



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 1-3-2019

Αριθμός απόφασης: 776

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 8-11-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου κατά της με αριθμό/ 20-09-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2009, της με αριθμό/ 20-09-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2010, της με αριθμό/ 20-09-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012, της με αριθμό/ 20-09-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2011, της με αριθμό/ 20-09-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2010, της με αριθμό/ 20-09-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2011, της με αριθμό/ 20-09-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012, της με αριθμό/ 20-09-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012, της με αριθμό/ 20-09-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013, της με αριθμό/ 20-09-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013, της με αριθμό/ 20-09-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012, της με αριθμό/ 20-09-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2009, της με αριθμό/ 20-09-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2010, της με αριθμό/ 20-09-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2011, της με αριθμό/ 20-09-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ.

για τη χρήση 2012, της με αριθμό/ 20-9-2018 οριστικής πράξης προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. για τη χρήση 2013 και της με αριθμό/ 20-9-2018 οριστικής πράξης προστίμου Κ.Φ.Δ. για τη χρήση 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/20-09-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2009, την με αριθμό/ 20-09-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2010, την με αριθμό/ 20-09-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012, την με αριθμό/ 20-09-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2011, την με αριθμό/ 20-09-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2010, την με αριθμό/ 20-09-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2011, την με αριθμό/ 20-09-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012, την με αριθμό/ 20-09-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012, την με αριθμό/ 20-09-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013, την με αριθμό/ 20-09-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013, την με αριθμό/ 20-09-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012, την με αριθμό/ 20-09-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2009, την με αριθμό/20-09-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2010, την με αριθμό/20-09-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2011, την με αριθμό/20-09-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2012, την με αριθμό/20-09-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. για τη χρήση 2013 του Προϊσταμένου και την με αριθμό/ 20-09-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. για τη χρήση 2018 της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 20-9-2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 8-11-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/20-09-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2009 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 50.502,95€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 46.265,75€, ήτοι 96.768,7€.

Με την με αριθμό/ 20-09-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2010 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 18.461€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 19.132.64€, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας της συζύγου 478,66€, πλέον εισφορά αντικειμενικών δαπανών υπόχρεου 722,50€, πλέον εισφορά αντικειμενικών δαπανών συζύγου 522,50€, πλέον διαφορά στην

εισφορά αλληλεγγύης του υπόχρεου 1.701,39€, ήτοι 41.018,69€ (40.017,53€ του υπόχρεου και 1.001,16€ της συζύγου).

Με την με αριθμό/ 20-09-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 591,99€, πλέον πρόσθετου φόρου του υπόχρεου 314,46€, πλέον πρόσθετου φόρου συζύγου 423,11€, πλέον διαφορά στην εισφορά αλληλεγγύης του υπόχρεου 17,32€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης της συζύγου 461,86€, ήτοι 1.808,74€ (923,77€ του υπόχρεου και 884,97€ της συζύγου).

Με την με αριθμό/ 20-09-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2011 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 7.216,42€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 5.135,39€, πλέον διαφορά στην εισφορά αλληλεγγύης του υπόχρεου 493,23€, ήτοι 12.845,04€.

Με την με αριθμό/ 20-09-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2010 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά στο χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 2.592,09€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 2.374,61€, ήτοι 4.966,7€.

Με την με αριθμό/ 20-09-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2011 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά στο χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 1.079,01€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 988,48€, ήτοι 2.067,49€.

Με την με αριθμό/ 20-09-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά στο πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 42,07€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 38,54€, ήτοι 80,61€.

Με την με αριθμό/ 20-09-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012 επιβλήθηκε πρόστιμο Φ.Π.Α. στον προσφεύγοντα ποσού 150€, λόγω ανακριβούς υποβολής περιοδικών δηλώσεων έτους 2012 για το 2^ο τρίμηνο.

Με την με αριθμό/ 20-09-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013 επιβλήθηκε πρόστιμο Φ.Π.Α. στον προσφεύγοντα ποσού 150€, λόγω μη υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. έτους 2013.

Με την με αριθμό/ 20-09-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013 επιβλήθηκε πρόστιμο Φ.Π.Α. στον προσφεύγοντα ποσού 150€, λόγω ανακριβούς υποβολής περιοδικών δηλώσεων έτους 2013 για το 1^ο τρίμηνο.

Με την με αριθμό/ 20-09-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012 επιβλήθηκε πρόστιμο Φ.Π.Α. στον προσφεύγοντα ποσού 150€, λόγω μη υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. έτους 2012.

