



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

Καλλιθέα, 12/10/2015

Αριθμός απόφασης: 4163

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

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 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του (ΑΦΜ) κατοίκου, κατά της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής χρήσης 01.01 – 31.12.2007, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής χρήσης 01.01 – 31.12.2007, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με 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:

Με την υπ' αριθ. προσαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμα συνολικού ποσού €3.516,00 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01 – 31/12/2007 για τις παρακάτω παραβάσεις:

1. Μη τήρηση του βιβλίου απογραφής, καθώς η ελεγχόμενη δεν είχε θεωρήσει βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής και δεν είχε καταχωρηθεί η απογραφή στο μηχανογραφικά τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων μέχρι τις 20.02.2008 ή μέχρι την ημερομηνία υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. ή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 6 παρ.6, 17 παρ.4 και παρ.7, του άρθρου 27 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), καθώς και των ΠΟΛ.1035/2008 και ΠΟΛ.1152/2007 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ.6 του ν. 2523/1997.

Ποσό προστίμου: 2 x €586,00 = €1.172,00

2. Μη καταχώρηση στο βιβλίο εσόδων εξόδων του με αριθμ. Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας €5.860 πλέον Φ.Π.Α. €1.113,40 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 6 παρ.1 και 17 παρ.1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ.8 του ν. 2523/1997.

Ποσό προστίμου: €586,00

3. Μη καταχώρηση στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων της δαπάνης του μισθώματος του ακινήτου της έδρας της ελεγχόμενης επιχείρησης αξίας €875,00, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 6 παρ.1 και 17 παρ.1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ.8 περ.δ' του ν. 2523/1997.

Ποσό προστίμου: €586,00

4. Μη καταχώρηση στο βιβλίο εσόδων εξόδων δαπανών μισθοδοσίας αξίας €139.293,52, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 6 παρ.1 και 17 παρ.1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ.8 του ν. 2523/1997.

Ποσό προστίμου: €586,00

5. Εκπρόθεσμη έκδοση του ΤΙΜ.Π.Υ. αξίας €5.822,00 το οποίο αφορούσε εργασίες που έγιναν το 2007 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ.1, 12 παρ.1 και 14 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του ν. 2523/1997.

Ποσό προστίμου: €586,00

Με την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2008 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού **€35.618,94**, πλέον **€42.742,73** (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε βάσει του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του προσφεύγοντος, συνεπεία της κρίσης των βιβλίων του ως ανακριβών από τον έλεγχο, όπως περιγράφεται αναλυτικά στην από οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Με την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2008 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού **€2.903,13**, πλέον **€3.483,76** (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε βάσει του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων του προσφεύγοντος, συνεπεία της κρίσης των βιβλίων του ως ανακριβών από τον έλεγχο, και βάσει της προσαρμογής ορισμένων δαπανών του, οι οποίες δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο, όπως περιγράφεται αναλυτικά στην από οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών είναι μη νόμιμη, καθώς α) η μη καταχώρηση της δαπάνης μισθοδοσίας στα βιβλία δεν έγινε με την πρόθεση της φοροδιαφυγής και β) είχε απογράψει τα εμπορεύματα της εν λόγω χρήσης και προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ. την απογραφή, η οποία παρελήφθη με την με αριθμ. πρωτ. απόδειξη παραλαβής, αλλά όμως απορρίφθηκε από τον έλεγχο.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι άκυρες καθώς δεν συντάχθηκε ούτε κοινοποιήθηκε έκθεση κατάσχεσης των επίσημων βιβλίων και στοιχείων.
- Ο έλεγχος είναι μη νόμιμος καθώς δεν εκδόθηκε το εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης με βάση το ν. 3888/2010.
- Το Δημόσιο δεν μπορεί να επιβάλει φόρους για την ελεγχόμενη χρήση του 2007 λόγω παραγραφής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 6 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύει, οριζόταν ότι:

«Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας τηρεί και βιβλίο απογραφών εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 27 και 28 του παρόντος Κώδικα, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο τήρησης βιβλίων πρώτης κατηγορίας της παραγράφου 7 του άρθρου 4. Στο βιβλίο απογραφών η καταγραφή της απογραφής γίνεται κατά ποσότητα και αξία μέχρι την 20^η Φεβρουαρίου εκάστου έτους και όχι αργότερα από την ημερομηνία υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. ή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της Υ.Α. 1100938/845/0015 (ΦΕΚ Β' 1936/28.12.2004) (ΠΟΛ 1134) ορίστηκε ότι:

«Οι επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. έχουν δε ως κύριο αντικείμενο των εργασιών τους (άνω του 50% του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων) μία από τις πιο κάτω δραστηριότητες, απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίου απογραφών και την κατάρτιση απογραφής εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων (αποθεμάτων) κατά την 31η Δεκεμβρίου 2004 και στο εξής:

[...]

21. Ο Επιτηδευματίας που ασχολείται με την κατασκευή ιδιωτικών ή δημόσιων τεχνικών έργων (τεχνικές επιχειρήσεις).»

Επειδή, σύμφωνα με την Υ.Α. 1120102/839/0015 (ΦΕΚ Β' 2386/18.12.2007) (ΠΟΛ 1152) από 31.12.2007 καταργήθηκε η ως άνω απαλλαγή της περ. 21 της ΠΟΛ 1134/2004 περί μη υποχρέωσης τήρησης βιβλίου απογραφών από επιτηδευματίες κατασκευαστές δημοσίων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων.

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στην ΠΟΛ 1035/15.02.2008 σχετικά με τη σύνταξη απογραφής από τεχνικές και οικοδομικές επιχειρήσεις:

«Ο επιτηδευματίας ο οποίος ασχολείται με την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, του οποίου τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα από τα δημόσια και ιδιωτικά τεχνικά έργα συμπεριλαμβανομένων και εκείνων που αναλήφθηκαν πριν την 1/1/2007 (παλαιά έργα) υπερβαίνουν το όριο τήρησης βιβλίων Α' κατηγορίας (νυν ισχύον όριο 150.000 €), ανεξάρτητα από το ποσοστό συμμετοχής των ακαθάριστων εσόδων από τα παλαιά έργα στο σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων, υποχρεούται από 31/12/2007 να συντάσσει απογραφή για όλα τα αποθέματά του συμπεριλαμβανομένων και των αποθεμάτων που αφορούν τα παλαιά έργα όταν αυτά βρίσκονται σε εξέλιξη στο τέλος της χρήσης. Ο επιτηδευματίας αυτός όταν διατηρεί και άλλη δραστηριότητα, πλην της ανέγερσης και πώλησης οικοδομών, για την υποχρέωση σύνταξης απογραφής κρίνεται με βάση τις γενικές διατάξεις (σύνολο εσόδων από όλες τις δραστηριότητες) σε συνδυασμό και με την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ. 1134/2004».

Επειδή, όπως προκύπτει από τις ανωτέρω διατάξεις, ο προσφεύγων όφειλε να συντάξει απογραφή για τα αποθέματα που είχε κατά την 31.12.2007.

Επειδή, σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), Κ.Φ.Α.Σ. Ν. 4093/2012, Ν. 2523/1997 και Ν. 4174/2013, ο προσφεύγων δεν τήρησε βιβλίο απογραφών, καθώς δεν είχε θεωρήσει βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής και δεν είχε καταχωρηθεί η απογραφή στο μηχανογραφικά τηρούμενο βιβλίων εσόδων εξόδων μέχρι τις 20.02.2008 ή μέχρι την ημερομηνία υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. ή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Επιπλέον, σύμφωνα με τον έλεγχο, ο προσφεύγων διέθετε αποθέματα προς απογραφή αναφέροντας ενδεικτικά α) ένα που είχε αγορασθεί την (ΔΑ – ΤΠ) αξίας €290,00 πλέον Φ.Π.Α. και β) ένα που είχε αγορασθεί την (ΔΑ – ΤΠ) αξίας €310,00 πλέον Φ.Π.Α. και τα οποία δεν είχαν πωληθεί σύμφωνα με τα εκδοθέντα στοιχεία του προσφεύγοντα μέχρι και την 31.12.2007.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθμ. πρωτ. υπόμνημα στη Δ.Ο.Υ. συνοδευόμενο από μία (1) σελίδα υπ' αριθμ. της Μηνιαίας Κατάστασης Εσόδων Εξόδων με Α.Π.Θ. στην οποία είχε εκτυπωθεί η απογραφή της 31.12.2007 με συνολική αξία €15.396,71, ισχυριζόμενος ότι είχε διενεργήσει απογραφή την οποία εκ παραδρομής δεν είχε προσκομίσει κατά τον έλεγχο.

Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου, η εν λόγω απογραφή απορρίφθηκε από τον έλεγχο, καθώς προκύπτει ότι ο προσφεύγων θεωρούσε πως δεν ήταν υπόχρεος σε απογραφή, αφού α) αυτό είχε δηλώσει προφορικώς στον έλεγχο, β) η εκτύπωση έγινε στην κενή σελίδα υπ' αριθμ. της ως άνω Μηνιαίας Κατάστασης Εσόδων Εξόδων, η οποία στις σελ..... είχε τις εγγραφές των μηνών Φεβρουαρίου 2009 έως και Σεπτεμβρίου 2013 (στη σελ.....) και μετά ήταν κενές και γ) η προσκομισθείσα απογραφή εμφάνιζε συνολική αξία €15.396,71 ενώ στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ε3) είχε δηλωθεί ως απογραφή λήξης το δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας των αγορών της χρήσης 2007 (ήτοι €20.795,05 = €207.950,59 x 10%), που εφαρμόζεται στις περιπτώσεις επιχειρήσεων που δεν υποχρεούνται να συντάξουν απογραφή (παρ. 1γ' του άρθρου 31 του ν. 2238/1994).

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος δεν μπόρεσε να προσδιορίσει το ακριβές ύψος του κόστους πωληθέντων ούτε να προβεί σε έλεγχο κλειστής αποθήκης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.3, 4 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυε, οριζόταν ότι:

«3. Τα βιβλία και στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) ... β) ... γ) ... δ) ... ε) ...

Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνο συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.

Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία.

Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη.

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,

β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,

γ) ... δ) ... ε) ... στ) ... ζ) ... η) ...

θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.

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

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, σύμφωνα με την ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου, προκύπτει ότι ο προσφεύγων δεν είχε καταχωρήσει στο βιβλίο εσόδων εξόδων δαπάνες μισθοδοσίες για την ελεγχόμενη χρήση, οι οποίες προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο στο ποσό των €139.293,52 (€106.794,66 ακαθάριστες αποδοχές, €32.191,36 εργοδοτικές εισφορές από τις ΑΠΔ και €307,50 ακαθάριστες αποδοχές από ΑΠΔ οικοδομοτεχνικού έργου) σύμφωνα με την οριστική δήλωση φόρου μισθωτών υπηρεσιών οικονομικού έτους 2008, τις υποβληθείσες ΑΠΔ του ΙΚΑ και τις αντίστοιχες πληρωμές των εισφορών.

Επειδή, το ύψος της παράλειψης καταχώρησης των εν λόγω δαπανών μισθοδοσίας ανέρχεται στο είκοσι οκτώ τοις εκατό (28%) των ακαθαρίστων εσόδων που απεικονίζονται στα βιβλία (€139.293,52 / €494.346,48) και συνεπώς, υπερβαίνει τα όρια της ως άνω παρ. 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.).

Επειδή, βάσει των ανωτέρω και όπως περιγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, η μη τήρηση του βιβλίου απογραφών και η παράλειψη καταχώρησης των δαπανών μισθοδοσίας είναι μεγάλης έκτασης και επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματα και καθιστούν δε ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, και συγκεκριμένα τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων και κατ' επέκταση, του μικτού κέρδους, ορθώς ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία του προσφεύγοντα ανακριβή και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του.

Επειδή, η πρόθεση για απόκρυψη φορολογητέας ύλης από τον φορολογούμενο δεν εξετάζεται από τον έλεγχο σχετικά με την κρίση του κύρους των βιβλίων, βάσει των ισχυουσών διατάξεων του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.).

