



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα 14/01/2016

Αριθμός απόφασης: 29

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604529
ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
- β. 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. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 16/09/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ...του ..., ΑΦΜ ..., κατοίκου ΒΟΛΟΥ, οδός ..., κατά α) της υπ' αριθμ. ...Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008- 31/12/2008, β) της υπ' αριθμ. ...Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009- 31/12/2009, γ) της υπ' αριθμ. ...Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010- 31/12/2010, δ) της υπ' αριθμ. ... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...,

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011- 31/12/2011, ε) της υπ' αριθμ. ... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012, στ) της υπ' αριθμ. ... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013- 31/12/2013, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ. ...Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008- 31/12/2008, β) την υπ' αριθμ. ...Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009- 31/12/2009, γ) την υπ' αριθμ. ...Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010- 31/12/2010, δ) την υπ' αριθμ. ... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011- 31/12/2011, ε) την υπ' αριθμ. ... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012, στ) την υπ' αριθμ. ... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013- 31/12/2013, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 26/06/2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 14/01/2016 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 16/09/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..., 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:

i. Με την υπ' αριθμ. ...Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008- 31/12/2008, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 533,86 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 640,63 €, ήτοι συνολικό ποσό 1.174,49 €. Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000, καθόσον για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).

ii. Με την υπ' αριθμ. ...Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009- 31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 16.018,50 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 19.222,20 €, ήτοι συνολικό ποσό 35.240,70 €. Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000, καθόσον για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων της

παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).

iii. Με την υπ' αριθμ. ...Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010- 31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 13.991,47 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 16.789,76 €, ήτοι συνολικό ποσό 30.781,23 €. Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000, καθόσον για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).

iv. Με την υπ' αριθμ. ... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011- 31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 13.547,06 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 16.256,47 €, ήτοι συνολικό ποσό 29.803,53 €. Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000, καθόσον για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).

v. Με την υπ' αριθμ. ... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 11.541,98 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 11.595,99 €, ήτοι συνολικό ποσό 23.137,97 €. Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000, καθόσον για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).

vi. Με την υπ' αριθμ. ... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013- 31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 9.718,83 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 6.401,18 €, ήτοι συνολικό ποσό 16.120,01 €. Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000, καθόσον για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).

Οι εν λόγω Πράξεις εδράζονται επί της από 26/06/2015 εκθέσεως μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ο εν λόγω έλεγχος διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με

αριθμό ...προκαταρκτικής παραγγελίας του Εισαγγελέα Πρωτοδικών Σε συνέχεια της εν λόγω παραγγελίας, την 19/02/2015, εμφανίστηκε στο Πταισματοδικείο ... αρμόδιος υπάλληλος της Δ.Ο.Υ. ... και έλαβε φωτοαντίγραφα από τα κατατεθέντα από τη μάρτυρα, εν διαστάσει σύζυγο του προσφεύγοντος, ανεπίσημα βιβλία του που αφορούν στις χρήσεις 2004 έως και 2014.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των παραπάνω Αποφάσεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Αναιτιολόγητα ο έλεγχος δέχτηκε ότι οι συγκεκριμένες εγγραφές αποτελούν αποκρυβέν εισοδήματά του, βάσει υποψιών της εν διαστάσει συζύγου του και συνεπώς αρνείται πλήρως το πόρισμα του ελέγχου.
- Παρανόμως ο έλεγχος προέβη σε απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του, καθώς οι αποδιδόμενες παραβάσεις, ακόμη και εάν θεωρηθούν πραγματικές, σε κάθε περίπτωση μπορούν να αντιμετωπιστούν με λογιστικό έλεγχο, δεδομένου ότι στις επίμαχες φωτοτυπίες απεικονίζεται το σύνολο των κινήσεων και συνεπώς προκύπτει μετά βεβαιότητας η πραγματική φορολογητέα ύλη. Ειδικά κατά τη χρήση 2013, μόνο λογιστικός προσδιορισμός μπορεί να διενεργηθεί, καθόσον ο έλεγχος πλημμελώς προβάλλει τη μη τήρηση φορολογικών στοιχείων.
- Ο εξωλογιστικός έλεγχος προσδιορισμός διενεργήθηκε πλημμελώς καθόσον η έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. παραπέμπει στη έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και συνεπώς στερείται αυτοτέλειας.
- Οι χρήσεις 2008 και 2009 έχουν υπαχθεί στην περαίωση του ν. 3296/2004 και ως εκ τούτου οι σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμου πρέπει να ακυρωθούν.