Με την με αριθμό/ 20-09-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2009 επιβλήθηκε πρόστιμο Κ.Β.Σ. στον προσφεύγοντα ποσού 1.000€ για: α)μη τήρηση βιβλίου έργων 400€, β)ανακριβή υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων για συναλλαγές

συνολικής αξίας μικρότερης από 14.673€ ποσό 200€, γ)μη καταχώρηση 8 παραστατικών δαπανών συνολικής αξίας 1.057,45€ ποσό 400€.

Με την με αριθμό/ 20-09-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2010 επιβλήθηκε πρόστιμο Κ.Β.Σ. στον προσφεύγοντα ποσού 600€ για: α)μη τήρηση βιβλίου έργων 400€ και β)ανακριβή υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων για συναλλαγές συνολικής αξίας μικρότερης από 14.673€ ποσό 200€.

Με την με αριθμό/ 20-09-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2011 επιβλήθηκε πρόστιμο Κ.Β.Σ. στον προσφεύγοντα ποσού 1.000€ για: α)μη τήρηση βιβλίου έργων 400€, β)μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων 600€.

Με την με αριθμό/ 20-09-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2012 επιβλήθηκε πρόστιμο Κ.Β.Σ. στον προσφεύγοντα ποσού 1.000€ για: α)μη τήρηση βιβλίου έργων 400€, β)μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων 600€.

Με την με αριθμό/ 20-09-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. για τη χρήση 2013 επιβλήθηκε πρόστιμο στον προσφεύγοντα ποσού 800€ για: α)μη τήρηση βιβλίου έργων 400€, β)μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων 600€.

Με την με αριθμό/ 20-09-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. για τη χρήση 2018 επιβλήθηκε πρόστιμο στον προσφεύγοντα ποσού 2.500€ για μη διαφύλαξη λογιστικών αρχείων.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 20-9-2018 οικείων εκθέσεων ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό/ 10-11-2015 που τροποποιήθηκε σε/ 27-3-2018. Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι:

1. για τη χρήση 2009: α)δεν τηρήθηκε το υποχρεωτικό πρόσθετο βιβλίο αυτοκινούμενων μηχανημάτων έργων, β)η εκπρόθεσμα υποβληθείσα αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος (υποβολή στις 20-4-2018) ανέγραφε δαπάνες ποσού 179.056,71€, αντί για 147.003,45€ που είναι το άθροισμα των βιβλίων, γ)8 παραστατικά εξόδων συνολικής καθαρής αξίας 1.057,45€ δεν είχαν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία και δ)η υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών ήταν ανακριβής κατά ποσό 420,17€, το οποίο είναι το τιμολόγιο με αριθμό/ 26-11-2009 από με ΑΦΜ (το εν λόγω τιμολόγιο έχει καταχωρηθεί στα βιβλία του προσφεύγοντα και η αντισυμβαλλόμενη το έχει καταχωρήσει στην από αυτήν υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση πελατών-προμηθευτών). Δεν προσκομίστηκαν φορολογικά παραστατικά. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία του προσφεύγοντα ανακριβή και υπολόγισε τα καθαρά κέρδη και με εξωλογιστικό προσδιορισμό και έλαβε υπόψη τα λογιστικώς προσδιορισθέντα κέρδη. Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβλήθηκε εκπρόθεσμα στις 20-4-2018, κατόπιν της έκδοσης εντολής ελέγχου.

2. για τη χρήση 2010: α)δεν τηρήθηκε το υποχρεωτικό πρόσθετο βιβλίο αυτοκινούμενων μηχανημάτων έργων, β)υποβλήθηκε ανακριβής συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών με ποσό

ανακρίβειας 2.083,42€ (παραστατικό εξόδου από με ΑΦΜ), γ)στην υποβληθείσα δήλωση έχουν αναγραφεί έσοδα ποσού 222.019,70€ και έξοδα ποσού 175.136,07€, ενώ στο βιβλίο εσόδων-εξόδων τα έσοδα είναι 228.019,70€ και έξοδα 173.136,38€ και δεν μεταφέρθηκαν στη δήλωση αγορές που έχουν καταχωρηθεί στο βιβλίο εσόδων-εξόδων ποσού 1.196,60€, δ)έξοδα καθαρής αξίας 512€ δεν έγιναν δεκτά από τον έλεγχο (αφορούσαν σε: είδη αλιείας, έξοδα επίδοσης και τέλη ελλιμενισμού). Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία του προσφεύγοντα ανακριβή και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη με εξωλογιστικό προσδιορισμό. Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβλήθηκε εκπρόθεσμα στις 20-4-2018, κατόπιν της έκδοσης εντολής ελέγχου.

