



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α7 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313 333246

Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 1746

Ημερομηνία: 30-12-2016

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (Φ.Ε.Κ. 170Α'/26-07-2013).

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

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της με αριθμό Δ6Α 1118225 ΕΞ 2013 / 24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 1.893Β'/2013) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της με αριθμό Δ6Α 1198069 ΕΞ 2013 / 30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.367Β'/2013) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205 ΕΞ 2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. 3.250Β'/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της με αριθμό Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 / 08-04-2014

Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

- ζ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α. 1006534 ΕΞ 2015 (ΦΕΚ Β΄ 165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
- η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β΄ 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».
- θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- ι. Της ΠΟΛ.1002/31-12-2013 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 55Β΄/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουΕνδικοφανή Προσφυγή της Ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «» με **Α.Φ.Μ.:**κατά των **υπ αριθμ. :** α) πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, β) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., γ) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Ενιαίου Τέλους Ακινήτων Νομικών Προσώπων, δ) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου από εισόδημα εργοληπτών κατασκευής τεχνικών έργων κλ.π., ε) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και στ) οριστικής πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο **01/01/2008 – 31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.**
4. Τις από **εκθέσεις :** α) μερικού φορολογικού **ελέγχου τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων**, β) μερικού φορολογικού **ελέγχου Φ.Π.Α.**, γ) μερικού φορολογικού **ελέγχου φορολογίας εισοδήματος**, δ) μερικού **ελέγχου Ε.Τ.ΑΚ. έτους 2009**, ε) μερικού φορολογικού **ελέγχου παρακράτησης φόρου 3% στα εισοδήματα εργοληπτών τεχνικών έργων (άρθρου 55 ν. 2238/1994)** και στ) μερικού φορολογικού **ελέγχου προστίμου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.**
5. Τη με ημερομηνία Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

6. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της Ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «» με **Α.Φ.Μ.** η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού 1.172,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008, για παραβάσεις τήρησης: α) μη ενημέρωσης της μηνιαίας κατάστασης εσόδων – εξόδων, κατά παράβαση των άρθρων 6 και 17 του Π.Δ. 186/1992, και β) μη τήρησης του βιβλίου κοστολογίου οικοδομών κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 10 του Π.Δ. 186/1992 και των ΠΟΛ. 1039/2006 και 1067/2006. Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις της περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015.

β) Με την αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ποσού 4.568,86 € και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 5.482,63 € λόγω υποβολής ανακριβούς εκκαθαριστικής δήλωσης έτους 2008.

γ) Με την αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Ενιαίου Τέλους Ακινήτων Νομικών Προσώπων έτους 2008 επιβλήθηκε διαφορά φόρου ύψους 180,50 € και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 216,60 € υποβολής ανακριβούς δήλωσης Ε.Τ.ΑΚ. έτους 2008.

δ) Με την αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου από εισόδημα εργοληπτών κατασκευής τεχνικών έργων κλ.π., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ποσού 2.340,00 € λόγω μη παρακράτησης του φόρου 3% στο εισόδημα εργοληπτών κατασκευής τεχνικών έργων κατά παράβαση των διατάξεων της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 55 του Ν.2238/1994.

ε) Με την αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ποσού 17.955,05 € και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 21.546,06 € λόγω της παράβασης μη τήρησης των βιβλίων της, που επισύρει την ανακρίβεια τους.

στ) Με την αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο ύψους 300,00 €, λόγω μη κατάθεσης ιδιωτικού συμφωνητικού υπεργολαβίας κατά παράβαση του άρθρου 34 του ν. 2238/94 και του άρθρου 19

του Ν. 820/1978, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 έως 31/12/2008, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 4 του ν. 2523/1997.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος, ο οποίος εδράζεται στην μη τήρηση του βιβλίου κοστολογίου οικοδομών αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης.
2. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου έχει παραγραφεί.
3. Την τυπική πλημμέλεια των πράξεων λόγω μη αναγραφής της ημερομηνίας σύνταξης των πράξεων.
4. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.
5. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Αναφορικά με τον πρώτο, τέταρτο και τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας αναφέρουμε τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι : “1. Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί:

α) το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων.

β) τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων υλών, από την παροχή υπηρεσιών και από λοιπές πράξεις,

γ) τις δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, τις δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις,

δ) τις επιστροφές και τις εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες,

ε) το Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις.

2. Το ποσό κάθε πράξης της προηγούμενης παραγράφου αναλύεται σε ιδιαίτερες στήλες του τηρουμένου βιβλίου ή σε καταστάσεις, ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος και του Φ.Π.Α. Η ανάλυση αυτή μπορεί να γίνει το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων.

3. Τα ποσά των ακαθαρίστων εσόδων και ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σ' αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν, με ένα ποσό, για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού.

Σε περίπτωση χρήσης ταμειακής μηχανής αναγράφεται ο αριθμός του ημερησίου δελτίου "Ζ", όπως ορίζεται από «τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί Τεχνικών Προδιαγραφών των φ.τ.μ.» «Παρέχεται η δυνατότητα καταχώρησης των ημερήσιων δελτίων «Ζ» με μία μηνιαία συγκεντρωτική εγγραφή με βάση δελτίο μηνιαίας αναφοράς, που εκτυπώνεται από την φ.τ.μ., και στο οποίο εμφανίζονται τα αντίστοιχα αθροίσματα των επί μέρους ημερήσιων δελτίων «Ζ», με αναγραφή στο βιβλίο εσόδων εξόδων της περιόδου που αφορά, καθώς και του πρώτου και του τελευταίου αριθμού του ημερησίου δελτίου «Ζ» του αντίστοιχου μήνα. Τα ημερήσια δελτία «Ζ» θα συνεχίσουν να εκδίδονται και να διαφυλάσσονται κατά τα οριζόμενα από τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί τεχνικών προδιαγραφών των φ.τ.μ. και των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κώδικα αυτού. Στον ίδιο χρόνο διαφυλάσσονται και τα παραπάνω δελτία αναφοράς.»

4. Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου καταχωρούνται διακεκριμένα:

α) τα έσοδα και έξοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου,

β) οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών,

"γ) Η αξία αγοράς και πώλησης των πάγιων στοιχείων, ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σε αυτές, καθώς και οι αποσβέσεις τους, όταν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα."

δ) οι καταθέσεις και οι αναλήψεις κεφαλαίων, τα δάνεια που χορηγούνται και λαμβάνονται, καθώς και οι εισπράξεις ή οι καταβολές που γίνονται για μερική ή ολική εξόφλησή τους.

5. "Μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρείται ανάλυση των ακαθάριστων εσόδων από πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών, με διάκριση λιανικών - χονδρικών πωλήσεων, καθώς και των εξόδων για αμοιβές προσωπικού και τρίτων, για ενοίκια, για τόκους και για λοιπά έξοδα".

Επειδή, περαιτέρω με το άρθρου **17 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)** 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".

Επειδή, ακολούθως με την **ΠΟΛ. 1067/2-5-06** (Τήρηση βιβλίου κοστολογίου οικοδομών από τον επιτηδευματία που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών – έκδοση στοιχείου παράδοση κτισμάτων στην οικοπεδούχο), ορίζεται ότι :

«ΓΕΝΙΚΑ

Με την 1024754/187/0015/[ΠΟΛ.1039/9.3.2006](#) Α.Υ.Ο.Ο. (ΦΕΚ 311Β'/15-3-2006) όπως ισχύει, ο επιτηδευματίας που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών και για κάθε «οικοδομή» που υπάγεται στις διατάξεις της [παραγράφου 4 του άρθρου 6](#) του Κώδικα ΦΠΑ (ν. [2859/2000](#)) όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με το ν. [3427/2005](#) (ΦΕΚ 312 Α/27.12.2005), υποχρεούται:

α) Σε τήρηση θεωρημένου πρόσθετου βιβλίου με τίτλο «βιβλίο κοστολογίου οικοδομών» (Παράγραφος 1).

β) Σε έκδοση θεωρημένου διπλότυπου στοιχείου με τίτλο «Παράδοση κτισμάτων» στον κύριο του οικοπέδου, για την οικοδομή που ανεγίρεται με το σύστημα της αντιπαροχής (Παράγραφος 2).