Επειδή, το Πταισματοδικείο ... απέστειλε στη Δ.Ο.Υ. ... το υπ' αριθμ. πρωτοκόλλου ...πрок/09.02.2015 έγγραφο, στο οποίο αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Σε εκτέλεση της με αριθμό ...προκαταρκτικής παραγγελίας του κ. Εισαγγελέα Πρωτοδικών ..., παρακαλούμε να εμφανιστεί ενώπιόν μας αρμόδιος υπάλληλος της Υπηρεσίας σας, στις 16 Φεβρουαρίου 2015, ημέρα Δευτέρα & ώρα 9.30 π.μ., για να λάβει γνώση της δικογραφίας, που αφορά σε αυτεπάγγελτη μήνυση του κ. Εισαγγελέα Πρωτοδικών ... κατά του ..., ΑΦΜ ..., προκειμένου να διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος και αν συντρέχει νόμιμη περίπτωση, να υποβληθεί, στα πλαίσια της εν λόγω δικογραφίας, σχετική μηνυτήρια αναφορά.»

Επειδή την 19/02/2015 εμφανίστηκε στο Πταισματοδικείο ... αρμόδιος υπάλληλος της ως άνω Δ.Ο.Υ. και έλαβε φωτοαντίγραφα από τα κατατεθέντα από τη μάρτυρα, εν διαστάσει σύζυγο του προσφεύγοντος, ανεπίσημα βιβλία που αφορούν στις χρήσεις 2004 έως και 2014.

Επειδή στην από 19/02/2015 ένορκη κατάθεσή της η ως άνω μάρτυρας δήλωσε ότι: «τα φωτοαντίγραφα λογιστικών βιβλίων, τα οποία έχω προσκομίσει δεν είναι επίσημα, προέρχονται από τετράδιο, το οποίο διατηρούσε ο πρώην σύζυγός μου στο σπίτι, όπου κατέγραφε τα έσοδα και τα έξοδα, καθημερινώς της επιχείρησης και τα οποία κρατούσε στο σπίτι. Δεν γνωρίζω τι στοιχεία έδινε στον λογιστή, πάντως με βάση το εκκαθαριστικό, δήλωνε λιγότερα από αυτά που φαίνονται στα ανεπίσημα βιβλία του. Απ' ότι μπορώ να καταλάβω και όπως προκύπτει από τον συγκεντρωτικό πίνακα του έτους 2013, οι καταγραφές της πρώτης στήλης αφορούν τα έσοδα της επιχείρησης, της δεύτερης τα έξοδα, το «...» αφορά το όνομά του, ..., και το «...» το όνομα της μητέρας του και τα ποσά που αντίστοιχα έμπαιναν στο Ταμείο. Η εν λόγω επιχείρηση λειτουργούσε κανονικά ως ..., με βάση νόμιμη άδεια και απασχολούσε προσωπικό γύρω στα τρία με τέσσερα άτομα. Καταθέτω το εκκαθαριστικό σημείωμα του 2013, από το οποίο φαίνεται ότι δεν έχουν δηλωθεί τα πραγματικά του έσοδα. Τίποτα άλλο δεν έχω να δηλώσω.»

Επειδή στα φύλλα 5 και 6 της υπ' αριθμ. 118/2015 Απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου ... (Διαδικασία Ασφαλιστικών Μέτρων) αναγράφεται ότι: «Η κατάθεση της μάρτυρα του καθ' ου περί πολύ χαμηλών εισοδημάτων του, δεν κρίνεται πειστική δεδομένου ότι και η ίδια δεν κατάφερε να δικαιολογήσει πως ο καθ' ου διατηρεί μια τέτοιας έκτασης επιχείρηση, που, κατά τους ισχυρισμούς του, του αποφέρει μόνο παθητικό, ανταποκρινόμενος παράλληλα, για παράδειγμα, στις ανωτέρω τοκοχρεωλυτικές δόσεις των δανείων που έχει λάβει. Επίσης, η δήλωση φορολογίας εισοδήματος του καθ' ου δεν συνιστά ασφαλές κριτήριο περί του ύψους των πραγματικών μηνιαίων ή ετήσιων εισοδημάτων του, καθόσον, όπως πιθανολογήθηκε, ο ίδιος διατηρούσε «κρυφά» βιβλία εσόδων, αντίγραφα των οποίων προσκομίσθηκαν από την αιτούσα στο παρόν Δικαστήριο κατά τη συζήτηση της υπόθεσης, τα οποία ήδη διαβιβάσθηκαν κατ' άρθρο 38 ΚΠΔ, στον αρμόδιο Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών ..., προς περαιτέρω διερεύνηση για τυχόν τέλεση εκ μέρους του καθ' ου αξιόποινων πράξεων.»

