



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, 26-05-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Αριθμός απόφασης: 549

Αυτοτελές τμήμα επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- β. 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 Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων 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.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του - Α.Φ.Μ. κατά της υπ' αρ.-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008 της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αρ.-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008 της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής διά της από-2016 Εισήγησης της Δ.Ο.Υ., με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την από-2015 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.

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

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

Με την με αριθμό-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου εκ 24.977,05 € πλέον πρόσθετος φόρος εκ 29.972,46 € δη σύνολο φόρου εκ 54.949,51€, για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2008), λόγω εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών της ατομικής της επιχείρησης, μετά την απόρριψη των βιβλίων της ως ανακριβών από τον έλεγχο.

Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. με τον υπ' αρ.-2015 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β.-2015).

Η ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος βάσει της από-2015 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., δυνάμει της Α.Υ.Ο. 1072/2011, ως ορίζει για τις συγκεκριμένες ελεγχόμενες χρήσεις η ΔΕΛ.Α1069048ΕΞ2014/02-05-2015 του Υπουργείου Οικονομικών, σε εκτέλεση της υπ' αρ.-2015 εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου *elencis*, που εκδόθηκε για την ένταξη στο σύστημα της υπ' αρ./2013 χειρόγραφης εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία αντικατέστησε (λόγω κατάργησης του τμήματος ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και μεταφοράς των υποθέσεων στη Δ.Ο.Υ.) την υπ' αρ./2013 εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., που εκδόθηκε κατόπιν του υπ' αρ.-2012 δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. για υποβολή ανακριβών δηλώσεων ΕΛΓΑ κατά το έτος 2005 από την προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης οριστική πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγραφή

- Συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής έως τις 31-12-2015, εφόσον η επίδοση της πράξης δεν έγινε νόμιμα μέχρι την ημερομηνία αυτή.
- Μη νόμιμη η εκδοθείσα από τη Δ.Ο.Υ. υπ' αρ.-2013 εντολή ελέγχου, αφού από-2011 και με την υπ' αρ.-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών η αρμοδιότητα ελέγχου της Δ.Ο.Υ. μεταφέρθηκε στη Δ.Ο.Υ.
- Χωρίς έννομη συνέπεια η από-2013 απόδειξη παράδοσης-παραλαβής.
- Μη νόμιμη η εκδοθείσα από τη Δ.Ο.Υ. υπ' αρ./2013 εντολή ελέγχου, εφόσον βασίζεται στην ανωτέρω μη νόμιμη υπ' αρ./2013 εντολή και κατά συνέπεια μη δυνάμενη να δικαιολογήσει την παράταση της παραγραφής βάσει του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013, που απαιτεί νόμιμη έκδοση και επίδοση εντολής ελέγχου μέχρι τις 31-12-2013.
- Μη νόμιμη η ανωτέρω υπ' αρ./2013 εντολή ελέγχου, εφόσον αφορά ολοκληρωτικό έλεγχο σε όλες τις εκκρεμείς φορολογικές δηλώσεις, χωρίς να αναφέρει ειδικά και συγκεκριμένα τη χρήση που θα πρέπει να ελεγχθεί.
- Μη νόμιμη η έκθεση ελέγχου με τίτλο «έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ. Π.Δ. 186/92», εφόσον η ανωτέρω εντολή δεν αναφέρεται σε μερικό έλεγχο.
- Μη νόμιμη η υπ' αρ.-2015 εντολή ελέγχου, εφόσον εκδίδεται μετά το χρόνο συμπλήρωσης της παραγραφής στις 31-12-2013, περιλαμβάνει τα φορολογικά αντικείμενα εισόδημα, Φ.Π.Α., λοιποί φόροι, τέλη εισφοράς, έλεγχος ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, τα οποία ήδη έχουν ελεγχθεί και δεν έχει καμία σχέση με τις προηγούμενες υπ' αρ./2013 και/2013 εντολές.