Επειδή, σύμφωνα με τα ως άνω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της χρήσης 2007 είναι μη νόμιμος, καθώς είχε διενεργήσει απογραφή και ότι η μη καταχώρηση των δαπανών μισθοδοσίας δεν είχε την πρόθεση της φοροδιαφυγής, είναι αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 3 και 4 του άρθρου 24 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει, ορίζεται ότι:

«3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπο του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησης τους ή φορολογικό εκπρόσωπο τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν».

Επειδή, στην περίπτωση κατά την οποία τα όργανα που διενεργούν φορολογικό έλεγχο προβαίνουν στην εν λόγω «κατάσχεση», δηλαδή στην αναγκαστική αφαίρεση από την επαγγελματική εγκατάσταση επιτηδευματία βιβλίων, εγγράφων ή άλλων εν γένει στοιχείων, από όπου είναι ενδεχόμενο να προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, απαιτείται, ως ουσιώδης τύπος της όλης διαδικασίας η σύνταξη, κατά τους όρους του νόμου, σχετικής εκθέσεως κατασχέσεως και η επίδοσή της στον επιτηδευματία. Στην περίπτωση όμως κατά την οποία πρόκειται για βιβλία και στοιχεία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και προσκομίζονται από τον επιτηδευματία για έλεγχο, κατόπιν σχετικής προσκλήσεως, δεν απαιτείται για τη νομιμότητα της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου η σύνταξη και κοινοποίηση εκθέσεως κατάσχεσης, δεδομένου ότι στην περίπτωση αυτή δεν λαμβάνει χώρα κατάσχεση των ως άνω βιβλίων και στοιχείων (ΣΤΕ 181/2008, 3488/2007, 157/2009).

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε τα απαραίτητα βιβλία και στοιχεία στη Δ.Ο.Υ. κατόπιν των σχετικών με αριθμ. πρωτ. και προσκλήσεων για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η εν λόγω Φορολογική Αρχή δεν ήταν υπόχρεη στη σύνταξη και κοινοποίηση έκθεσης κατάσχεσης, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακυρότητας των πράξεων λόγω μη σύνταξης και κοινοποίησης της έκθεσης κατάσχεσης είναι αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175/30.09.2010) οριζόταν 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,
- β) ... γ) ... δ) ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ίδιου νόμου οριζόταν ότι: «1. Από τις υποθέσεις του προηγούμενου άρθρου εξαιρούνται:

- α) ... β) ... γ) ... δ) ... ε) ... στ) ... ζ) ... η) ...

θ) οι υποθέσεις επιτηδευματιών φυσικών προσώπων τα οποία, με βάση τα στοιχεία του περιουσιολογίου έτους 2008, υπόκεινται σε φορολόγηση για την ακίνητη περιουσία (Κεφάλαιο Δ' του ν. 3842/2010, ΦΕΚ 58 Α').»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 18 του ν. 4002/2011, πριν την κατάργησή τους με την παρ. 1 του άρθρου 23 του ν. 4110/2013 (ΦΕΚ Α' 17/23.1.2013), οριζόταν ότι:

«Σε περίπτωση που ύστερα από τον έλεγχο από το γραφείο του φακέλου της υπόθεσης του επιτηδευματία προκύπτει ότι δεν εμπίπτει στις εξαιρέσεις των διατάξεων του άρθρου 4 του ν. 3888/2010 (Α'175), χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι εξαιρέσεις των περιπτώσεων δ', στ' και θ' του ίδιου άρθρου και με την προϋπόθεση ότι πρόκειται για διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν μέχρι και 31.12.2009, η επίλυση των φορολογικών διαφορών μπορεί να επιτευχθεί με την εφαρμογή των άρθρων 1 έως 13 του ν. 3888/2010. [...] Η κατά τα προηγούμενα εδάφια επίλυση των διαφορών ενεργείται πριν από την έναρξη του ελέγχου με την αποδοχή από τον υπόχρεο του Εκκαθαριστικού Σημειώματος του άρθρου 9 του ως άνω νόμου και τις Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1137/ 11.10.2010 (Β' 1631) και ΠΟΛ. 1156/15.11.2010 (Β' 1795) εντός ανατρεπτικής προθεσμίας πέντε (5) ημερών από την

κοινοποίηση του. Το ίδιο εκκαθαριστικό σημείωμα ή ειδικό σημείωμα μπορεί να υποβάλει και μόνος του ο φορολογούμενος μέχρι 31 Οκτωβρίου 2011. [...]»