Επειδή στην οικεία έκθεση ελέγχου, και συγκεκριμένα στις σελίδες 7 έως 9 αυτής, αναφέρονται αναλυτικά τα στοιχεία, βάσει των οποίων ο έλεγχος έκρινε ότι τα προσκομισθέντα από την εν διαστάσει σύζυγο του προσφεύγοντος αντίγραφα, αποτελούν ανεπίσημα βιβλία. Μεταξύ άλλων αναφέρονται τα ακόλουθα:

- Πρόκειται για αντίγραφα από βιβλίο γραμμογραφημένο για τήρηση χειρόγραφων βιβλίων Εσόδων Εξόδων, κάθε φύλλο του οποίου περιλαμβάνει και ένα μήνα του έτους, όπως αναγράφεται στην αρχή της πρώτης σελίδας. Στην πρώτη στήλη αναγράφεται η ημερομηνία, στη δεύτερη στήλη η ημέρα, όπως και τα έξοδα αναλυτικά, τα οποία μεταφέρονται στην τέταρτη στήλη συνολικά, στην τρίτη στήλη αναγράφονται τα έσοδα. Στην πέμπτη και τελευταία στήλη αναφέρεται το ημερήσιο υπόλοιπο (μετά την αφαίρεση της τέταρτης στήλης από την τρίτη). Στο τέλος της σελίδας αναγράφεται η έκφραση «για μεταφορά» και στην αρχή

της δεύτερης σελίδας «εκ μεταφοράς» και μεταφέρεται το ποσό της προηγούμενης σελίδας.

- Στο τέλος του έτους αποτιμώνται κατά μήνα συνολικά ως «έσοδα» και «έξοδα» τα όσα καταγράφονται στις επιμέρους στήλες.
- Καταγράφεται πληρωμή της γνωστής εταιρείας προϊόντων ..., καθώς και οι πληρωμές στο ΙΚΑ.
- Καταγράφεται η απουσία του προσφεύγοντος από το κατάστημα, καθώς και οι ημέρες που αυτό ήταν κλειστό. Σημειωτέον είναι ότι οι ημέρες αργίας συμπίπτουν με τις καταχωρήσεις στα επίσημα βιβλία.
- Τα αντίγραφα των ανεπίσημων βιβλίων περιλαμβάνουν χρήσεις από 2004 έως 2014. Για το διάστημα από 2004 έως το Νοέμβριο του 2008, η μητέρα του προσφεύγοντος διατηρούσε ... στην ίδια διεύθυνση, αλλά σε άλλο διαμέρισμα, στην οποία ο προσφεύγων απασχολούνταν ως μισθωτός.
- Όπως προκύπτει και από τα επίσημα βιβλία του προσφεύγοντος, υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών την 21/07/2008, ενώ άρχισε να εκδίδει αποδείξεις από την Φορολογική Ταμειακή Μηχανή την 10/10/2008. Στο διάστημα αυτό έχουν καταχωρηθεί έξοδα, στα οποία προέβη ο προσφεύγων για την κατασκευή του καταστήματος, ενώ στις ημερομηνίες 05/10/2008 έως και 09/10/2008 έχει αναγραφεί η λέξη «ΜΕΤΑΚΟΜΙΣΗ».
- Το είδος του τετραδίου που χρησιμοποιήθηκε είναι αυτό που παραδοσιακά χρησιμοποιείται για την τήρηση χειρόγραφων λογιστικών βιβλίων.
- Η τήρηση του βιβλίου έγινε από το ίδιο πρόσωπο σε όλες τις χρονιές, καθόσον ο γραφικός χαρακτήρας είναι ο ίδιος.

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο συντάχθηκε ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου ΚΒΣ-ΚΦΑΣ και εκδόθηκαν οι ως κάτωθι Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ-ΚΦΑΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...:

- Η υπ' αριθ. ... Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008- 31/12/2008, για α) τη μη έκδοσης τουλάχιστον πενήντα δύο (52) αποδείξεων από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. αξίας κάτω των 880 € εκάστης και συνολικής αξίας 14.635,95 €, και β) τη μη υποβολή συγκεντρωτικής κατάστασης προμηθευτών.
- Η υπ' αριθ. ... Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009- 31/12/2009, για τη μη έκδοση τουλάχιστον διακοσίων σαράντα τριών (243) αποδείξεων από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. αξίας κάτω των 880 € εκάστης και συνολικής αξίας 74.608,42 €.
- Η υπ' αριθ. ... Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010- 31/12/2010, για τη μη έκδοση τουλάχιστον διακοσίων

σαράντα (240) αποδείξεων από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. αξίας κάτω των 880 € εκάστης και συνολικής αξίας 69.029,59 €.