- Μη εφαρμογή του άρθρου 22 του Ν. 4203/2013, εφόσον η υπ'αρ.-2015 εντολή ελέγχου εκδόθηκε μετά τις 31-12-2013

2. Περαίωση της προκείμενης χρήσης σύμφωνα με τον Ν. 3888/2010

- Μη νόμιμος ο παρών φορολογικός έλεγχος, λόγω αποδοχής από την προσφεύγουσα του υπ'αρ.-2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης των χρήσεων 2007, 2008, 2009.
- Από τη συνολική οφειλή του παραπάνω σημειώματος εκ 16.290,83 €, η προσφεύγουσα κατέβαλε ποσό εκ 14.898,29 €, αφήνοντας απλήρωτο ποσό εκ 1.392,54 € που αντιστοιχεί σε ποσοστό 8,544% του συνολικού χρέους.
- Αναληθής και μη νόμιμος ο ισχυρισμός της ελεγκτικής αρχής περί μη καταβολής δύο δόσεων από τον φόρο περαίωσης, καθώς ουσιαστικά δεν εξοφλήθη η δόση του Ιουνίου εκ 723,96 €, ενώ από τη δόση του Μαΐου κατεβλήθη ποσό εκ 55,48 €. Κατά συνέπεια, το υπόλοιπο, ανεξόφλητο ποσό αφορά σε μία ληξιπρόθεσμη δόση, και όχι σε δύο, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1066/2011, η οποία δημοσιεύτηκε στις 19-04-2011 και σε κάθε περίπτωση δεν ίσχυε κατά το χρόνο έκδοσης του εκκαθαριστικού στις 04-04-2011.
- Η μη εξόφληση του φόρου περαίωσης οφείλεται στην πλήρη οικονομική αδυναμία της προσφεύγουσας, λόγω ανωτέρας βίας.
- Άγνοια των συνεπειών μη εξόφλησης όλων των δόσεων του φόρου περαίωσης.
- Ασήμαντο το υπολειπόμενο ανεξόφλητο ποσό.
- Η Δ.Ο.Υ. όφειλε να ειδοποιήσει την προσφεύγουσα για την πληρωμή και τις συνέπειες της μη πληρωμής των δόσεων-εξόφλησης του όλου.
- Μη νόμιμος ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί απώλειας των ευεργετημάτων της περαίωσης, ως καταχρηστικός και αντίθετος με τα συναλλακτικά ήθη και τις συνταγματικές διατάξεις για την αρχή της αναλογικότητας.
- Η ΠΟΛ. 1066/2011, που δημοσιεύτηκε με το ΦΕΚ 648B/19-4-2011 δεν ίσχυε κατά το χρόνο υπογραφής του εκκαθαριστικού σημειώματος από την προσφεύγουσα.

3. Μη νόμιμη εντολή ελέγχου της Δ.Ο.Υ.

- Μη νόμιμη και βάσιμη η υπ'αρ./2013 εντολή ελέγχου, εφόσον βασίζεται στην υπ'αρ./2013 εντολή ελέγχου, εκδοθείσα από αναρμόδια αρχή, και μη ορίζουσα ρητώς και συγκεκριμένως ποια ή ποιες χρήσεις θα πρέπει να ελεγχθούν.
- Η προσφεύγουσα τηρεί βιβλία γ' κατηγορίας και όχι β', ως αναφέρεται στην ανωτέρω εντολή.

4. Μη ρητή, συγκεκριμένη και αποδεδειγμένη αμφισβήτηση του κύρους των βιβλίων στην έκθεση ελέγχου

- Στην έκθεση ελέγχου δεν υπάρχει ιδιαίτερο κεφάλαιο σχετικά με το κύρος των βιβλίων
- Δεν αιτιολογείται η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό, ειδικότερα δεν γίνεται επίκληση των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92, κυρίως της αδυναμίας ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τα βιβλία και τα πρωτογενή στοιχεία.

5. Ασαφείς και λανθασμένες οι παρατηρήσεις του ελέγχου

- Αναφορικά με την παρατήρηση του ελέγχου περί ανακριβούς μεταφοράς δαπανών από το ισοζύγιο στο Ε3, ο έλεγχος αναφέρεται σε διαφορές, ενώ εμμέσως συνομολογεί ότι πρόκειται για λάθος που δεν έχει σχέση με τα βιβλία και τα καθαρά κέρδη, αλλά με το έντυπο Ε3 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.
- Δυσνόητη η παρατήρηση του ελέγχου ότι ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων είναι ισόποσα ανακριβής και δεν διευκρινίζει πώς επηρεάζεται το αποτέλεσμα εξαιτίας του παραπάνω λάθους.
- Αναφορικά με την παρατήρηση του ελέγχου ότι δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις σε σχέση με τις δαπάνες ταξιδίων, υποδοχής, φιλοξενίας, επιβατικών αυτοκινήτων, προκύπτει ότι δεν διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές.