3. για τη χρήση 2011: α)δεν τηρήθηκε το υποχρεωτικό πρόσθετο βιβλίο αυτοκινούμενων μηχανημάτων έργων, β)δεν έχουν υποβληθεί συγκεντρωτικές καταστάσεις άρθρου 20 του Κ.Β.Σ., ενώ έχει δηλωθεί ως προμηθευτής σε 116 συναλλαγές αξίας 153.608€ και ως πελάτης σε 77 συναλλαγές αξίας 61.649,91€, γ)στην υποβληθείσα δήλωση έχουν αναγραφεί έσοδα ποσού 156.490€ και έξοδα ποσού 79.132,65€, ενώ στο βιβλίο εσόδων-εξόδων τα έσοδα είναι 156.898€ και έξοδα 69.019,51€, δ)έξοδα καθαρής αξίας 4.290,29€ δεν έγιναν δεκτά από τον έλεγχο (αφορούσαν σε: συντηρήσεις σκαφών, ανταλλακτικά πλοίων, είδη σπιτιού, μεταφορικά ανταλλακτικών πλοίων, είδη αλιείας, αναλώσιμα είδη μπάνιου, φούρνος-ψησταριά, έξοδα επίδοσης). Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία του προσφεύγοντα ανακριβή, υπολόγισε τα καθαρά κέρδη και με εξωλογιστικό προσδιορισμό και έλαβε υπόψη τα λογιστικώς προσδιορισθέντα κέρδη. Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβλήθηκε εκπρόθεσμα στις 20-4-2018, κατόπιν της έκδοσης εντολής ελέγχου.

4. για τη χρήση 2012: α)δεν τηρήθηκε το υποχρεωτικό πρόσθετο βιβλίο αυτοκινούμενων μηχανημάτων έργων, β)δεν έχουν υποβληθεί συγκεντρωτικές καταστάσεις άρθρου 20 του Κ.Β.Σ., ενώ έχει δηλωθεί ως προμηθευτής σε 4 συναλλαγές αξίας 55.672€ και ως πελάτης σε 22 συναλλαγές αξίας 26.765,95€, γ)έξοδα καθαρής αξίας 245,60€ δεν έγιναν δεκτά από τον έλεγχο (αφορούσαν σε: βάση και τηλεόραση, έξοδα ξενοδοχείου). Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία του προσφεύγοντα ανακριβή και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη με εξωλογιστικό προσδιορισμό. Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 2012 υποβλήθηκε στις 7-8-2013.

5. για τη χρήση 2013: α) δεν υπήρχε καμία καταχώρηση στο βιβλίο εσόδων-εξόδων, ενώ από έλεγχο στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών προέκυψε 1 φορολογικό στοιχείο εσόδου καθαρής αξίας 2.500€ από με ΑΦΜ και προσκομίστηκε 1 φορολογικό στοιχείο εξόδου αξίας 1.026€ από με ΑΦΜ, β)δεν έχουν υποβληθεί συγκεντρωτικές καταστάσεις άρθρου 20 του Κ.Β.Σ., ενώ έχει δηλωθεί ως προμηθευτής σε 1 συναλλαγή αξίας 2.500€ και ως πελάτης σε 1 συναλλαγή αξίας 1.026€, γ)στην υποβληθείσα δήλωση έχουν αναγραφεί έσοδα ποσού 2.500€ και έξοδα ποσού 1.026€, ενώ στο βιβλίο εσόδων-εξόδων δεν υπάρχουν καταχωρήσεις. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη και με αντικειμενικό τρόπο. Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβλήθηκε εκπρόθεσμα

στις 20-4-2018, κατόπιν της έκδοσης εντολής ελέγχου, και υποβλήθηκε συμπληρωματική δήλωση στις 29-6-2018, στην οποία δηλώθηκε ανάλωση κεφαλαίου 40.000€.

Ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθμό/ 7-8-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τις αντίστοιχες προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου, επί των οποίων ο προσφεύγων κατέθεσε το με αριθμό/12-9-2018 αίτημα με τις απόψεις του. Οι απόψεις του προσφεύγοντα δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο, ο οποίος συνέταξε τις οικείες εκθέσεις ελέγχου και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, τις οποίες απέστειλε με τη με αριθμό/ 24-9-2018 συστημένη επιστολή (RE GR).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

- Παραγραφή των χρήσεων 2009-2011
- Νομική πλημμέλεια της έκθεσης ελέγχου λόγω μη αναγραφής τόπου και χρόνου διενέργειας του ελέγχου (άρθρο 21 Π.Δ.16/1989) – έκδοση πράξεων εκτός εύλογου χρόνου
- Μη σύνταξη νόμιμης έκθεσης κατάσχεσης
- Παράβαση νόμου-ουσιώδης πλάνη περί τα πράγματα
- Αναιτιολόγητη απόρριψη βιβλίων
- Πλημμελής αιτιολογία – αοριστία έκθεσης ελέγχου
- Παράβαση της αρχής αναλογικότητας και της αρχής απαγόρευσης διπλής φορολογίας
- Περαιώση των χρήσεων 2009 και 2010
- Εφαρμογή επιεικέστερων διατάξεων του ν.4174/2013, ν.4337/2015 και ν.4509/2017

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85/ 07-04-2014): *«11. 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. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994): *«5.Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση*

της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 «Παραγραφή» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000):

«3. Σε περίπτωση υποβολής εκπροθέσμως της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της κατά τα παραπάνω έκτακτης δήλωσης, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση των πράξεων των άρθρων 49 και 50 παρατείνεται ή αναβιώνει αναλόγως, ώστε ο υπολειπόμενος χρόνος για την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου να μην είναι μικρότερος των τριών (3) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997): «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992): «Οι περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στη φορολογία εισοδήματος διατάξεις, όπως ισχύουν κάθε φορά, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή του προστίμου του άρθρου αυτού. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η οποία αφορά τον καταλογισμό φόρων εισοδήματος των οικ. ετών 2010-2013 (χρήσεις 2009-2012), οι αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2009-2011 υποβλήθηκαν εκπρόθεσμα στις 20-4-2018 και ως εκ τούτου η δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής, βάσει του άρθρου 84 του ν.2238/1994, συμπληρωνόταν ως προς το οικ. έτος 2010, την 31/12/2025, ως προς το οικ. έτος 2011, την 31/12/2026, και ως προς το οικ. έτος 2012, την 31/12/2027.

Επειδή οι συγκεκριμένες χρήσεις δεν είχαν περαιωθεί, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι επικαλούμενες διατάξεις του άρθρου 21 Π.Δ.16/1989 ορίζουν ότι:

«2.- Περιεχόμενο έκθεσης ελέγχου γενικού τύπου:

Η έκθεση φορολογικού ελέγχου γενικού τύπου πρέπει να περιλαμβάνει:

α. Τον τίτλο της Δ.Ο.Υ.

β. Το είδος της φορολογίας που ελέγχεται και τα οικονομικά έτη ή φορολογικές περιόδους.

γ. Την επωνυμία ή πλήρη στοιχεία ταυτότητας του ελεγχόμενου.

δ. Το ονοματεπώνυμο και τον βαθμό του επόπτη και των ελεγκτών.

ε. Τον αριθμό και τη χρονολογία εντολής ελέγχου του αρμόδιου προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

στ. Την φορολογητέα ύλη που δηλώθηκε από τον υπόχρεο.

ζ. Τις διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία.

η. Παρατηρήσεις και πόρισμα ελέγχου.

θ. Προσδιορισμό της κατά τον έλεγχο φορολογητέας ύλης.

ι. Την ημερομηνία σύνταξης και υπογραφές από ελεγκτές, επόπτη και τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ..

ια. Το ειδικό έντυπο περιουσιακών στοιχείων του ελεγχόμενου, ως αναπόσπαστο τμήμα αυτής, με γενικές πληροφορίες για το φυσικό ή νομικό πρόσωπο και πληροφορίες περιουσιακών στοιχείων ανά είδος περιουσίας, καθώς και προσωπική εκτίμηση του ελεγκτή ή του συνεργείου ελεγκτών για την οικονομική πορεία της επιχείρησης.»

Επειδή όλα τα στοιχεία αυτά αναφέρονται στις εκθέσεις ελέγχου, οπότε ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι θα έπρεπε να αναφέρεται και ο χρόνος διεξαγωγής του ελέγχου γραφείου που πραγματοποιήθηκε απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 24 «Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 40 του ν.4410/2016:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και

της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.

