



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 30.12.2016

Αριθμός απόφασης: 1739

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45  
**Ταχ. Κώδικας** : 54630 - Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313-333245  
**ΦΑΞ** : 2313-333258

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

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

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

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

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

3. Την από ...../2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του .. ....., ΑΦΜ ....., κατά της υπ' αριθ. ....2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... οικονομικού έτους 2013, της υπ' αριθ. ....2016 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, της υπ' αριθ. ....2016 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... φορολογικού έτους 2015, της υπ' αριθ. ....2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 και της υπ' αριθ. ....2016 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρο 4 ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. ....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... οικονομικού έτους 2013, την υπ' αριθ. ....2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, την υπ' αριθ. ....2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... φορολογικού έτους 2015, την υπ' αριθ. ...2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 και την υπ' αριθ. ....2016 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρο 4 ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από ....2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του .  
....., ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... οικονομικού έτους 2013 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 12.369,48 € , πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης 9.895,58 € , εισφορά αλληλεγγύης 925,90 € και τέλος επιτηδεύματος 650,00 €.

Με την υπ' αριθ. ....2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 600,00 €.

Με την υπ' αριθ. ....2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... φορολογικού έτους 2015 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 500,00 €.

Με την υπ' αριθ. ....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 10.648,30 € , πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης 12.777,96 €.

Με την υπ' αριθ. ....2016 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρο 4 ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 150,00 €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Δεν υπέβαλλε φορολογικές δηλώσεις, γεγονός που οφειλόταν, στη διαρκή απουσία του σε εργασίες εκτός του Νομού ..... και στην κακή συνεννόησή του με το λογιστικό γραφείο με το οποίο συνεργαζόταν, αλλά και σε πλήθος σοβαρών προβλημάτων υγείας που κατά καιρούς αντιμετώπισε.
- 2) Το πρόστιμο ποσού 600,00 € για τη μη υποβολή συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών-προμηθευτών του άρθρου 20 παρ. 1 του Κ.Β.Σ. κατά το έτος 2012, κρίνεται ως καταχρηστικώς εκδοθέν, το οποίο αποσκοπεί στη φορολογική του, ιδιαιτέρως επαχθή, επιβάρυνση.
- 3) Εσφαλμένα ο έλεγχος έκρινε το σύνολο των βιβλίων του ως ανακριβή και κατέληξε να προσδιορίσει τα οικονομικά αποτελέσματα εξωλογιστικά λόγω μη προσκόμιση μίας –και ασημαντης- απόδειξης (αριθ. ..../2004) παρελθούσας χρήσης, την οποία στάθηκε αδύνατο να εξεύρει.

- 4) Η πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 που αφορά τη μη προσκόμιση των απαιτούμενων βιβλίων και στοιχείων πρέπει να ακυρωθεί, καθώς ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων εντός πέντε εργάσιμων ημερών.
- 5) Ο Φ.Π.Α. που προσδιορίστηκε για το έτος 2012, άμεσα προέκυπτε ως υποχρέωσή του από τα ίδια τα προσκομισθέντα τιμολόγιά του και ο λόγος που δεν υπέβαλλε περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ήταν η επαγγελματική αμέλεια του λογιστικού γραφείου.
- 6) Το πρόστιμο της μη υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης πρέπει να ακυρωθεί, διότι δεν ευθύνεται ο ίδιος για τη μη υποβολή αλλά το λογιστικό γραφείο.
- 7) Ουδόλως ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο οι μισθολογικές καταστάσεις εργαζομένων που προσκόμισε.
- 8) Υφίσταται κατάφωρη παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, της καλής πίστης, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου.
- 9) Επειδή, σε κάθε περίπτωση και εφ' όσον κανένα από τα ανωτέρω δεν γίνει δεκτό, αιτείται την εφαρμογή του Ν. 4337/2015, που ισχύει από ...../2015.

#### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα**

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα για υπαιτιότητα του λογιστικού γραφείου και όχι του ιδίου για τη μη υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. κατά τη διαχειριστική περίοδο 2012, δεν αφορά τις αρμόδιες φορολογικές αρχές, ούτε επηρεάζει τις διαπιστώσεις τους. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

#### **Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα**

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 1 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «**Μέχρι την εικοστή πέμπτη (25η) Ιουνίου κάθε χρόνου** υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. **τριπλότυπες καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία** και διασταύρωση πληροφοριών, με συναλλαγές και δεδομένα του προηγούμενου ημερολογιακού έτους ως εξής:

α. Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών και από καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων.

