



**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: 1738

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 2010, της υπ' αριθ.2016 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος (άρθρο 4 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, της υπ' αριθ.2016 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, της υπ' αριθ.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων ν. 3833/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, της υπ' αριθ.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 και της υπ' αριθ.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στο εισόδημα εργοληπτών κατασκευής τεχνικών έργων κ.λπ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 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 2010, την υπ' αριθ.2016 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος (άρθρο 4 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, την υπ' αριθ.2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, την υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων ν. 3833/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, την υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη

διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 και την υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στο εισόδημα εργοληπτών κατασκευής τεχνικών έργων κ.λπ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, 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 από2016 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2010 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 57.343,78 € , πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης 68.812,54 €.

Με την υπ' αριθ.2016 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος (άρθρο 4 ν. 2523/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 120,00 €.

Με την υπ' αριθ.2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 195,33 €.

Με την υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων ν. 3833/2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα εισφορά ποσού 1.789,84 € , πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης 2.147,81 €.

Με την υπ' αριθ.....2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 17.813,07 € , πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης 21.375,68 €.

Με την υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στο εισόδημα εργοληπτών κατασκευής τεχνικών έργων κ.λπ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης 552,00 €.

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) Διαπιστώθηκε η εκπρόθεσμη εκτύπωση μηνιαίας κατάστασης βιβλίων εσόδων-εξόδων των μηνών από 01-01-2008 έως 31-10-2008, η οποία αφορούσε χρονικό διάστημα ελαχίστων ημερών, γεγονός που δε δύναται να επιφέρει εις βάρος του πρόστιμο.
- 3) Η προκύπτουσα διαφορά αξίας 4.500,00 € στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών του άρθρου 20 παρ. 1 του Κ.Β.Σ. κατά το έτος 2009, οφείλεται σε προφανή παραδρομή και το πρόστιμο ποσού 195,33 € κρίνεται ως καταχρηστικώς εκδοθέν, το οποίο αποσκοπεί στη φορολογική του, ιδιαιτέρως επαχθή, επιβάρυνση.
- 4) Εσφαλμένα ο έλεγχος έκρινε το σύνολο των βιβλίων του ως ανακριβή και κατέληξε να προσδιορίσει τα οικονομικά αποτελέσματα εξωλογιστικά λόγω μη προσκόμισης μίας – και ασήμαντης- απόδειξης (αριθ./2004) παρελθούσας χρήσης, την οποία στάθηκε αδύνατο να εξεύρει. Τα ακαθάριστα έσοδά του δυνάμει των επακριβώς τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων του ανέρχονταν στις 247.725,05 € , τα οποία ουδέποτε, κατά την έννοια του Νόμου, απέκρυψε, τα έξοδα της χρήσης αυτής στα 71.811,34 € και τα καθαρά κέρδη του στις 178.984,46 € , ο έλεγχος εσφαλμένα υπολόγισε εξωλογιστικά αυτά στις 50.641,68 €.
- 5) Περαιτέρω, ο έλεγχος υπολόγισε και το οφειλόμενο ποσό της έκτακτης εισφοράς (1%) του άρθρου 5 ν. 3833/2010, για το έτος 2009, από το οποίο δεν αποδέχεται τις καταλογισθείσες προσαυξήσεις αυτού.
- 6) Ο Φ.Π.Α. που προσδιορίστηκε για το έτος 2009, άμεσα προέκυπτε ως υποχρέωσή του από τα ίδια τα προσκομισθέντα τιμολόγιά του και η μόνη ενδεχόμενη παράβαση που θα μπορούσε να του καταλογισθεί, ήταν η μη υποβολή περιοδικών δηλώσεων.
- 7) Ο έλεγχος του καταλογίζει υποχρέωση να παρακρατήσει και αποδώσει φόρο εργολάβων, αφενός μεν από αγνοία του, αφετέρου δε λόγω συμφωνίας, την υποχρέωση αυτή είχε αναλάβει ο ίδιος ο εργολάβος.
- 8) Η εκδούσα αρχή δεν υπολόγισε ορθά και τον αναλογούντα φόρο μισθωτών υπηρεσιών και του καταλόγισε και από την αιτία αυτή πρόστιμο 120,00 €. Ουδόλως ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο οι μισθολογικές καταστάσεις εργαζομένων που προσκόμισε.
- 9) Υφίσταται κατάφωρη παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, της καλής πίστης, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου.
- 10) Επειδή, σε κάθε περίπτωση και εφ' όσον κανένα από τα ανωτέρω δεν γίνει δεκτό, αιτείται την εφαρμογή του Ν. 4337/2015, που ισχύει από 17/10/2015.

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, Φ.Π.Α. και Φ.Μ.Υ. κατά τη διαχειριστική περίοδο 2009, 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, η εκπρόθεσμη εκτύπωση μηνιαίας κατάστασης Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων μηνών Ιανουαρίου έως και Οκτωβρίου 2008 δεν προσβάλλεται στην παρούσα προσφυγή, η οποία στρέφεται κατά πράξεων της διαχειριστικής περιόδου 2009, ο παρών ισχυρισμός απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τρίτο 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 υπέβαλε ανακριβή συγκεντρωτική κατάσταση πελατών το έτος 2009, καθώς συμπεριέλαβε τον πελάτη με ΑΦΜ, με πλήθος στοιχείων τέσσερα (4) και αξία 124.500,00 € ενώ οι πραγματικές συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν έξι φορολογικά στοιχεία και αξία 129.900,00 €.

