [...]. 4. Η διάρκεια του **επιτόπιου** φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις.»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι στην υπό κρίση περίπτωση η υπ' αριθμ./2016 εντολή ελέγχου καθώς και η υπ' αριθμ./2017 με την οποία παρατάθηκε κατά ένα (1) έτος η διάρκεια του ελέγχου είναι άκυρες και ομοίως και οι κατόπιν της υπ' αριθμ./2016 εντολής ελέγχου εκδοθείσες προσβαλλόμενες πράξεις, επειδή α) η διενέργεια ελέγχου επί τη βάση της υπ' αριθμ./2016 εντολής ελέγχου σε χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τη χρήση που εκδόθηκε, ήτοι πέραν της 31-12-2013, είναι παράνομη κατ' εφαρμογή της αρχής της αυτοτέλει των χρήσεων, ως επίσης παράνομες και αναιτιολόγητες είναι και όλες οι πράξεις και ενέργειες που συντελέστηκαν από τη Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ μετά την 31-12-2013, μεταξύ αυτών και η σύνταξη των συμπροσβαλλόμενων από 4-4-2018 εκθέσεων ελέγχου που συνιστούν την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, ως εκδοθείσες επί τη βάση άκυρης εντολής, και β) η υπό κρίση εντολή

ελέγχου δεν περιέχει το κατά νόμο οριζόμενο διάστημα, στο οποίο η Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ εδύνατο να προβεί σε ελεγκτικές εις βάρος του ενέργειες. Οι ισχυρισμοί όμως αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί, από καμία διάταξη δεν προκύπτει (και μάλιστα ειδικά επί ελέγχου από τα γραφεία της φορολογικής διοίκησης, όπως στην υπό κρίση περίπτωση) ότι η διενέργεια ελέγχου σε χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τη χρήση, εντός της οποίας εκδόθηκε η εντολή ελέγχου, είναι παράνομη, πολλώ δε μάλλον δεν προκύπτει κάτι τέτοιο από την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, η οποία έχει εντελώς διαφορετικό περιεχόμενο από αυτό που εν προκειμένω ισχυρίζεται ο προσφεύγων, περαιτέρω δε, όπως ήδη εκτέθηκε παραπάνω στην παρούσα απόφαση κατά την εξέταση του δεύτερου προβαλλόμενου λόγου και όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 23 παρ. 1-2 και 25 παρ. 1 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο κοινοποίησης στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων, η υποχρέωση για αναγραφή στην εντολή ελέγχου της διάρκειας του ελέγχου αφορά μόνο στον επιτόπιο έλεγχο και όχι και στο διενεργούμενο από τα γραφεία της φορολογικής διοίκησης έλεγχο, όπως αυτός που διενεργήθηκε στην υπό κρίση περίπτωση. Συνεπώς, δεν τίθεται ζήτημα οποιασδήποτε ακυρότητας των υπό κρίση προσβαλλόμενων πράξεων για τους παραπάνω υπό (α) και (β) προβαλλόμενους λόγους. Συνεπώς οι ανωτέρω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4174/2013 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287) και του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), ορίζεται ότι: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου», και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος».*

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. 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. Η οριστική πράξη

διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 37 του ν.4174/2013 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4223/2013 και της υποπαραγράφου Δ.2 της περίπτωσης 21 του άρθρου 1 του ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85), ορίζεται ότι: «*Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης [και κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου]. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει [τουλάχιστον] τις εξής πληροφορίες:*

α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,

β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,

δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,

ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,

στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,

ζ) (η) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,

η) (θ) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και

θ) («ι) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα»

ι) (κ') «λοιπές πληροφορίες».

«Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου».

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 του ν.4174/2013 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων» ορίζεται ότι: «*1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου «,την παραγραφή» και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.*

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:

α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013) 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 στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθμ./2018 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) εντός 20 ημερών σύμφωνα με τα άρθρα 28 και 62 του ν.4174/2013.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, βάσει του από 18-10-2010 προσκομιζόμενου ιδιωτικού συμφωνητικού μεταξύ του προσφεύγοντος και της καταγγέλλουσας, προκύπτει ότι η καταγγέλλουσα προέβαινε σε ενέργειες κατόπιν έγκρισης και συμφωνίας του προσφεύγοντος καθώς επίσης και το γεγονός ότι ήταν υπεύθυνη για την παραλαβή των χρηματικών εμβασμάτων, τα οποία στη συνέχεια θα απέδιδε στον προσφεύγοντα ή στη σύζυγό του, προκύπτει ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί μη γνώσης του για τη δράση της καταγγέλλουσας και περί πλήρους διαχείρισης των οικονομικών από πλευράς της, καθίσταται αβάσιμος και απορριπτέος.