**Εξαιρετικά, δεν συμπεριλαμβάνονται** στις καταστάσεις αυτές συναλλαγές, εφόσον η αξία ενός εκάστου στοιχείου που έχει εκδοθεί γι' αυτές **δεν υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ**.

β. Ο υπόχρεος σε τήρηση βιβλίου μεριδολογίου γιατρών για τους γιατρούς, που περιέχει το βιβλίο αυτό.

γ. Ο υπόχρεος σε τήρηση βιβλίου αποθήκευσης για τους επιτηδευματίες αποθέτες, που περιέχει το βιβλίο αυτό.

δ. Ο υπόχρεος σε έκδοση δελτίων κίνησης τουριστικού λεωφορείου για τους αντισυμβαλλόμενους επιτηδευματίες.»

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων δεν υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση πελατών - προμηθευτών το έτος 2012, ενώ είχε υποχρέωση, καθώς εξέδωσε προς την εταιρεία ..... με ΑΦΜ ..... συνολικά επτά (7) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 48.850,00 €.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 2 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «**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., ως εξής: ... **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.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «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: ... **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**, βάσει των ανωτέρω η αρμόδια φορολογική αρχή εφάρμοσε το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο όπως ορίζεται αντικειμενικώς και ανεξαρτήτως της ύπαρξης δόλου ή μη και από τις διατάξεις του Ν. 4337/2015. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι το πρόστιμο είναι ιδιαίτερα επαχθές απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

#### **Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «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.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: ... 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 οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3, ... Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά.

Δε λογίζεται ως ανακρίβεια η υπερτίμηση ή υποτίμηση κατά την απογραφή των εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και η καταχώρηση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά.»

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στην αρμόδια φορολογική αρχή ένα μπλοκ (πενήντα φύλλων) Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών με πράξη θεώρησης Δ.Ο.Υ. ....../.....2004, ως εκ τούτου, δεν επέδειξε στην αρμόδια φορολογική αρχή το σύνολο των βιβλίων και στοιχείων του. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί λανθασμένης κρίσης της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετικά με την ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων του απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα άρθρα 30§1,2 & 32§1,2 του Ν. 2238/1994, σε περίπτωση ανακρίβειας των βιβλίων, το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα επιχειρήσεων προσδιορίζονται εξωλογιστικά, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα εν λόγω άρθρα.

**Επειδή**, στο άρθρο 32 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «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 τον συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).»

**Επειδή**, βάσει των ανωτέρω η αρμόδια φορολογική αρχή προσδιόρισε τα αποτελέσματα λογιστικά και εξωλογιστικά και έλαβε τον μεγαλύτερο συντελεστή, ο οποίος στην προκειμένη περίπτωση είναι αυτός που προκύπτει βάσει του λογιστικού προσδιορισμού.

#### **Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. δ' του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική

νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: ... **δ)** δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 2 περ. γ' του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: **γ)** διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.»

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, όπως αναφέρεται και στο σκεπτικό του τρίτου ισχυρισμού ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στην αρμόδια φορολογική αρχή ένα μπλοκ (πενήντα φύλλων) Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών με πράξη θεώρησης Δ.Ο.Υ. ....../.....2004.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

#### **Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα**

**Επειδή**, οι διαφορές φορολογητέων εκροών, εισροών και φόρου που προέκυψαν από τον έλεγχο όπως αναλύονται στην οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. .... κρίνονται νόμιμες, βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

**Επειδή**, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί κανονικής καταβολής του αναλογούντος Φ.Π.Α. των τιμολογίων του, δίχως να έχει υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και να αποδώσει τον αναλογούντα φόρο στο Δημόσιο απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος και ουσία αβάσιμος.

#### **Ως προς τον έκτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 38 παρ. 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν στη ΔΟΥ, που είναι αρμόδια για την επιβολή του φόρου εισοδήματός τους, τις πιο κάτω δηλώσεις: ... **β)** Εκκαθαριστική δήλωση μέχρι την 25η ημέρα του δεύτερου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της περιόδου αυτής δεν τηρούσαν βιβλία ή τηρούσαν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή μέχρι την 10η ημέρα του πέμπτου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου τηρούσαν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Η δήλωση αυτή περιλαμβάνει τα δεδομένα των περιοδικών δηλώσεων της διαχειριστικής περιόδου, μετά το διακανονισμό που έγινε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33. ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «**1.** Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δεκαεπτά (117) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή. ...»