Ειδικότερα σε ότι αφορά τις πιο πάνω υποχρεώσεις διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 1. ΤΗΡΗΣΗ «ΒΙΒΛΙΟΥ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΟΥ ΟΙΚΟΔΟΜΩΝ»

A. ΤΗΡΗΣΗ ΤΟΥ ΒΙΒΛΙΟΥ

1.1. Υπόχρεος τήρησης

Το βιβλίο τηρείται από τον επιτηδευματία που ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών που υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του ν. [2859/2000](#). Δηλαδή από τον επιτηδευματία που κατασκευάζει οικοδομή της οποίας η άδεια εκδίδεται ή αναθεωρείται μετά την 1/1/2006 και εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει εργασίες κατασκευής. Όσον αφορά τις οικοδομές για τις οποίες ο επιτηδευματίας δικαιούται και λαμβάνει εξαίρεση από την υπαγωγή στο ΦΠΑ σύμφωνα με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ.1038/2006 δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης του βιβλίου κοστολογίου.

1.2. Έννοια οικοδομής. Τρόπος τήρησης

Ως «οικοδομή» θεωρείται για την τήρηση του βιβλίου το σύνολο των οικοδομημάτων (κτισμάτων) κάθε οικοδομικής άδειας. Έτσι εάν με την ίδια οικοδομική άδεια ανεγείρονται στο ίδιο οικόπεδο περισσότερα του ενός κτίσματα, στο βιβλίο κοστολογίου παρακολουθείται ενιαία το κόστος όλων των κτισμάτων και όχι χωριστά το κόστος κάθε κτίσματος.

Για κάθε «οικοδομή» τηρείται ιδιαίτερο βιβλίο χειρόγραφα ή μηχανογραφικά. Για διευκόλυνση του επιτηδευματία παρέχεται η δυνατότητα αντί της τήρησης ιδιαίτερου βιβλίου για κάθε «οικοδομή» να τηρείται ένα ενιαίο (μία θεώρηση) βιβλίο για μερικές ή για όλες τις «οικοδομές», σε ιδιαίτερες μερίδες του οποίου παρακολουθείται αναλυτικά το κόστος της κάθε «οικοδομής» για την οποία τηρείται. Μπορεί δηλαδή ο επιτηδευματίας να τηρεί π.χ. ένα βιβλίο για τις τρεις από τις πέντε «οικοδομές» και ένα βιβλίο για κάθε μία από τις λοιπές.

Σημειώνεται ότι εάν με διαφορετική άδεια ανεγείρονται συγχρόνως κτίσματα στο ίδιο οικόπεδο (ένα υποκατάστημα), τότε τηρείται ένα βιβλίο για όλες τις «οικοδομές» που ανεγείρονται στο ίδιο οικόπεδο, σε ιδιαίτερες μερίδες του οποίου παρακολουθείται διακεκριμένα το κόστος κάθε «οικοδομής», ή στο ενιαίο (μία θεώρηση) βιβλίο που τηρείται για όλες τις «οικοδομές» ή μερικές από αυτές που ανεγείρονται σε διαφορετικά οικόπεδα (υποκαταστήματα), παρακολουθείται διακεκριμένα το κόστος κάθε μίας από τις «οικοδομές» που ανεγείρονται στο ίδιο οικόπεδο. Συνένωση με το Βιβλίο εσόδων - εξόδων

Τονίζεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της [παραγράφου 4 του άρθρου 19](#) του Κ.Β.Σ. το βιβλίο κοστολογίου οικοδομών για μερικές ή όλες τις «οικοδομές» μπορεί να τηρείται συνενωμένο με το βιβλίο εσόδων - εξόδων, με την προϋπόθεση ότι από το συνενωμένο αυτό βιβλίο θα παρέχονται διακεκριμένα (χωριστές στήλες) τουλάχιστον τα δεδομένα των βιβλίων που συνενώνονται.

ΚΩΔ. ΘΕΩΡΗΣΗΣ TAXIS επί χειρόγραφης τήρησης ``311`` «Βιβλίο εσόδων - εξόδων, Βιβλίο κοστολογίου οικοδομών».