6. Έγκυρα και ακριβή τα βιβλία

- Δεν προβάλλεται ισχυρισμός ότι ο λογιστικός φορολογικός έλεγχος ήταν δυσχερής, που εμμέσως προκύπτει ότι ήταν ευχερής.
- Τα βιβλία τηρήθηκαν σωστά, με ακρίβεια και σύμφωνα με το νόμο.
- Οι τυχόν διαφορές στα ποσά μεταξύ οριστικού ισοζυγίου και δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθώς και των δηλώσεων Φ.Π.Α. δεν επηρεάζουν την ακρίβεια και επάρκεια των βιβλίων.

7. Αμφισβήτηση των παραβάσεων της υπ'αρ./2015 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.

- Οι διατυπωμένες παραβάσεις είναι ουσιαστικά αβάσιμες, ως αυθαίρετες, ανατιολόγητες, αναπόδεικτες, ως αναλυτικά υποστηρίζεται στην υπ' αρ.-2016 ενδικοφανή προσφυγή της ενδιαφερόμενης κατά της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης.

8. Λανθασμένος ο προσδιορισμός αποτελεσμάτων

- Ανατιολόγητη και αναπόδεικτη η προσβαλλόμενη πράξη, καθώς δεν αμφισβητήθηκε το κύρος των βιβλίων, ούτε αναφέρονται οι συγκεκριμένες παραβάσεις που να δικαιολογούν την αμφισβήτηση του κύρους των βιβλίων.

9. Λανθασμένος ο προσδιορισμός ακαθαρίστων εσόδων

- Μη νόμιμη η αμφισβήτηση του ύψους των ακαθάριστων εσόδων, ως προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης και της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος:
- Μη νόμιμη η προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων με συντελεστή 4%, διότι δεν αμφισβητήθηκε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων.
- Έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, κατά παράβαση του άρθρου 30 παρ. 3 του Ν. 2238/1994, διότι στην έκθεση ελέγχου δεν υπάρχει ισχυρισμός ότι το ποσό των ακαθάριστων εσόδων δεν απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.

10. Λανθασμένος ο προσδιορισμός Μ.Σ.Κ.Κ. και καθαρών κερδών και σε κάθε περίπτωση μη νόμιμη προσβαλλόμενη πράξη, λόγω μη συνυπολογισμού του καταβαλλόμενου φόρου περαίωσης

- Μη νόμιμος ο εξωλογιστικός προσδιορισμός και η έμμεση αμφισβήτηση του κύρους των βιβλίων, συγκεκριμένα:
 - Μη νόμιμη η χρήση του Μ.Σ.Κ.Κ. από 4%
 - Μη νόμιμη η προσαύξηση κατά 40% του Μ.Σ.Κ.Κ. από 4% σε 5,60%.
- Μη νόμιμη η προσβαλλόμενη πράξη, διότι δεν αφαιρεί το φόρο εισοδήματος που κατέβαλε η προσφεύγουσα συνεπεία της περαίωσης, και εξ αιτίας αυτού επιβάλλεται μεγαλύτερος του κανονικού πρόσθετος φόρος ανακρίβειας των δηλώσεων.

1. Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζει ότι : «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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 ... Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους*».

Επειδή, το άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» ορίζει 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».

Επειδή, το άρθρο 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013 ορίζει ότι : «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά».

Επειδή, το άρθρο 22 του Ν. 4203/2013 ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες παραγραφής του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: ... β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική φορολογική ή ελεγκτική αρχή...».

Επειδή, η ΠΟΛ. 1265/16-12-2013 «Παροχή οδηγιών για τις παραγραφόμενες υποθέσεις φορολογίας Κεφαλαίου» ορίζει ότι : «...Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 37 του Ν.4141/2013, από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, ήτοι έως 31.12.2013, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δυο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Συνεπώς οι εντολές θα πρέπει να εκδοθούν έως την ως άνω ημερομηνία, ώστε να επιτευχθεί η διετής παράταση της παραγραφής της υπόθεσης...».