Επειδή, από την από 21-12-2017 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι ο έλεγχος εκτός από τις δύο (2) ένορκες καταθέσεις της καταγγέλλουσας, στηρίχθηκε: α) στην ηλεκτρονική αλληλογραφία με πελάτες της επιχείρησης, β) σε στοιχεία από ιστότοπους (sites) και γ) στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία. Επομένως από τον φάκελο της υπόθεσης, όπως αυτός συγκροτείται – αποτελείται από την υπ' αριθμ. ΕΟΕ/2013 παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, τις κατασχέσεις στις οποίες προέβη το Σ.Δ.Ο.Ε. ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ, την υπ' αριθμ./2013 καταγγελία της κα. καθώς και τις ένορκες καταθέσεις της, προκύπτουν με σαφήνεια και πληρότητα οι διαπιστώσεις του ελέγχου **ως προς τη μη έκδοση και ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων**

- Συνολικής καθαρής αξίας **71.291,08€** (55.755,87€ + 15.535,22€) για τη χρήση **2012 (οικονομικό έτος 2013)** και
- Συνολικής καθαρής αξίας **71.122,07€** (60.774,65€ + 10.347,42€) για τη χρήση **2013 (οικονομικό έτος 2014).**

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι οι ανωτέρω προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις στερούνται αιτιολογίας και αποδεικτικής ισχύος, απορρίπτεται.

ΧΡΗΣΗ 2012 (ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013)

ΠΡΟΣΤΙΜΟ Κ.Β.Σ.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) (ΦΕΚ Α' 84) ορίζεται ότι: «1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο

λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση.

3. Η απόδειξη εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής του αγαθού. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, η απόδειξη μπορεί να εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα αποστολής και πάντως όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων» του Π.Δ.186/1992, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276), ορίζεται ότι: «2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7. ...

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

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.

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών 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. ...

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου (7 του άρθρου 30 του ΚΒΣ) ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου (7 του άρθρου 30 του ΚΒΣ), τότε το κύρος των βιβλίων

και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού (άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992)».

Επειδή στη χρήση 2012 διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων όσον αφορά το εισόδημά του από την εκμετάλλευση των ενοικιαζόμενων διαμερισμάτων απέκρυψε:

α) ποσό 3.192,49€ συνολικά διότι σε δύο (2) περιπτώσεις δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας έκαστου στοιχείου μεγαλύτερη των 1.200€.

β) ποσό 52.563,38€ συνολικά διότι σε δεκαοκτώ (18) περιπτώσεις εξέδωσε ανακριβή φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας έκαστου στοιχείου μεγαλύτερη των 1.200€.

γ) ποσό 1.840,38€ συνολικά διότι σε τρεις (3) περιπτώσεις δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας έκαστου στοιχείου μικρότερη των 1.200€.

δ) ποσό 13.694,84€ συνολικά διότι σε δεκατέσσερις (14) περιπτώσεις εξέδωσε ανακριβή φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας έκαστου στοιχείου μικρότερη των 1.200€.

Συνολικά δε προκύπτει ότι η αποκρυβείσα αξία για τη χρήση 2012 ανέρχεται στο ποσό των 71.291,08€. Το εν λόγω ποσό είναι κατά πολύ μεγαλύτερο από το ποσό των 30.397,31€ που δηλώνει ο προσφεύγων ως ακαθάριστα έσοδα από την επιχειρηματική του δραστηριότητα, ήτοι ποσοστό 235% ($71.291,08 / 30.397,31$) επί των ακαθαρίστων εσόδων. Συνεπώς το κύρος των βιβλίων κρίνεται με βάση τις γενικές διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/1992.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν.2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 75 του ν.3842/2010, ΦΕΚ Α 58/23.4.2010 ισχύουν τα εξής: «1. Οι υποπεριπτώσεις αα', αβ' και αγ' της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α) αντικαθίστανται ως εξής:

«α.α.

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ.»

Επειδή, σύμφωνα με τη παράγραφο 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζονται τα εξής: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις

επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.».

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 «Ακαθάριστο εισόδημα» του ν.2238/1994, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν.3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253) ορίζεται ότι: «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 ιδίων 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)

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 «Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος» του ν.2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν.3296/2004, ορίζεται ότι:

«1. 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.

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικά 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.»