Επειδή, η ως άνω παράγραφος καταργήθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 23 του ν. 4110/2013, με την οποία ορίζεται ότι: «Ειδικά εκκαθαριστικά σημειώματα που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τις καταργούμενες διατάξεις και έχουν κοινοποιηθεί στους φορολογούμενους μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος περαιώνονται εντός της προβλεπόμενης από αυτές προθεσμίες.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν μπορούσε να υπαχθεί στην περαίωση του ν. 3888/2010 καθώς υπαγόταν στην εξαίρεση της περ. θ' του άρθρου 4, η οποία όμως καταργήθηκε βάσει του ν. 4002/2011, και έτσι ζήτησε να υπαχθεί στην εν λόγω περαίωση. Με την με αριθμ. πρωτ. αίτησή του στη Δ.Ο.Υ. ζήτησε να του κοινοποιηθεί το εκκαθαριστικό σημείωμα περαίωσης του ν. 3888/2010 ισχυριζόμενος ότι η μη κοινοποίησή του από τη Δ.Ο.Υ. είναι μη νόμιμη. Η αίτησή αυτή υποβλήθηκε μετά την εκπνοή της ως άνω προθεσμίας, απαντήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. με την με αριθμ. πρωτ. απάντηση και σε κάθε περίπτωση, εάν ο προσφεύγων είχε πρόθεση να υπαχθεί στην περαίωση του ν. 3888/2010 όφειλε να προβεί στις απαραίτητες ενέργειες εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, μετά τη διάταξη του άρθρου 23 παρ.1 του ν. 4110/2013, με την οποία καταργήθηκαν, από τη δημοσίευσή του (23.01.2013), οι διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 18 του ν. 4002/2011, δεν υπάρχει η δυνατότητα έκδοσης ειδικών εκκαθαριστικών σημειωμάτων μετά την ανωτέρω ημερομηνία (Ν.Σ.Κ. 44/2013).

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, μετά την 23.01.2013 δεν υπάρχει η δυνατότητα περαίωσης βάσει του ν. 3888/2010 ούτε και η έκδοση και κοινοποίηση του αντίστοιχου εκκαθαριστικού, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη νομιμότητας του ελέγχου λόγω μη έκδοσης και κοινοποίησης του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του ν. 3888/2010 είναι αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66§11 του ν. 4174/2013 ορίζεται: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 οριζόταν 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 ΠΕΝΤΑΕΤΙΑΣ.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 37 του ν. 4141/2013 ισχύει 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4203/2013 ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) ...

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 ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Επειδή, εν προκειμένω, η υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου για τη χρήση 01.01 – 31.12.2007 εκδόθηκε στις βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ 1072/2011 και εφόσον ο προσφεύγων δεν αποδέχθηκε τα αποτελέσματα του ελέγχου, ο έλεγχος επεκτάθηκε στις ελεγκτικές επαληθεύσεις της ΠΟΛ 1037/2005 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 της ΠΟΛ 1072/2011.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών για τη χρήση 2007, εφόσον η εντολή ελέγχου εκδόθηκε πριν την 31.12.2013 παρατάθηκε μέχρι την 31.12.2015, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής είναι αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.), Κ.Φ.Α.Σ. Ν. 4093/2012, Ν. 2523/1997 και Ν. 4174/2013, στην από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και στην από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. 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 με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του (ΑΦΜ).

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

Υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής χρήσης 01.01 – 31.12.2007
Πρόστιμα συνολικού ποσού: € 3.516,00

Υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2008

Διαφορά φόρου	€ 35.618,94
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	€42.742,73
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	€ 78.361,67

**Υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής
χρήσης 01.01 – 31.12.2007**

Διαφορά φόρου	€ 2.903,13
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	€ 3.483,76
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	€ 6.386,89

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).