Επειδή, το άρθρο 72 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «...Σε περίπτωση κατά την οποία, έως την 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιοδήποτε λόγο μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

Επειδή, το άρθρο 7 παρ. 3 περ. στ' και ζ' του Ν. 4337/2015 «Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων», που ισχύει από 17-10-2015, ορίζει ότι : «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των

άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: ... στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση:

- Στις-2013 εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. η υπ' αρ./2013 εντολή προληπτικού φορολογικού ελέγχου Κ.Β.Σ. και εισφοράς Ε.Λ.Γ.Α. για τις διαχειριστικές περιόδους 2005-2011, μετά τη διαβίβαση από τη Δ.Ο.Υ. (υπ' αρ. πρωτ. σχετικού εγγράφου-2012) δελτίου πληροφοριών για υποβολή ανακριβών δηλώσεων Ε.Λ.Γ.Α. για το έτος 2005.
- Στις-2013, και μετά την μεταβίβαση της αρμοδιότητας ελέγχου, λόγω κατάργησης του τμήματος με την υπ' αρ.-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, από τη Δ.Ο.Υ. στη Δ.Ο.Υ., εκδόθηκε από την τελευταία η υπ' αρ./2013 χειρόγραφη εντολή τακτικού φορολογικού ελέγχου.
- Στις-2015, η ανωτέρω χειρόγραφη εντολή αντικαταστάθηκε από: α) την υπ' αρ./2015 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για τις χρήσεις 2005-2006 και β) την υπ' αρ./2015 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για τις χρήσεις 2007-2011.
- Την-2015 η ανωτέρω υπ' αρ./2015 εντολή ελέγχου τροποποιήθηκε ως τις ελεγχόμενες χρήσεις, περιοριζόμενη στις χρήσεις 2007-2009, ενώ για τον έλεγχο των χρήσεων 2010-2011 εκδόθηκε η υπ' αρ./2015 εντολή.
- Κατόπιν των ανωτέρω, ως την περαίωση του ελέγχου της προκειμένης υπόθεσης και την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων στις-2015, το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή φόρου και κοινοποίηση πράξεων δεν είχε παραγραφεί.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και κοινοποίηση σχετικών πράξεων απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος και αβάσιμος.

2. Ως προς τον ισχυρισμό περί περαίωσης της προκειμένης χρήσης σύμφωνα με τον Ν. 3888/2010

Επειδή, το άρθρο 3 του Ν. 3888/2010 «Εκούσια κατάργηση φορολογικών διαφορών, ρύθμιση ληξιπρόθεσμων χρεών, διατάξεις για τις αποτελεσματική τιμωρία της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις» ορίζει ότι : «1. Στο πεδίο εφαρμογής των ρυθμίσεων του παρόντος Κεφαλαίου υπάγονται οι εκκρεμείς υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων επιτηδευματιών, οι οποίες αφορούν διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι και τις 31.12.2009. 2. Για την υπαγωγή στις ρυθμίσεις, ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται εκείνες που μέχρι την ημερομηνία έναρξης ισχύος του νόμου: α) δεν έχει αρχίσει ο έλεγχος ή έχει αρχίσει και δεν έχει περατωθεί...».

Επειδή, το άρθρο 6 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Η περαίωση καθεμιάς ανέλεγκτης υπόθεσης φορολογίας εισοδήματος πραγματοποιείται με την καταβολή φόρου επιπλέον εκείνου που τυχόν βεβαιώθηκε με βάση τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκε».

Επειδή, το άρθρο 13 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται: ... στ) Οι συνέπειες της εκπρόθεσμης καταβολής μιας ή περισσότερων δόσεων για την περαίωση των υποθέσεων του παρόντος Κεφαλαίου».