Επειδή στην συγκεκριμένη περίπτωση σύμφωνα με την ΠΟΛ.1027/2008 «Κωδικοποίηση ΜΣΚΚ Κωδικοποίηση ΜΣΚΚ και ΣΚΚ - Ελ. Επαγγελμ.» αναφέρεται ότι για την δραστηριότητα της εκμετάλλευσης ενοικιαζόμενων δωματίων ή διαμερισμάτων (Κωδ. 9060) ο Μικτός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους (Μ.Σ.Σ.Κ) ανέρχεται σε **25%**.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 4 «Προσδιορισμός εισοδημάτων από επιχειρήσεις» του ν.4110/2013 (ΦΕΚ Α' 17) ορίζεται ότι: «1. Το άρθρο 32 του Κ.Φ.Ε. αντικαθίσταται ως εξής: Άρθρο 32 Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο

1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 «Έναρξη ισχύος» του ν.4110/2013 ορίζεται ότι: «1. **Η ισχύς των διατάξεων αυτού του νόμου αρχίζει: α) Των άρθρων 1** (παράγραφοι 1 και 2), 2 (παράγραφοι 2 και 8), 3 (παράγραφοι 1,2,3,5,6,13,18,21,28,29,30,32,33,35,36,37,40 και 45), **4**, 6 (παράγραφοι 3, 4, 5, 6, 8 και 15), 7 (παράγραφοι 1, 2,5 και 7) και 9 (παράγραφοι 1, 2,11,12,16, 24, 30 και 31) **για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση, από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.**».

Επειδή, οι διατάξεις του ν.4110/2013 ισχύουν για διαχειριστικές περιόδους με ημερομηνία έναρξης την 1-1-2013 καθώς από 1-1-2014 ισχύουν οι διατάξεις του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπου εξετάζεται η χρήση 2012 (οικονομικό έτος 2013), δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 4110/2013. Συνεπώς εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1994, όπως ίσχυαν έως την 31-12-2012. Συνεπώς ορθώς εφαρμόστηκε από τον έλεγχο η μέθοδος του εξωλογιστικού προσδιορισμού των κερδών αποκλειστικά και μόνο για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2012 – 31/12/2012 και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου απορρίπτεται.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 6 της ΠΟΛ.1018/ 7-2-2007 «Κοινοποίηση διοικητικής κωδικοποίησης των πινάκων των μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους, που εφαρμόζονται κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών των εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων» αναφέρεται ότι: «6. Για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων της παρ. 1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από

το λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών, (μετά την προσθήκη των λογιστικών διαφορών), με τον συντελεστή που προκύπτει με βάση όσα έχουν προαναφερθεί και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή που περιλαμβάνεται στον κοινοποιούμενο πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα με τον τρόπο αυτό 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.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 32 «Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος» του ν.2238/1994 για τη διαχειριστική χρήση 2012 (οικονομικό έτος 2013). Συνεπώς ο προσδιορισμός από τον έλεγχο των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών από εμπορική επιχείρηση (εκμετάλλευση ενοικιαζόμενων δωματίων) είναι νόμιμος και ο περί αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται.

Φ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 «Αρμόδια φορολογική αρχή - Φορολογικός έλεγχος» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α'248): «3.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 περιέχονται 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, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη την ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων σύμφωνα με το άρθρο 48 του ν.2859/2000, η οποία προσδιορίστηκε με βάση τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος, διενήργησε αυτοτελή έλεγχο Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 30 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) και 32 του ν.2238/1994 και προσδιόρισε αυτοτελώς τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά και τις εκπτώσεις του φόρου Φ.Π.Α..

ΧΡΗΣΗ 2013 (ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014)

ΠΡΟΣΤΙΜΟ Κ.Φ.Α.Σ.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 14 του άρθρου 6 «Τιμολόγηση Συναλλαγών» του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται ότι: «14. Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση. Ειδικά σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 «Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών» του ν. 4093/2012 «Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)», (ΦΕΚ Α' 222) ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού.

4. Ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων, ορίζεται, κατά περίπτωση ως εξής: ... β) Στην παροχή υπηρεσιών, στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 15 του άρθρου 6, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και στη περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων, όπου η έκδοση πραγματοποιείται το αργότερο, κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1004/ 4-1-2013 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222) περί του «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών- Ερμηνευτική Κ.Φ.Α.Σ.» αναφέρονται τα εξής:

Άρθρο 6. Τιμολόγηση Συναλλαγών

Παράγραφοι 14 και 15. «Χρόνος έκδοσης τιμολογίου»