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 εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό 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 αντίγραφο 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, στη συγκεκριμένη περίπτωση, δεν πραγματοποιήθηκε κατάσχεση των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντα, παρά μόνο έλεγχος αυτών στην έδρα της Δ.Ο.Υ. κατόπιν σχετικής πρόσκλησης, ο ισχυρισμός του περί υποχρέωσης του ελέγχου να συντάξει έκθεση κατάσχεσης είναι αβάσιμος και απορριπτέος.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 30 «Ακαθάριστο εισόδημα» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994): «2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: ...

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων 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 ιδίων 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.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 32 «Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικειμενικό τρόπο» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 10 του ν.3296/2004:

«1. Το καθαρό εισοδημάτων 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.

Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

...

δ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, τέλη και εισφορές της επιχείρησης, εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως και είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

Τα ποσά των πιο πάνω περιπτώσεων α' έως δ' προστίθενται στο καθαρό κέρδος της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή 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. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού

κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου 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.

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: ...

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων. ...

Σε περίπτωση εξολογιστικού 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, όπως ορίζει το άρθρο 10 «Πρόσθετα βιβλία» του Π.Δ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992): «5.Ο επιτηδευματίας της παραγράφου αυτής, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί ή την απαλλαγή του από την τήρηση βιβλίων, τηρεί και τα ακόλουθα βιβλία, κατά περίπτωση: ... ιζ) Ο εκμεταλλευτής αυτοκινούμενων μηχανημάτων έργων, τηρεί για κάθε μηχανήμα βιβλίο έργων, στο οποίο καταχωρεί το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία και τη διεύθυνση του εργοδότη, τη διεύθυνση ή τη θέση του έργου, το είδος του έργου, το ποσό της αμοιβής που συμφωνείται, τη χρονολογία έναρξης και λήξης του έργου. Επί ωριαίας αμοιβής αναγράφεται κάθε φορά η ώρα έναρξης και λήξης της εργασίας.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 30 «Κύρος και αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων.» του Π.Δ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 31 του

ν.3522/2006: «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) 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 διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των 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.

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.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 48 «Αρμόδια φορολογική αρχή - Φορολογικός έλεγχος» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000):

«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,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ'αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, όσον αφορά στο Φ.Π.Α., ο έλεγχος έχει λάβει υπόψη του τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα, όπως αυτά προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος και βασίζονταν στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων.

Επειδή ο προσφεύγων δεν τηρούσε το πρόσθετο βιβλίο έργων για κάθε μηχανήμα έργου που κατείχε και εκμεταλλευόταν και δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί έλεγχος των εγγραφών σε αυτό και δεδομένης και της μη προσκόμισης φορολογικών παραστατικών, όπως ρητά αναφέρουν οι εκθέσεις ελέγχου, ορθά ο έλεγχος πραγματοποίησε λογιστικό και εξωλογιστικό προσδιορισμό των κερδών του προσφεύγοντα και έλαβε υπόψη του τα μεγαλύτερα εξ αυτών για κάθε χρήση (2009-2012). Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί πλάνης του ελέγχου περί τα πράγματα και παράβασης του νόμου και περί ανατιολόγητης απόρριψης των βιβλίων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία και ως εκ τούτου ακυρωτέες και εξ αυτού του λόγου, ελλείπει προσήκουσας αιτιολογίας, πρέπει να ακυρωθούν, ως

ισχυρίζεται ο προσφεύγων, διότι στις οικείες εκθέσεις ελέγχου αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάση τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση, που καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου οι αποφάσεις επιβολής προστίμου και προσδιορισμού φόρου περιέχει στο σώμα τους την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία. (ΣΤΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001).

Επειδή είναι αιτιολογημένες οι πράξεις προσδιορισμού φόρου και προστίμου, γιατί στο σώμα της κάθε πράξης γίνεται σύντομη περιγραφή των παραβάσεων που αποδίδονται στον προσφεύγοντα ενώ στην έκθεση ελέγχου διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά που συγκροτούν τις εν λόγω παραβάσεις (ΤρΔΠρΣύρου 1/97).