Επειδή, η παρ. 1 της ΠΟΛ. 1066/04-04-2011 ορίζει ότι : «Σε ανέλεγκτες κατά τα οριζόμενα στην παραγράφο 1 του άρθρου 2 του Ν.3888/2010 υποθέσεις για τις οποίες το Εκκαθαριστικό Σημείωμα της παραγράφου 1 του άρθρου 9 έχει γίνει αποδεκτό σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου και δεν έχει επέλθει περαίωση λόγω μη εξόφλησης της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, η μη καταβολή τουλάχιστον δύο ληξιπρόθεσμων δόσεων των οικείων ποσών φόρων που προκύπτουν από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα, έχει ως αποτέλεσμα οι υποθέσεις αυτές να είναι ελεγκτές και το συνολικό ποσό φόρων κατά οικονομικό έτος και φορολογικό αντικείμενο που προκύπτει από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα συμψηφίζεται με το αντίστοιχο συνολικό ποσό φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων που θα προκύψει από τον τακτικό (οριστικό) φορολογικό έλεγχο που θα διενεργηθεί».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Από τη Δ.Ο.Υ. είχε εκδοθεί το υπ'αρ.-2010 εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης άρθρου 9 Ν. 3888/2010 για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2007-2009, το οποίο έγινε αποδεκτό από την προσφεύγουσα. Από το σύνολο του βεβαιωθέντος φόρου περαίωσης εκ 16.290,83 €, η προσφεύγουσα κατέβαλε ποσό εκ 14.898,29 €, αφήνοντας ανεξόφλητο υπόλοιπο εκ 1.392,54 €, δη τη δόση της 31-05-2012 ποσού 724,04 €, εκ του οποίου καταβλήθηκε ποσό 55,48 €, και ολόκληρη τη δόση της 29-06-2012, ποσού 723,98 €.
- Κατόπιν των ανωτέρω, και όπως ρητώς ορίζεται στην ΠΟΛ.1066/2011, λόγω της μη εξόφλησης της συνολικής ως άνω οφειλής (ανεξαρτήτως γνώσης ή μη, δόλου ή μη, ύψους ανεξόφλητου

ποσού), δεν επήλθε περαίωση, με αποτέλεσμα οι χρήσεις 2007-2009 να είναι ελεγκτές.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί περαίωσης της προκείμενης χρήσης σύμφωνα με τον Ν. 3888/2010 απορρίπτεται ως αθεμελίωτος, νόμω και ουσία αβάσιμος.

3. Ως προς τον ισχυρισμό περί μη νόμιμης εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

➤ Στις-2013, και μετά την μεταβίβαση της αρμοδιότητας ελέγχου, λόγω κατάργησης του τμήματος με την υπ'αρ.-2011 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, από τη Δ.Ο.Υ. στη Δ.Ο.Υ., εκδόθηκε από την τελευταία η υπ'αρ./2013 χειρόγραφη εντολή τακτικού φορολογικού ελέγχου, αντικαθιστώντας την υπ'αρ./2013 εντολή ελέγχου Κ.Β.Σ. και εισφοράς Ε.Λ.Γ.Α., που είχε εκδοθεί από τη Δ.Ο.Υ.. για τις διαχειριστικές περιόδους 2005-2011, μετά τη διαβίβαση από τη Δ.Ο.Υ. (υπ' αρ. πρωτ. σχετικού εγγράφου-2012) δελτίου πληροφοριών για υποβολή ανακριβών δηλώσεων Ε.Λ.Γ.Α. για το έτος 2005. Κατά συνέπεια, η υπ'αρ./2013 εντολή αφορούσε στα ίδια ελεγκτικά αντικείμενα και τις ίδιες ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους με την υπ'αρ./2013 εντολή.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. απορρίπτεται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος και αβάσιμος

4 & 5 & 6 & 7. Ως προς τους ισχυρισμούς περί μη ρητής, συγκεκριμένης και αποδεδειγμένης αμφισβήτησης του κύρους των βιβλίων στην έκθεση ελέγχου, περί ασαφών και μη ορθών παρατηρήσεων ελέγχου, περί έγκυρων και ακριβών βιβλίων και περί αμφισβήτησης των παραβάσεων της υπ' αρ./2015 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ

Επειδή, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο ... 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της...».

Επειδή, το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992 ορίζει ότι : «1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. 2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7. ... 4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή εξόδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει εξόδα 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 επιχείρησής 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 διαφυλλάσσει 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. 7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ. β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ».

Επειδή, το άρθρο 7 παρ. 1 του ανωτέρω προεδρικού διατάγματος ορίζει ότι : «Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής».

Επειδή, το άρθρο 29 παρ. 1 του ανωτέρω προεδρικού διατάγματος ορίζει ότι : «1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας συντάσσει, για κάθε χρήση και καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών, τον ισολογισμό της επιχείρησης του, λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, σύμφωνα με τα υποδείγματα των παραγράφων 4.1.103, 4.1.202, 4.1.302 και 4.1.402 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980».