α) Με τις διατάξεις της παραγράφου 14, ορίζεται ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου (πώλησης αγαθών, παροχής υπηρεσιών, επί επιστροφής αγαθών, εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων κ.λπ.), από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών προς άλλο υπόχρεο.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής, είναι ομοίου περιεχομένου με τις προϊσχύσασες της παραγράφου 14 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

Άρθρο 7. Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών

Παράγραφος 1. «Περιπτώσεις έκδοσης αποδείξεων λιανικών συναλλαγών»

Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, οριοθετούνται οι περιπτώσεις που εκδίδεται απόδειξη λιανικής από τους υπόχρεους του Κ.Φ.Α.Σ., ήτοι στις περιπτώσεις που είτε πωλούνται αγαθά για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, είτε παρέχονται υπηρεσίες, σε φυσικά πρόσωπα (κοινό) για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή σε μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, καθώς επίσης και στην περίπτωση αλλαγής λιανικώς πωληθέντων αγαθών.

Παράγραφος 4. «Χρόνος έκδοσης των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών»

Οι διατάξεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου αυτής είναι όμοιες με τις αντίστοιχες για το ίδιο θέμα διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 13 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δε χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν.2523/1997, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 75 του ν.3842/2010, ΦΕΚ Α 58/23.4.2010 ισχύουν τα εξής: «1. Οι υποπεριπτώσεις αα', αβ' και αγ' της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α) αντικαθίστανται ως εξής:

«α.α.

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ.».

Επειδή, σύμφωνα με την πρώτη ενότητα της ΠΟΛ.1210/6.9.2013 «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του ν. 4174/26.7.2013 (ΦΕΚ 170/Α), «Φορολογικές διαδικασίες

και άλλες διατάξεις» σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων», αναφέρεται ότι:

«Ι. Πρόστιμα ΚΦΑΣ - ΚΒΣ

Με τις διατάξεις των παραγράφων 4 έως και 10 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται ότι, για τις παραβάσεις που διαπράττονται μέχρι τη δημοσίευση του Κ.Φ.Δ, δηλαδή μέχρι και 25.7.2013 και εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα από το φορολογούμενο να κρίνονται με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 Κ.Φ.Δ..

Σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων εφαρμόζονται, ανάλογα με το χρόνο διάπραξής τους, οι ακόλουθες διατάξεις:

Για τις λοιπές παραβάσεις, πλην των προαναφερομένων, που αφορούν την έκδοση φορολογικών στοιχείων και την τήρηση φορολογικών βιβλίων, εφαρμόζονται οι ακόλουθες διατάξεις νόμων:

α) Για το χρονικό διάστημα έως και 31.12.2013, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997 (πλην της παραγράφου 10, που όπως προαναφέρθηκε καταργείται από τη δημοσίευση του Κ.Φ.Δ.).».

Επειδή, σύμφωνα με τη παράγραφο 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζονται τα εξής: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.».

Επειδή στη χρήση 2013 διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων όσον αφορά το εισόδημά του από την εκμετάλλευση των ενοικιαζόμενων διαμερισμάτων απέκρυψε:

α) ποσό 1.408,45€ συνολικά διότι σε μία (1) περίπτωση δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας μεγαλύτερης των 1.200€.

β) ποσό 59.366,20€ συνολικά διότι σε δεκαεννέα (19) περιπτώσεις εξέδωσε ανακριβή φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας έκαστου στοιχείου μεγαλύτερη των 1.200€.

γ) ποσό 10.347,42€ συνολικά διότι σε δεκατέσσερις (14) περιπτώσεις εξέδωσε ανακριβή φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας έκαστου στοιχείου μικρότερη των 1.200€.

Συνολικά δε προκύπτει ότι η αποκρυβείσα αξία για τη χρήση 2013 ανέρχεται στο ποσό των 71.122,07€. Το εν λόγω ποσό είναι κατά πολύ μεγαλύτερο από το ποσό των 46.719,52€ που δηλώνει ο προσφεύγων ως ακαθάριστα έσοδα από την επιχειρηματική του δραστηριότητα, ήτοι ποσοστό 152% (71.122,07 / 46.719,52) επί των ακαθαρίστων εσόδων.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 «Ακαθάριστο εισόδημα» του ν.2238/1994, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 10 του ν.3296/2004 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: α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων.....».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32 «Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο» του ν.2238/1994, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 4 «Προσδιορισμός εισοδημάτων από επιχειρήσεις» του ν.4110/2013 ορίζεται ότι:

« 1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 «Έναρξη ισχύος» του ν.4110/2013 ισχύει ότι: «1. **Η ισχύς των διατάξεων αυτού του νόμου αρχίζει: α) Των άρθρων 1** (παράγραφοι 1 και 2), 2 (παράγραφοι 2 και 8), 3 (παράγραφοι 1,2,3,5,6,13,18,21,28,29,30,32,33,35,36,37,40 και 45), **4**, 6 (παράγραφοι 3, 4, 5, 6, 8 και 15), 7 (παράγραφοι 1, 2,5 και 7) και 9 (παράγραφοι 1, 2,11,12,16, 24, 30 και 31) **για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση, από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.**».