ΚΩΔ. ΘΕΩΡΗΣΗΣ TAXIS επί μηχανογραφικής τήρησης ``312`` «Μηνιαία κατάσταση βιβλίου εσόδων - εξόδων, Βιβλίο κοστολογίου οικοδομών».

Σημειώνεται ότι τα θεωρημένα έντυπα του Βιβλίου εσόδων - εξόδων ή της Μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου εσόδων - εξόδων μπορεί να χρησιμοποιηθούν μέχρι την εξάντλησή τους για την τήρηση των συνενωμένων βιβλίων.

1.3. Τόπος τήρησης

Το «βιβλίο κοστολογίου οικοδομών» ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησής του (ένα βιβλίο για κάθε μία «οικοδομή» ή ένα για μερικές ή όλες τις «οικοδομές») τηρείται στην έδρα του επιτηδευματία με δυνατότητα τήρησης αυτού εκτός έδρας μετά από γνωστοποίηση ή μετά από έγκριση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της έδρας κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της [παραγράφου 1 του άρθρου 21](#) του Κ.Β.Σ., οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα και για το βιβλίο αυτό.

1.4. Θεώρηση

Το βιβλίο θεωρείται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. της έδρας με ΚΩΔ. ΘΕΩΡ. «309». Το βιβλίο αυτό, όπως και κάθε βιβλίο που ορίζεται από τις διατάξεις του ΚΒΣ, πρέπει σύμφωνα με την [παραγραφο 1](#) του άρθρου 19 του ιδίου Κώδικα να θεωρείται πριν από την χρησιμοποίησή του. Δηλαδή επί χειρόγραφης τήρησής του πρέπει να θεωρείται πριν από την λήξη της προθεσμίας της πρώτης εμπρόθεσμης ενημέρωσής του και επί μηχανογραφικής τήρησής του πριν από τη λήξη της προθεσμίας της πρώτης εμπρόθεσμης εκτύπωσής του.

1.5. Περιεχόμενο του βιβλίου (περίπτωση Α΄ της παραγράφου 1 της Α.Υ.Ο.Ο.) Στο βιβλίο κοστολογίου παρακολουθείται αναλυτικά το κόστος κάθε «οικοδομής».

Κόστος οικοδομής: Για την τήρηση του βιβλίου αυτού ως κόστος «οικοδομής» θεωρείται: α) Κάθε δαπάνη αγοράς αγαθών, λήψης υπηρεσιών και γενικά κάθε άλλη επιβάρυνση (π.χ. μισθοδοσία εργατών, εισφορές ΙΚΑ, δημοτικά τέλη κλπ.) που πραγματοποιείται για την ανέγερση και αποπεράτωσή της, ανεξάρτητα από τον χρόνο που πραγματοποιείται (πριν ή μετά από την έκδοση της αδείας ή την υποβολή της δήλωσης μεταβολής του υποκαταστήματος) ή εάν αφορά μία ή περισσότερες «οικοδομές» ή εάν υπάγεται ή όχι στο ΦΠΑ.

Στην περίπτωση που οι δαπάνες που πραγματοποιούνται αφορούν περισσότερες από μία «οικοδομές» και εμφανίζονται στο ίδιο φορολογικό στοιχείο του ΚΒΣ ή στο ίδιο δημόσιο έγγραφο ή σε άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, το μέρος της δαπάνης που αφορά κάθε «οικοδομή» βρίσκεται με βάση την πραγματική διάθεση των αγαθών ή των υπηρεσιών στην κάθε «οικοδομή», όταν αυτή προκύπτει από οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο, φορολογικό ή μη (π.χ. δελτίο αποστολής αγαθών του εργολάβου από την αποθήκη του στο χώρο της οικοδομής). Όταν η πραγματική διάθεση δεν μπορεί να προσδιοριστεί, τότε η αξία της δαπάνης που αφορά κάθε «οικοδομή» βρίσκεται με επιμερισμό της αξίας της με βάση την επιφάνεια κάθε «οικοδομής» και τη συνολική επιφάνεια των «οικοδομών» τις οποίες αφορά η δαπάνη που πραγματοποιήθηκε.