Επειδή, το άρθρο 19 παρ. 1 του ανωτέρω προεδρικού διατάγματος ορίζει ότι : «... Β. Από τα στοιχεία: ...1. Ο επιτηδευματίας έχει υποχρέωση να θεωρεί στον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ, πριν από κάθε χρησιμοποίησή τους: ... γ) Το τιμολόγιο που εκδίδεται για αγορά αγαθών, όταν δεν έχει προηγηθεί η έκδοση άλλου θεωρημένου στοιχείου για την ίδια συναλλαγή, καθώς και το τιμολόγιο για την παροχή υπηρεσιών».

Επειδή, το άρθρο 20 παρ. 1 του ανωτέρω προεδρικού διατάγματος ορίζει 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...».

Επειδή, το άρθρο 27 παρ. 4 του ανωτέρω προεδρικού διατάγματος ορίζει ότι : «Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών, κατά ομοειδείς κατηγορίες τουλάχιστον

με τα εξής στοιχεία: α) αξία κτήσης ή κόστος ιδιοκατασκευής, προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων, β) αποσβέσεις και γ) αναπόσβεστη αξία».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Αναφορικά με τη στοιχειοθέτηση των παραβάσεων του Κ.Β.Σ., ως διατυπώνονται στην υπ'αρ.-2015 πράξη επιβολής προστίμου:

Ως προς την πρώτη καταλογισθείσα παράβαση:

➤ Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η ασυμφωνία μεταξύ της απογραφής έναρξης στο ισοζύγιο Ιανουαρίου 2008 αξίας εκ 246.774,38 € και της απογραφής λήξης στις 31-12-2007, κατά παράβαση του άρθρου 7 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92, επισύροντας τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 1 και 6 του Ν. 2523/97, σε συνδυασμό με το άρθρο 7 του Ν. 4337/2015. ($880,00 \times 1/3 = 293,34\text{€}$)

Ως προς την δεύτερη καταλογισθείσα παράβαση:

➤ Από τον έλεγχο στο βιβλίο απογραφών διαπιστώθηκε η μη καταγραφή όλων των παγίων στοιχείων της επαγγελματικής περιουσίας, συγκεκριμένα 15 στοιχείων, κατά παράβαση του άρθρου 27 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92, επισύροντας τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 8 περ. στ' του Ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 Ν. 4337/2015 ($880,00\text{€} \times 15 \times 1/3 = 4.400,00 \text{€}$)

Ως προς την τρίτη καταλογισθείσα παράβαση:

➤ Από τον έλεγχο των βιβλίων διαπιστώθηκε η μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών, κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92, επισύροντας τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 6 περ. ζ' του Ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 ($880,00\text{€} \times 3 \times 1/3 = 880,00 \text{€}$)

Ως προς την τέταρτη καταλογισθείσα παράβαση:

➤ Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η έκδοση 50 τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων πριν τη θεώρησή τους από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., κατά παράβαση του άρθρου 19 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92, επισύροντας τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 6 περ. ζ του Ν. 2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 ($880,00\text{€} \times 1/3 = 293,34 \text{€}$)

Κατόπιν των ανωτέρω, διαφαίνεται ότι η ελεγκτική αρχή προέβη σε ορθό καταλογισμό παραβάσεων και ορθή επιβολή κυρώσεων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ. 186/92, σε συνδυασμό με το Ν. 2523/97 και Ν.4337/2015.

- Ρητώς, σαφώς και συγκεκριμένα ο έλεγχος (σελ 15 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος) κρίνει τα βιβλία της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης ανακριβή ως προς την χρήση 2008, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92, επισημαίνοντας ότι οι ανωτέρω διαφορές που οφείλονται σε αυθαίρετες εγγραφές και επηρεάζουν τα αποθέματα είναι μεγάλης έκτασης και καθιστούν ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων και κατά συνέπεια το λογιστικό προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων. Ακολούθως, ορίζει ότι τα ακαθάριστα έσοδα καθώς και τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται αντίστοιχα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Ν. 2238/1994.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη ρητής, συγκεκριμένης και αποδεδειγμένης αμφισβήτησης του κύρους των βιβλίων στην έκθεση ελέγχου, καθώς και περί έγκυρων και ακριβών βιβλίων απορρίπτονται ως αθεμελίωτοι, αναπόδεικτοι, νόμω και ουσία αβάσιμοι, ενώ ο ισχυρισμός περί αμφισβήτησης των παραβάσεων της υπ' αρ./2015 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