- Η υπ' αριθ. ... Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011- 31/12/2011, για τη μη έκδοση τουλάχιστον διακοσίων τριάντα οκτώ (238) αποδείξεων από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. αξίας κάτω των 880 € εκάστης και συνολικής αξίας 64.732,89 €.
- Η υπ' αριθ. ... Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012, για τη μη έκδοση τουλάχιστον διακοσίων σαράντα πέντε (245) αποδείξεων από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. αξίας κάτω των 880 € εκάστης και συνολικής αξίας 55.119,95 €.
- Η υπ' αριθ. ... Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013- 31/12/2013, για τη μη έκδοση τουλάχιστον διακοσίων σαράντα επτά (247) αποδείξεων από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. αξίας κάτω των 880 € εκάστης και συνολικής αξίας 52.044,02 €.
- Η υπ' αριθ. ... Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014- 31/12/2014, για τη μη έκδοση τουλάχιστον είκοσι δύο (22) αποδείξεων από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. αξίας κάτω των 880 € εκάστης και συνολικής αξίας 4.620,00€.

Κατά των ως άνω ΑΕΠ ΚΒΣ-ΚΦΑΣ ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αριθμ. πρωτ. ... ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε στο σύνολό της με εκδοθείσα από την Υπηρεσία μας Απόφαση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 περ. α' του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.):

«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 έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο»

Επειδή στην ως άνω παράγραφο του Κ.Β.Σ. αναφέρεται επίσης ότι:

«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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§7 περ. α' του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.):

«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.»

Επειδή στην ως άνω παράγραφο του Κ.Β.Σ. αναφέρεται επίσης ότι:

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

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

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

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.»

Επειδή, εν προκειμένω, από τη σύγκριση των επίσημων με τα ανεπίσημα βιβλία προκύπτουν διαφορές ως κάτωθι:

ΧΡΗΣΗ	ΕΠΙΣΗΜΟ	ΑΝΕΠΙΣΗΜΟ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ
2008	19.939,05	34.575,00	14.635,95	73,40%
2009	64.091,58	138.700,00	74.608,42	116,40%
2010	48.834,41	117.865,00	69.029,59	141,36%
2011	31.587,11	96.320,00	64.732,89	204,93%
2012	22.200,05	77.320,00	55.119,95	248,29%
2013	21.555,98	73.600,00	52.044,02	241,43%

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 26/06/2015 έκθεση μερικού ελέγχου προστίμου Κ.Β.Σ. και Κ.Φ.Α.Σ. του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., η οποία συντάχθηκε βάσει της ίδιας υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου, ο προσφεύγων έχει υποπέσει στις ακόλουθες παραβάσεις:

- Κατά τη χρήση 2008, δεν εξέδωσε τουλάχιστον πενήντα δύο (52) αποδείξεις από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. αξίας κάτω των 880 € εκάστης και συνολικής αξίας 14.635,95 €.
- Κατά τη χρήση 2009, δεν εξέδωσε τουλάχιστον διακόσιες σαράντα τρεις (243) αποδείξεις από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. αξίας κάτω των 880 € εκάστης και συνολικής αξίας 74.608,42 €.
- Κατά τη χρήση 2010, δεν εξέδωσε τουλάχιστον διακόσιες σαράντα (240) αποδείξεις από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. αξίας κάτω των 880 € και από 01/06/2010 κάτω των 1.200 € εκάστης και συνολικής αξίας 69.029,59 €.

- Κατά τη χρήση 2011, δεν εξέδωσε τουλάχιστον διακόσιες τριάντα οκτώ (238) αποδείξεις από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. αξίας κάτω των 1.200 € εκάστης και συνολικής αξίας 64.732,89 €.
- Κατά τη χρήση 2012, δεν εξέδωσε τουλάχιστον διακόσιες σαράντα πέντε (245) αποδείξεις από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. αξίας κάτω των 1.200 € εκάστης και συνολικής αξίας 55.119,95 €.
- Κατά τη χρήση 2013, δεν εξέδωσε τουλάχιστον διακόσιες σαράντα επτά (247) αποδείξεις από την εν χρήσει Φ.Τ.Μ. αξίας κάτω των 1.200 € εκάστης και συνολικής αξίας 52.044,02 €.

Για τις ως άνω παραβάσεις – όπως προαναφέρεται – εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. ... Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Επειδή η υπό κρίση περίπτωση δεν εμπίπτει στις εξαιρέσεις του άρθρου 30§7 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.).