Σημειώνεται ότι στον επιμερισμό της δαπάνης εκτός από την καθαρή (χωρίς ΦΠΑ) αξία της δαπάνης που επιμερίζεται, αναλόγως επιμερίζεται και ο ΦΠΑ αυτής.»

Επειδή, εξάλλου σύμφωνα με το **άρθρο 10 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)** ορίζεται ότι : «6. Τα βιβλία που τηρούνται υποχρεωτικά με βάση τις διατάξεις άλλων νόμων αναπληρώνουν τα πρόσθετα βιβλία του άρθρου αυτού, εφόσον τηρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του και είναι θεωρημένα από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την **παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92** 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 εξόδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,
β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,

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

δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,

ε) **δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,**
στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

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

ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,

η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων – εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων – εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών,

θ) **δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του γενικού - αναλυτικών καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων**

ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις. 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. Δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια:

- α) η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά,
- β) οι πράξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου αυτής, όταν από αυτές δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα,
- γ) η αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του παρόντος Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **34 του Ν. 2238/94** ορίζεται ότι : «1.Ως ακαθάριστο έσοδο των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών λαμβάνεται η αξία των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων πολυκατοικιών, καταστημάτων, γραφείων αποθηκών και λοιπών χώρων, όπως αυτή αναγράφεται στο συμβόλαιο μεταβίβασης και η οποία δεν μπορεί να είναι μικρότερη από αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων και της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. [2859/2000](#), ΦΕΚ 248 Α') όπως αναμορφώνεται μετά τον έλεγχο της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για τη μεταβίβαση ακινήτου σύμφωνα με τις διατάξεις της ισχύουσας κάθε φορά Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών για τον έλεγχο της δήλωσης αυτής. Αν όμως η αξία που προκύπτει από άλλα επίσημα ή ανεπίσημα στοιχεία είναι μεγαλύτερη από την αξία που αναφέρεται παραπάνω, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η μεγαλύτερη αυτή αξία. Χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου, ο οποίος λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του ύψους αυτού, θεωρείται η ημέρα σύνταξης του οριστικού συμβολαίου. Στην περίπτωση όμως που έχει συνταχθεί συμβολαιογραφικό προσύμφωνο και το οριστικό συμβόλαιο δεν έχει συνταχθεί μέσα σε διάστημα δύο (2) ετών από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου, ως χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα κατά την οποία συμπληρώνονται δύο (2) έτη από την ημέρα σύνταξης του συμβολαιογραφικού προσυμφώνου. Ειδικά, όταν το προσύμφωνο υπογράφεται με τον όρο της αυτοσύμβασης, που προβλέπεται από το άρθρο 235 του Αστικού Κώδικα και εφόσον καταβάλλεται ολόκληρο το τίμημα και παραδίδεται η νομή του ακινήτου, χρόνος απόκτησης του ακαθάριστου εσόδου θεωρείται η ημέρα υπογραφής του προσυμφώνου αυτού. Ως πωλήσεις θεωρούνται και αυτές που έγιναν απευθείας από τον οικοπεδούχο για λογαριασμό του εργολήπτη. Η αντικειμενική ή η πραγματική αξία, κατά περίπτωση, των αυτοτελών οικοδομών, διαμερισμάτων, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών και λοιπών χώρων που

περιέρχονται κατά το χρόνο της διάλυσης στα μέλη των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, θεωρείται ως ακαθάριστο έσοδο των υπόχρεων αυτών κατά το χρόνο της διάλυσής τους. Το καθαρό κέρδος που προκύπτει με βάση τα έσοδα αυτά φορολογείται στο όνομα των υπόχρεων, που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, με το συντελεστή που προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 10 κατά το έτος που διαλύεται η εταιρία, κοινωνία ή κοινοπραξία.

2. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στα ακαθάριστα έσοδά τους. Όταν δεν επιδεικνύονται στον έλεγχο ή δεν τηρούνται βιβλία και στοιχεία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή τηρούνται ανεπαρκή ή ανακριβή βιβλία, εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 και ο συντελεστής καθαρού κέρδους του πρώτου εδαφίου διπλασιάζεται. Επίσης, σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση κτιριακών εγκαταστάσεων με λυόμενα ή προκατασκευασμένα στοιχεία.»

Επειδή, ενόψει της **αρχής της νομιμότητας** του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει –κατ'αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του **φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης** και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Στε 53/92, 457/94).

Με βάση τα ως άνω εκτεθέντα, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος αντιβαίνει στην αρχή της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης αποδεικνύεται αβάσιμος και αλυσιτελής, καθόσον η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα, ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, όμως περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης και δεν αντιβαίνουν στο άρθρο 5 του Συντάγματος, διότι οι προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων

μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες είναι μη νόμιμες και ακυρωτές ως αντικείμενες ευθέως στην αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει θα πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος. Επ' αυτού του λόγου πρέπει να σημειωθούν τα ακόλουθα.

Η αρχή της χρηστής διοίκησης, επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και η αντίδικος, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές. Τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης.

Στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία ασχολείται με την κατασκευή και πώληση οικοδομών των οποίων η άδεια κατασκευής έχει εκδοθεί μετά την 1/1/2006, και σύμφωνα με τις οριζόμενες διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 2859/2000, υπάγεται σε Φ.Π.Α. ενώ υποχρεούται, βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ.1039/2006, στην τήρηση θεωρημένου βιβλίου κοστολογίου οικοδομών. Από τον έλεγχο όμως, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, δεν τήρησε από 1/8/2008, τόσο τη μηνιαία κατάσταση εσόδων – εξόδων, όσο και το βιβλίο κοστολογίου οικοδομών, γεγονός που επισύρει την ανακρίβεια των βιβλίων. Σημειώνεται ότι η τήρηση των ανωτέρω βιβλίων κρίνεται σημαντική, δεδομένου ότι σε αυτά, καταγράφονται οι πρωτογενείς εγγραφές, παρακολουθούνται οι φορολογικές υποχρεώσεις και γίνονται οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις με άλλες συναλλασσόμενες επιχειρήσεις. Σχετικά με τον ισχυρισμό περί μη διαφοροποίησης της πραγματικής φορολογικής εικόνας της επιχείρησης, παρόλο τη μη τήρηση των νόμιμων βιβλίων της, επισημαίνουμε ότι οι συνέπειες της μη τήρησης των προβλεπόμενων βιβλίων ορίζονται από τον νόμο και δεν επαφίεται στη φορολογική διοίκηση η δυνατότητα εφαρμογής κατά το δοκούν, αλλά δεσμευτικά συνεπάγεται τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος. Εξάλλου, η απόρριψη των βιβλίων είναι υποχρεωτική όταν δεν καθίστανται δυνατές οι αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις σε περίπτωση πλημμελούς τήρησής τους, πόσο μάλλον, όταν αυτά δεν τηρούνται καθόλου.

Ενόψει των εκτεθέντων οι ανωτέρω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας σημειώνουμε τα εξής :

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

-Με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι «Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας».

-Με τις διατάξεις του άρθρου 57 παράγραφος 1 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι «1. 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. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου».

-Με τις διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 5 του Ν.2523/1997, ορίζεται ρητά ότι: *«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία Εισοδήματος.»*, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 84 παράγραφος 1 του Ν.2238/1994 με τις οποίες ορίζεται ότι *«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»*.

-Με τις διατάξεις του άρθρου 14 παράγραφος 2 του Ν. 3634/2008, ορίζεται ρητά ότι: «2.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης των νομικών προσώπων ή του έτους έκδοσης του εκκαθαριστικού σημειώματος για τα φυσικά πρόσωπα. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του τέλους παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. Σε περίπτωση υποβολής των δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του έτους παραγραφής το δικαίωμα του Δημοσίου για την

κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης».