8 & 9 & 10. Ως προς τους ισχυρισμούς περί μη ορθού υπολογισμού των αποτελεσμάτων, των ακαθάριστων εσόδων και των καθαρών κερδών, και σε κάθε περίπτωση μη ορθού του προκύπτοντος βάσει ελέγχου φόρου εισοδήματος, λόγω μη αφαίρεσης του βεβαιωμένου φόρου περαίωσης Ν.3888/2010

Επειδή, το άρθρο 30 του Ν. 2238/1994 ορίζει ότι : «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: ... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ. 3. Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας».

Επειδή, το άρθρο 32 του Ν. 2238/1994 ορίζει ότι : «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους... 2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. ... Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα. Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής. ... Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. 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, η παρ. 1 της ΠΟΛ. 1066/04-04-2011 ορίζει ότι : «Σε ανέλεγκτες κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 του Ν.3888/2010 υποθέσεις για τις οποίες το Εκκαθαριστικό Σημείωμα της παραγράφου 1 του άρθρου 9 έχει γίνει αποδεκτό σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου και δεν έχει επέλθει περαίωση λόγω μη εξόφλησης της συνολικής οφειλής που αναγράφεται στο Εκκαθαριστικό Σημείωμα, η μη καταβολή τουλάχιστον δύο ληξιπρόθεσμων δόσεων των οικείων ποσών φόρων που προκύπτουν από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα, έχει ως αποτέλεσμα οι υποθέσεις αυτές να είναι ελεγκτές και το συνολικό ποσό φόρων κατά οικονομικό έτος και

φορολογικό αντικείμενο που προκύπτει από το Εκκαθαριστικό Σημείωμα συμφωνίζεται με το αντίστοιχο συνολικό ποσό φόρων και λοιπών επιβαρύνσεων που θα προκύψει από τον τακτικό (οριστικό) φορολογικό έλεγχο που θα διενεργηθεί».

Επειδή, το άρθρο 1 του Ν. 2523/97, ως τροποποιήθηκε και ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο φορολογίας, όριζε ότι : «Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: ... β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης».

Επειδή, το άρθρο 2 παρ. 4 του Ν. 2523/97, ως τροποποιήθηκε και ισχύει, ορίζει ότι : «Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: ... β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του [άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α.](#) χωρίς να τον δικαιούνται».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Μετά την κρίση του ελέγχου περί ανακρίβειας των βιβλίων της προσφεύγουσας επιχείρησης, ακολουθήθηκε ορθώς ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρου 30 και 32 του Ν. 2238/94:

➤ τα ακαθάριστα έσοδά της για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2008 προσδιορίστηκαν ως εξής:

Δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις εμπορευμάτων (Μ.Σ.Κ.Κ. 5302)	1.456.148,32
Προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων πωλήσεων 4%	58.245,93
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου	1.514.394,25

➤ ο εξωλογιστικός συντελεστής καθαρού κέρδους προσδιορίστηκε ως εξής:

Μ.Σ.Κ.Κ. 5302 «Εμπορος αλεύρων και δημητριακών γενικά, χονδρικώς»	4%
Ποσοστό προσαύξησης Μ.Σ.Κ.Κ.	40%
Προσαυξημένος συντελεστής καθαρών κερδών	5,60%

➤ τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης προσδιορίστηκαν εξωλογιστικώς, ως εξής:

Εξωλογιστικά ακαθάριστα έσοδα	1.514.394,25
Εξωλογιστικά καθαρά κέρδη (1.514.394,25 x 5,60%)	84.806,08
Εξωλογιστικός Σ.Κ.Κ.	5,60%

➤ Τα αποτελέσματα του ελέγχου προσδιορίστηκαν λογιστικώς ως εξής, με τον ακόλουθο προκύπτοντα λογιστικό συντελεστή καθαρού κέρδους:

Καθαρά αποτελέσματα βάσει βιβλίων	12.983,35
Λογιστικά αποτελέσματα	12.983,35
Λογιστικό Σ.Κ.Κ.	0,89%