Επειδή, πλην της μνείας των παραβάσεων και των επιβαλλόμενων γι' αυτές προστίμων, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων, ως τυπικό στοιχείο του κύρους των, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα τις πράξεις έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. (ΣΤΕ 5339/1995, ΣΤΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣΤΕ 115`/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣΤΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218)

Επειδή τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση, οι εκθέσεις ελέγχου αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφουν τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στις εκθέσεις ελέγχου, επίσης, εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στις ίδιες εκθέσεις γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων δεν είναι αόριστη και εντελώς ανεπαρκής και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί ανεπαρκούς-πλημμελούς αιτιολογίας είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας όπως προβλέπεται από το άρθρο 25 του Συντάγματος είναι αβάσιμος, διότι δεν παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας δεδομένου ότι ο τρόπος υπολογισμού του προστίμου και των πρόσθετων φόρων στις πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. προβλέπεται ευθέως στους νόμους ν.4174/2013, ν.2523/1997 και η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή του με βάση τη διαπιστωθείσα παράβαση. Κι αυτό επειδή το κρίσιμο στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νομίμου σκοπού. Τη σχέση αυτή την έχει σταθμίσει ο νομοθέτης λαμβάνοντας υπόψη τον επιδιωκόμενο σκοπό, που δεν είναι άλλος από την πάταξη της φοροδιαφυγής, τη σύλληψη της φορολογητέας ύλης, τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου και των πρόσθετων φόρων για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, και την προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλομένων φόρων. Άλλωστε, όπως έχει κριθεί με την πρόσφατη 2402/2010 ΣτΕ, «...όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί».

Επειδή, όπως προαναφέρθηκε, οι υπό κρίση χρήσεις 2009-2013 δεν έχουν περαιωθεί με καμία εκ των σχετικών διατάξεων νόμου ν.3259/2004, 3296/2004 και ν.3888/2010 και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Επειδή, όπως αναγράφεται ρητά τόσο στις εκθέσεις ελέγχου όσο και στις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου, έχει γίνει προσδιορισμός των πρόσθετων φόρων – προστίμων με βάση τις τελευταίες ευνοϊκές διατάξεις τις οποίες επικαλείται και ο προσφεύγων (ν.4509/2017). Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί μη προσδιορισμού των πρόσθετων φόρων με τις τελευταίες ευνοϊκές διατάξεις απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 20-9-2018 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ 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 αριθμό/ 8-11-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του
με ΑΦΜ και επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων/ 20-9-2018.

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

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2009 (πράξη/2018):

Διαφορά φόρου	50.502,95€
Πρόστιμο ανακρίβειας	46.265,75€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	96.768,70€

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2010 (πράξη/2018):

Διαφορά φόρου	18.461,00€
Πρόστιμο ανακρίβειας υπόχρεου	19.132,64€
Πρόστιμο ανακρίβειας συζύγου	478,66€
Εισφορά αντικειμενικών δαπανών υπόχρεου	722,50€
Εισφορά αντικειμενικών δαπανών συζύγου	522,50€
Εισφορά αλληλεγγύης υπόχρεου	1.701,39€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	41.018,69€

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012 (πράξη/2018):

Διαφορά φόρου	591,99€
Πρόστιμο ανακρίβειας υπόχρεου	314,46€
Πρόστιμο ανακρίβειας συζύγου	423,11€
Εισφορά αλληλεγγύης υπόχρεου	17,32€
Εισφορά αλληλεγγύης συζύγου	461,86€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.808,74€

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2011 (πράξη/2018):

Διαφορά φόρου	7.216,42€
Πρόστιμο ανακρίβειας	5.135,39€
Εισφορά αλληλεγγύης υπόχρεου	493,23€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	12.845,04€

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2010 (πράξη/2018):

Διαφορά φόρου	2.592,09€
Πρόστιμο ανακρίβειας	2.374,61€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.966,7 €

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2011 (πράξη/2018):

Διαφορά φόρου	1.079,01€
Πρόστιμο ανακρίβειας	988,48€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.067,49€

Προσδιορισμός Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012 (πράξη/2018):

Διαφορά φόρου	42,07€
Πρόστιμο ανακρίβειας	38,54€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	80,61€

Πρόστιμο Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012 (πράξη/2018): 150€

Πρόστιμο Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013 (πράξη/2018): 150€

Πρόστιμο Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013 (πράξη/2018): 150€

Πρόστιμο Φ.Π.Α. για τη χρήση 2012 (πράξη/2018): 150€

Πρόστιμο Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2009 (πράξη/2018): 1.000€

Πρόστιμο Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2010 (πράξη/2018): 600€

Πρόστιμο Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2011 (πράξη/2018): 1.000€

Πρόστιμο Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2012 (πράξη/2018): 1.000€

Πρόστιμο Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2013 (πράξη/2018): 800€

Πρόστιμο Κ.Β.Σ. για τη χρήση 2018 (πράξη/2018): 2.500€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.