Τέλος με τους παρακάτω νόμους παρατάθηκε διαδοχικά το δικαίωμα του δημοσίου ως ακολούθως:

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του **άρθρου 87 του Ν. 4316/2014**, ορίζεται ότι : « Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31/12/2014, παρατείνονται κατά ένα έτος (1) έτος από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις : α) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν αποσταλεί στοιχεία σε ελληνική δικαστική, φορολογική, ελεγκτική ή άλλη αρχή από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες στα πλαίσια αμοιβαίας διοικητικής ή δικαστικής συνδρομής ή συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου ή συμβάσεων ανταλλαγής πληροφοριών ή συμβάσεων διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής ή οποιασδήποτε άλλης διαδικασίας, ή εκκρεμεί, κατόπιν αιτήματος των ανωτέρω ελληνικών αρχών, η αποστολή στοιχείων, και β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31/12/2014 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή καταπολέμησης της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας και ελέγχου των δηλώσεων περιουσιακής κατάστασης.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του **άρθρου 22 Ν. 4337/2015**, ορίζεται ότι : «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31/12/2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31/12/2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή καταπολέμησης της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας και ελέγχου των δηλώσεων περιουσιακής κατάστασης.»

Επειδή στο άρθρο **72§11 Ν. 4174/2013** (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: « Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες 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....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου αρχικά παραγραφόταν την 31/12/2014, αλλά με τις ανωτέρω παρατάσεις το δικαίωμα αυτό παρατάθηκε μέχρι την 31/12/2016, συνεπώς η υπόθεση δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν. 4174/2013, 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. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει 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) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,*
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και*
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,*
- 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, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Από τα ανωτέρω εκτεθέντα και από τα αντίγραφα των προσβαλλόμενων πράξεων προκύπτει ξεκάθαρα ότι αυτές εκδόθηκαν στις και σύμφωνα με τις ισχύουσες, περί έκδοσης πράξεων διατάξεις, και ο περί αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από, εκθέσεις: α) μερικού φορολογικού **ελέγχου τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων**, β) μερικού φορολογικού **ελέγχου Φ.Π.Α.**, γ) μερικού φορολογικού **ελέγχου φορολογίας εισοδήματος**, δ) μερικού **ελέγχου Ε.Τ.ΑΚ. έτους 2009**, ε) μερικού φορολογικού **ελέγχου παρακράτησης φόρου 3% στα**

εισοδήματα εργοληπτών τεχνικών έργων (άρθρου 55 ν. 2238/1994) και στ) μερικού φορολογικού ελέγχου προστίμου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις: α) επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, β) διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., γ) διορθωτικού προσδιορισμού Ενιαίου Τέλους Ακινήτων Νομικών Προσώπων, δ) διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου από εισόδημα εργοληπτών κατασκευής τεχνικών έργων κλ.π., ε) διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και στ) επιβολής προστίμου εισοδήματος, για τη διαχειριστική περίοδο **01/01/2008 – 31/12/2008** κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «» με Α.Φ.Μ.:, που εδρεύει στην, επί της οδού, και εκπροσωπείται νόμιμα.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

-Υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης -βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008

Πρόστιμο	1.172,00 €
----------	------------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008

Διαφορά φόρου	4.568,86 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)	5.482,63 €
Συνολικό ποσό για καταβολή	10.051,49 €

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Ενιαίου Τέλους Ακινήτων (Ε.Τ.ΑΚ.) έτους 2009 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008

Διαφορά φόρου	180,50 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)	216,60 €

Συνολικό ποσό για καταβολή	397,10 €
----------------------------	----------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στο εισόδημα εργοληπτών κατασκευής τεχνικών έργων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008

Διαφορά φόρου	2.340,00 €
Συνολικό ποσό για καταβολή	2.340,00 €

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008

Διαφορά φόρου	17.955,05 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)	21.546,06 €
Συνολικό ποσό για καταβολή	39.501,11 €

Υπ' αριθ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 1/1/2008 – 31/12/2008

Πρόστιμο	300,00 €
----------	----------

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η Προϊσταμένη της Υποδ/νσης
Επανεξέτασης & Νομικής Υποστήριξης
α/α

Μαβινίδου Κυράτσα
Εφοριακός (ΠΕ/Α)

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).