➤ Κατόπιν συγκρίσεως του λογιστικού με τον εξωλογιστικό συντελεστή καθαρού κέρδους, προέκυψε ότι ο λογιστικός είναι μεγαλύτερος, περιορίστηκε ωστόσο στο διπλάσιο του Μ.Σ.Κ.Κ, ως εξής:

Εξωλογιστικός Σ.Κ.Κ.	5,60%
Λογιστικός Σ.Κ.Κ.	0,89%
Τελικός Σ.Κ.Κ. εξωλογιστικού προσδιορισμού (5,60% < 8%)	5,60%

➤ Κατά συνέπεια, τα τελικώς προσδιοριζόμενα εξωλογιστικώς καθαρά κέρδη διαμορφώθηκαν ως εξής:

Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	1.514.394,25
Εξωλογιστικά καθαρά κέρδη (1.425.239,02 x 8%)	84.806,08

➤ Μετά τη σύγκριση εξωλογιστικών και λογιστικών αποτελεσμάτων, επιλέχθηκαν τελικώς τα μεγαλύτερα καθαρά κέρδη, δη τα εξωλογιστικώς προσδιοριζόμενα:

Τελικά καθαρά κέρδη ελέγχου	84.806,08
-----------------------------	-----------

• Κατόπιν των ανωτέρω, η ελεγκτική αρχή επαναπροσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας καθώς και τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος, βάσει ελέγχου, ως εξής:

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα	11.751,85	83.574,58	71.822,73
Φόρος εισοδήματος	37,78	25.014,83	24.977,05
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)		29.972,46	29.972,46
Σύνολο φόρου	37,78	54.987,29	54.949,51

• Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή δεν αφαίρεσε, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της ΠΟΛ. 1066/04-04-2011, από τον προκύπτοντα κύριο φόρο το ποσό του φόρου περαίωσης Ν.3888/2010, που βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. με τον υπ'αρ.-2010 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β.-2010), βάσει του εκδοθέντος υπ' αρ.-2010 εκκαθαριστικού σημειώματος και αντιστοιχεί στη συγκεκριμένα χρήση, δη ποσό εκ 6.989,51 €. Η παρούσα απόφαση, εφαρμόζοντας την ΠΟΛ. 1066/04-04-2011 επαναπροσδιορίζει τον φόρο εισοδήματος (κύριο και πρόσθετο) για το οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008), ως εξής

	Βάσει δήλωσης	Βάσει απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα	11.751,85	83.574,58	71.822,73
Φόρος εισοδήματος	37,78	25.014,83	24.977,05
-Βεβαιωθείς φόρος περαίωσης		-6.989,51	-6.989,51
Υπόλοιπο φόρου εισοδήματος	37,78	18.025,32	17.987,54
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)		21.585,05	21.585,05
Σύνολο φόρου	37,78	39.610,37	39.572,59

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη ορθού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων, των ακαθάριστων εσόδων, του συντελεστή Μ.Σ.Κ.Κ. και των καθαρών κερδών στερούνται βασιμότητας και απορρίπτονται. Ωστόσο, ο ισχυρισμός αυτής περί μη ορθού,

προκύπτοντος βάσει ελέγχου, φόρου εισοδήματος, λόγω μη αφαίρεσης του βεβαιωθέντος φόρου περαίωσης Ν.3888/2010 έχει νομικό έρεισμα και γίνεται αποδεκτός ως νόμος και ουσία βάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αρ. πρωτ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της του - Α.Φ.Μ. ως προς την υπ' αρ.-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2008) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως προς τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος, συμψηφιζόμενου του βεβαιωθέντος φόρου περαίωσης, ως κάτωθι:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2009 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008)

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά ελέγχου-απόφασης
Φορολογητέο εισόδημα	11.751,85	83.574,58	83.574,58	0,00
Φόρος εισοδήματος	37,78	25.014,83	25.014,83	0,00
-Βεβαιωθείς φόρος περαίωσης			-6.989,51	-6.989,51
Υπόλοιπο φόρου εισοδήματος	37,78	25.014,83	18.025,32	-6.989,51
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%		29.972,46	21.585,05	-8.387,41
Σύνολο φόρου	37,78	54.987,29	39.610,37	15.376,92

Φόρος Εισοδήματος (βάσει της υπ' αρ./2015 πράξης)	39.610,37 €
---	--------------------

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).