**Επειδή**, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα για υπαιτιότητα του λογιστικού γραφείου όπως αναλύθηκε στο σκεπτικό του πρώτου ισχυρισμού απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

#### **Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό του προσφεύγοντα**

**Επειδή**, όπως αναφέρεται και στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο προσφεύγων στην επιχείρησή του δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό στη διαχειριστική περίοδο 2012, όπως προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία που προσκομίστηκαν αλλά και από το με αριθ. πρωτ ...../.....2016 έγγραφο του Ι.Κ.Α. υποκαταστήματος .....

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος.

#### **Ως προς τον όγδοο και ένατο ισχυρισμό του προσφεύγοντα**

**Επειδή**, έχει κριθεί νομολογιακά (σχετ. ΣτΕ 3130/2014 σε συνδυασμό με την ΣτΕ 2904/2015), ότι οι διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 δεν αντίκεινται στη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας ούτε θίγουν ουσιασώς το δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας, διότι με την πρόβλεψη επιβολής σταθερού ποσοστού πρόσθετου φόρου και συνάρτησης του ποσού αυτού με τη διάρκεια της καθυστέρησης στην καταβολή του, οι εφαρμοζόμενες διατάξεις ενέχουν αυτές οι ίδιες στοιχεία αναλογικότητας, δεν θεσπίζουν δε μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζουν τον σκοπό δημοσίου συμφέροντος του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. Συνεπώς, δεν αντίκειται στη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας. Περαιτέρω, η φορολογική αρχή θεμιτώς, κατά το άρ. 20 παρ. 1 Σ. και το άρ. 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ποσοστό του προσθέτου φόρου και συνεπώς να προσδιορίζει το ύψος αυτού αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, αφού ήδη το ποσοστό τούτο κλιμακώνεται κατά τα προεκτεθέντα από τον ίδιο τον τυπικό νομοθέτη, ανάλογα με τη βαρύτητα κάθε παράβασης και τον χρόνο καταβολής του οφειλόμενου κύριου φόρου. Συνεπώς, ακόμα και υπό την εκδοχή ότι ο ένδικος πρόσθετος φόρος, αποτελεί λόγω του ύψους του, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του ως άνω άρθρου 6 παρ.1 της ΕΣΔΑ, δεν στοιχειοθετείται παράβαση της εν λόγω διάταξης (πρβλ. ΣΕ 3173/2014 Ολ., 2402/2010 επταμ).

**Επειδή**, όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές ως αντικείμενες ευθέως στην αρχή της χρηστής διοίκησης, η οποία απορρέει από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα, 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 ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή της μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

**Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

**Επειδή**, η διοίκηση, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ορθώς καταλόγισε τις φορολογικές διαφορές και τα φορολογικά πρόστιμα που επιβάλλονται βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας και εφάρμοσε το ν. 4337/2015 όπως αναλύεται και στο σκεπτικό του δεύτερου και τέταρτου ισχυρισμού. Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της υπ' αριθ. ....2016 ενδικοφανούς προσφυγής του . ....., ΑΦΜ: .....

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

**Υπ' αριθ. ....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013**

|                                  |                   |
|----------------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου                    | 12.369,48€        |
| Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής | 9.895,58€         |
| Εισφορά αλληλεγγύης              | 925,90€           |
| Τέλος επιτηδεύματος              | 650,00€           |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b> | <b>23.840,96€</b> |

**Υπ' αριθ. ....2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 2012**

|          |         |
|----------|---------|
| Πρόστιμο | 600,00€ |
|----------|---------|

**Υπ' αριθ. ....2016 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015**

|          |         |
|----------|---------|
| Πρόστιμο | 500,00€ |
|----------|---------|

**Υπ' αριθ. ....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2012**

|                                  |                   |
|----------------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου                    | 10.648,30€        |
| Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής | 12.777,96€        |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b> | <b>23.426,26€</b> |

**Υπ' αριθ. ....2016 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. άρθρου 4 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 2012**

|          |         |
|----------|---------|
| Πρόστιμο | 150,00€ |
|----------|---------|

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
α. α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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