Επειδή οι ως άνω παραβάσεις είναι μεγάλης έκτασης και επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματα και επιπλέον σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να διενεργηθεί λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων βάσει των ανεπίσημων βιβλίων της επιχείρησης, ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος ανακριβή για τα οικον. έτη 2009 έως και 2014 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§4 του ΠΔ 186/92. Προσδιόρισε δε τις φορολογητέες εκροές και τον φόρο εκροών βάσει των διατάξεων του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000, όπως οι εν λόγω διατάξεις αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 περ. α' του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.):

«3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5§§1 και 2 της ΠΟΛ. 1087/10.06.2005, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή της ΠΟΛ. 1037/01.03.2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών:

«1. Με την παράγραφο 1 ορίζεται ότι οι λοιπές φορολογίες ελέγχονται συγχρόνως με τη φορολογία εισοδήματος. Συνεπώς, σε κάθε ελεγχόμενη χρήση ελέγχονται υποχρεωτικά συγχρόνως με τη φορολογία εισοδήματος και όλες εν γένει οι λοιπές φορολογίες του επιτηδευματία (Φ.Π.Α., παρακρατούμενοι φόροι κάθε είδους, χαρτόσημο, κλπ). ...

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 προβλέπεται ότι για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης στις λοιπές φορολογίες διενεργούνται οι επαληθεύσεις που κατά περίπτωση κρίνονται απαραίτητες και εφαρμόζονται οι οικείες ανά φορολογία διατάξεις. Επίσης προβλέπεται ότι τα ακαθάριστα έσοδα ή οι αγορές που δηλώθηκαν ή προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και

στοιχεία ή προσδιορίζονται από τον έλεγχο για τη φορολογία εισοδήματος, λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Συνεπώς, αν από τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος προσδιορισθούν μεγαλύτερα ποσά ακαθάριστων εσόδων ή αγορών σε σχέση με τα δηλωθέντα, τότε τα μεγαλύτερα αυτά ποσά ακαθάριστων εσόδων ή αγορών, κατά περίπτωση, λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για τον προσδιορισμό των υποχρεώσεων του επιτηδευματία στις λοιπές φορολογίες.».

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος προσδιόρισε αυτοτελώς τις φορολογητέες εισροές και εκροές και εφάρμοσε τις ως άνω οριζόμενες διατάξεις, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος προβάλλεται αβάσιμα.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 57§2 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α) ορίζεται ότι:

«2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 49§3 εδάφιο 1ο του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α) ορίζεται ότι:

«3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17§2 του ν. 3296/2004:

«2. Οι διατάξεις των παραγράφων 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 και 3 του άρθρου 49 του Ν. 2859/2000 έχουν εφαρμογή και για τις "αυτοελεγχόμενες" κατά τα άρθρα 13 έως και 16 δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και λοιπών φορολογιών. Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και σε περιπτώσεις ύπαρξης ανέλεγκτων δελτίων πληροφοριών ή λοιπών εν γένει επιβαρυντικών στοιχείων κατά το χρόνο υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων.»

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων περαίωσε τις χρήσεις 2008 και 2009 με τις διατάξεις του ν. 3296/2004, με τη διαδικασία του αυτοελέγχου.

Επειδή, περαιτέρω, το υπ' αριθμ. πρωτοκόλλου ...προκ/09.02.2015 έγγραφο του Πταισματοδικείου ... περιήλθε στη Δ.Ο.Υ. ... μέσω τηλεομοιοτυπίας την 09/02/2015 και έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου

Επειδή από τα ανωτέρω σαφώς προκύπτει ότι το ως άνω έγγραφο του Πταισματοδικείου ... αποτελεί νέο- συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 49§3 του ν. 2238/94, και ως εκ τούτου ορθώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 26/06/2015 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες αποφάσεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 16/09/2015 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

1) Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2008- 31/12/2008:

Διαφορά Φ.Π.Α.	533,86 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	640,63 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.174,49 €

2) Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2009- 31/12/2009:

Διαφορά Φ.Π.Α.	16.018,50 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	19.222,20 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	35.240,70 €

3) Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2010- 31/12/2010:

Διαφορά Φ.Π.Α.	13.991,47 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	16.789,76 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	30.781,23 €

4) Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2011- 31/12/2011:

Διαφορά Φ.Π.Α.	13.547,06 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	16.256,47 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	29.803,53 €

5) Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2012- 31/12/2012:

Διαφορά Φ.Π.Α.	11.541,98 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	11.595,98 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	23.137,97 €

6) Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2013- 31/12/2013:

Διαφορά Φ.Π.Α.	9.718,83 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	6.401,18 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	16.120,01 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ

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