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 586 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 τέταρτο 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 επιδειξη, 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 προσφεύγοντος 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 πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 1 και 4 του ν. 3833/2010 ορίζεται ότι: «**1.** Επιβάλλεται έκτακτη εφάπαξ εισφορά ποσοστού ένα τοις εκατό (1%) επί του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που φορολογούνται κατά τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), καθώς και στο εισόδημα σχολάζουσας κληρονομιάς. Επίσης στο εισόδημα των φυσικών προσώπων τα οποία φορολογούνται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ζ' Ψηφίσματος του έτους 1975 (ΦΕΚ 23 Α). **4.** Για τον υπολογισμό, τη βεβαίωση, τον υπόχρεο καταβολής της εισφοράς, το χρόνο καταβολής της, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την έκτακτη εισφορά του άρθρου αυτού εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 18 του ν. 3758/2009 (ΦΕΚ 68 Α').»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: ... γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.»

Επειδή, ο προσφεύγων δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2010, επιβάλλεται έκτακτη εισφορά φυσικών προσώπων ν. 3833/2010 μετά του νόμιμου

πρόσθετου φόρου όπως ορίζεται βάσει του άρθρου 1 του ν. 2523/1997. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο 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 έβδομο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ. 1 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Στο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις η παρακράτηση του φόρου ενεργείται ως εξής: ... β) Στα εισοδήματα εργοληπτικών κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημόσιων, δημοτικών, κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) που υπολογίζεται στην αξία του κατασκευαζόμενου έργου ή του μισθώματος. Υπόχρεος σε παρακράτηση ορίζεται το Δημόσιο γενικά και κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που ενεργεί εκκαθάριση ή καταβολή για τις περιπτώσεις αυτές. Αν για οποιοδήποτε λόγο δεν παρακρατήθηκε ο φόρος, τότε αυτός αποδίδεται με δήλωση του δικαιούχου της αμοιβής κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 60.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 5 του ν. 3763/2009 (ΦΕΚ Α 80/27-05-2009) ορίζεται ότι: «Ο συντελεστής παρακράτησης φόρου της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος μειώνεται μέχρι 31.12.2010 στο ένα τοις εκατό (1%).»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 60 παρ. 3 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 9, 10, 11, 12 και 13 του άρθρου 13, των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και ζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 και της παραγράφου 4 του άρθρου 57, υποχρεούνται να αποδίδουν αυτόν με σχετική δήλωση, που πρέπει να υποβάλλουν μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση μήνα στη δημόσια οικονομική υπηρεσία στην περιφέρεια της οποίας έγινε η καταβολή των ποσών για τα οποία παρακρατήθηκε ο φόρος, ο οποίος αποδίδεται εφάπαξ με την υποβολή της οικείας δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1 περ. β' του Ν. 2238/1994, ο προσφεύγων είχε την υποχρέωση παρακράτησης φόρου στις ανωτέρω αμοιβές που όμως δεν έπραξε. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί μη υποχρέωσής του να παρακρατήσει και να αποδώσει φόρο εργολάβων απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον όγδοο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ο φόρος παρακρατείται από εκείνον, που απασχολεί κατά

σύστημα έμμισθο ή ημερομίσθιο προσωπικό είτε καταβάλλει συντάξεις, επιχορηγήσεις και κάθε άλλη παροχή. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 59 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «**3.** Εκτός από τις προσωρινές δηλώσεις εκείνοι που έχουν υποχρέωση να παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 οφείλουν να επιδίδουν μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του Μαρτίου κάθε έτους, στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας τους, οριστική δήλωση η οποία περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση κατοικίας κάθε δικαιούχου, τον αριθμό φορολογικού μητρώου του, το ποσό των αμοιβών, το ποσό του φόρου που αναλογεί επ' αυτών με βάση την κλίμακα του άρθρου 9, το ποσό του φόρου που οφείλεται μετά την έκπτωση από το φόρο που αναλογεί του ποσοστού που ορίζεται με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57, το φόρο που παρακρατήθηκε για κάθε μισθωτό ή ημερομίσθιο ή συνταξιούχο κατά περίπτωση, καθώς και το υπόλοιπο για καταβολή ποσό φόρου, το οποίο θα καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης.»

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, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου η αρμόδια φορολογική αρχή έλαβε υπόψη της τις δαπάνες μισθοδοσίας που καταχωρήθηκαν στα βιβλία της προσφεύγουσας και για τις οποίες απέδωσε τις ανάλογες ασφαλιστικές εισφορές στον ασφαλιστικό φορέα (ΙΚΑ).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, το πρόστιμο που επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα αφορά τη μη υποβολή της οριστικής δήλωσης Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί λανθασμένου υπολογισμού από την αρμόδια φορολογική αρχή του αναλογούντα φόρου μισθωτών υπηρεσιών απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον ένατο και δέκατο 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 ουσιωδώς 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 αντίκεινται 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 τρίτου 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 2010

Διαφορά φόρου	57.343,78€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	68.812,54€
Σύνολο φόρου για καταβολή	126.156,32€

Υπ' αριθ.2016 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος (άρθρο 4 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 2009

Πρόστιμο	120,00€
----------	---------

Υπ' αριθ.2016 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 2009

Πρόστιμο	195,33€
----------	---------

Υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων ν. 3833/2010 διαχειριστικής περιόδου 2009

Διαφορά φόρου	1.789,84€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	2.147,81€
Σύνολο φόρου για καταβολή	3.937,65€

Υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 2009

Διαφορά φόρου	17.813,07€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	21.375,68€
Σύνολο φόρου για καταβολή	39.188,75€

Υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου ή αποδιδόμενου φόρου στο εισόδημα εργοληπτών κατασκευής τεχνικών έργων κ.λπ. διαχειριστικής περιόδου 2009

Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής	552,00€
Σύνολο φόρου για καταβολή	552,00€

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).