Λογιστικός προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών

Ακαθάριστα έσοδα από εμπορική επιχείρηση	46.719,52
Πλέον: Αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου	71.122,07
Σύνολο ακαθάριστων εσόδων βάσει λογιστικού προσδιορισμού φορολογητέου εισοδήματος	117.841,59
Μείον: Δηλωθείσες δαπάνες χρήσης	(61.402,29)
Πλέον: Μη εκπιπτόμενες δαπάνες χρήσης βάσει δήλωσης	1.093,30
Σύνολο λογιστικών καθαρών κερδών βάσει ελέγχου	57.532,60

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπου εξετάζεται η χρήση 2013 (οικονομικό έτος 2014), ο έλεγχος διενήργησε λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών αποτελεσμάτων της εμπορικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/1994, προσαυξάνοντας τα ακαθάριστα έσοδα, βάσει βιβλίων, της εμπορικής επιχείρησης του προσφεύγοντος με το ποσό της αποκρυβείσας αξίας που διαπιστώθηκε από τη μη έκδοση και την ανακριβή έκδοση Α.Π.Υ., αφαιρώντας τις δηλωθείσες δαπάνες χρήσης, σύμφωνα με τον ανωτέρω πίνακα. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παράνομης εφαρμογής της μεθόδου του εξωλογιστικού προσδιορισμού των κερδών στην εν λόγω χρήση απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Φ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 «Αρμόδια φορολογική αρχή - Φορολογικός έλεγχος» του ν.2859/2000: «3.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 περιέχονται 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, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις ακαθάριστες εκροές της χρήσης 2013 προσαυξάνοντας αυτές με τις αποκρυβείσες εκροές βάσει ελέγχου, και αφαιρώντας τις δηλωθείσες εισροές, προσδιόρισε την φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος αναφορικά με τον Φ.Π.Α..

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 4-4-2018 εκθέσεις μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και επιβολής προστίμου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 2-5-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων.

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		4-4-2018	Εισόδημα	2012	39.648,34€
2		4-4-2018	Εισόδημα	2013	49.916,76€
3		4-4-2018	Φ.Π.Α	2012	10.293,85€
4		4-4-2018	Φ.Π.Α	2013	14.916,79€
5		4-4-2018	Πρόστιμο άρθρ.7 παρ.3, περ. στ', ζ'	2012	18.472,30€
6		4-4-2018	Πρόστιμο άρθρ.7 παρ.3, περ. στ', ζ'	2013	18.926,99€

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

1) ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2018) Χρήση 2012 (Οικονομικού Έτους 2013)

Διαφορά φόρου (20,50 + 20.086,51)	20.107,01€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	17.686,12€
Εισφορά αλληλεγγύης	1.855,21€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	39.648,34€

2) ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2018) Χρήση 2013 (Οικονομικού Έτους 2014)

Διαφορά φόρου	24.418,39€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	21.478,42€
Εισφορά αλληλεγγύης	4.019,95€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	49.916,76€

3) Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/2018) Χρήσης 2012

Διαφορά φόρου (μείωση πιστωτικού υπολοίπου)	10.293,85€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	10.293,85€

4) Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/2018) Χρήσης 2013

Διαφορά φόρου (μείωση πιστωτικού υπολοίπου)	14.916,79€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.916,79€

5) Κ.Β.Σ. (Αριθ. Πράξης/2018) Χρήσης 2012

- Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' ν.4337/2015 για τη χρήση 2012
[55.755,87€(καθαρή αξία) x 25%]: **13.938,97€**
 - Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' ν.4337/2015 για τη χρήση 2012
[17x800 x 1/3]: **4.533,33€**
- ΣΥΝΟΛΟ** **18.472,30€**

6) Κ.Β.Σ. (Αριθ. Πράξης/2018) Χρήσης 2013

- Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' ν.4337/2015 για τη χρήση 2012
[60.774,65€(καθαρή αξία) x 25%]: **15.193,66€**
- Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' ν.4337/2015 για τη χρήση 2012
[14x800 x 1/3]: **3.733,33€**
- ΣΥΝΟΛΟ** **18.926,99€**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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