



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604534

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 15/05/2019

Αριθμός απόφασης: **1511**

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 1036990 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 31/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά α) της υπ' αριθμ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, οικονομικού έτους 2013, β) της υπ' αριθμ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012, γ) της υπ' αριθμ. /2018 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, οικονομικού έτους 2013, β) την υπ' αριθμ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012, γ) την υπ' αριθμ.

...../2018 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 14/12/2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 31/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία υπεβλήθη εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, οικονομικού έτους 2013, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 30.668,83 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 28.543,48 €, και ειδική εισφορά αλληλεγγύης, ποσού 3.725,18 €, ήτοι συνολικό ποσό 62.937,49 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία και τα στοιχεία του προσφεύγοντος ανακριβή για το οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012) με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' του ν. 2238/94 και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 του ν. 2238/94.

2. Με την υπ' αριθμ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 16.582,69 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 15.433,51 €, ήτοι συνολικό ποσό 32.016,20 €. Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων βάσει 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 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), και των φορολογητέων εισροών ως των δηλωθεισών μετά την αφαίρεση των λογιστικών διαφορών.

3. Με την υπ' αριθμ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 200,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, καθόσον δεν εξέδωσε μία τουλάχιστον απόδειξη

παροχής υπηρεσιών για εργασίες που πραγματοποιήθηκαν κατά την περίοδο 01/09/2012-31/12/2012, χωρίς ωστόσο να μπορεί να προσδιοριστεί η αξία των συναλλαγών.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω έλλειψης αιτιολογίας και αοριστίας του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, καθόσον:

1. Βασίζεται ολόκληρος ο φορολογικός έλεγχος στο ανατιολόγητο συμπέρασμα ότι «Από τη κοινή πείρα είναι γνωστό ότι επαγγελματίες της ανωτέρω δραστηριότητας (ελαιοχρωματιστής) δεν προμηθεύονται υλικά με σκοπό την αποθήκευσή τους και την μελλοντική χρήση τους, αλλά με σκοπό την άμεση χρησιμοποίησή τους σε συγκεκριμένα έργα, αμέσως μετά την ανάληψη του έργου. Επιπλέον ουδέποτε δηλώσατε στο τμήμα Μητρώου της Υπηρεσίας μας την ύπαρξη αποθηκευτικού χώρου.» Καταλήγει δε σ' αυτό το συμπέρασμα λαμβάνοντας υπόψη «ως λογική υπέρβαση» ότι «κατά το χρονικό διάστημα από 1.1.2012 μέχρι 31.8.2012 οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών ανέρχονταν σε 56.929,26 ευρώ και η αξία των στοιχείων εσόδων που εκδόθηκαν στο ίδιο διάστημα 103.490,00 ευρώ» και προχωρώντας τον αυθαίρετο συλλογισμό εκθέτει ότι «κατά το χρονικό διάστημα από 01.9.2012 – 31.12.2012 προμηθευτήκατε πρώτες και βοηθητικές ύλες συνολικής αξίας 39.016,15 ευρώ» και από τον έλεγχο διαπιστώθηκε «από τα εκδοθέντα στοιχεία προκύπτει ότι εξέδωσε ένα μόνο στοιχείο εσόδων καθαρής αξίας 4.700,00 ευρώ». Ωστόσο, αφενός ουδόλως εξειδικεύει πώς θεμελιώνεται και από ποιο στοιχείο, που προέκυψε κατά την διάρκεια του ελέγχου, εκτός από αυτόν βέβαια της κοινής πείρας, αποδεικνύεται η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας από εκείνον που οδήγησαν στην απόκρυψη εισοδήματος.

2. Ο έλεγχος κρίνει «τα βιβλία του ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 3,4,5,6 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 και προσδιορίζει τα αποτελέσματα εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994». Εντούτοις, ουδόλως εξειδικεύεται σε ποια πλημμέλεια υπέπεσε με σαφή και ορισμένη αιτιολογία προκειμένου να έχει την δυνατότητα να αντικρούσει καθώς η αιτιολόγηση της κρίσης της φορολογικής αρχής περί ανακρίβειας των βιβλίων είναι απαραίτητη κατά ρητή επιταγή του Νόμου που προκύπτει από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 30 παρ. 2, 31 παρ. 1 και 32 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994 Α 151) και του άρθρου 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (πδ 186/1992 Α 84) που επιβάλλεται ότι για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της φορολογούμενης επιχειρήσεως και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια τούτων, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της, σύμφωνα με τη σχετική αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής ή, σε περίπτωση αμφισβήτησεως, του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου

(ΣτΕ 1685/2014, 3170/2013, 4236, 1998/2011, 3277/2010, 2246/2008, 2434/2007, 1646/2005, 2929/2002, 1214/1994.)

3. Η ανωτέρω παράβαση του προπεριγραφέντος ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεως των πράξεων προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, που αποτελούν τον προπομπό των προσβαλλόμενων πράξεων οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού, δεν στερείται ουσιαστικών συνεπειών για το πρόσωπό του, διότι του παρακωλύει ουσιωδώς το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως. Ελλείπει πλήρους αιτιολογίας των φερομένων ως διαπιστώσεων του ελέγχου, ήτοι αναφοράς των στοιχείων εκείνων, που αιτιολογούν τις προσδιοριζόμενες διαφορές φόρου, στερείται της δυνατότητας συγκεκριμένης αντικρούσεως του πορίσματος του ελέγχου και αποτροπής του οριστικού καταλογισμού. Ως εκ τούτου, σε πλήρη αντίθεση με τον ρητώς αποτυπωμένο σκοπό του νομοθέτη του Κ.Φ.Δ. να αποτελεί το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου βάση για την πληρότητα της ασκήσεως του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως και να μην συνιστούν οι αρχικές διαπιστώσεις του παρά βάση προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, με την προπεριγραφείσα πρακτική του παρόντος ελέγχου καταργείται εν τοις πράγμασι το ανωτέρω δικαίωμα και ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός μετατρέπεται αυτομάτως, όλως παρανόμως, κατ' ουσίαν σε οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό.

Την 01/03/2019 ο προσφεύγων υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ έγγραφο πρόσθετων λόγων επί ενδικοφανούς προσφυγής με το οποίο ισχυρίζεται επιπροσθέτως ότι το δικαίωμα του δημοσίου προς έλεγχο της χρήσης 2012 είχε υποπέσει σε παραγραφή καθόσον οι προσβαλλόμενες πράξεις του κοινοποιήθηκαν μετά την 31/12/2018, και συγκεκριμένα την 08/01/2019.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72§1 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), με τίτλο «μεταβατικές διατάξεις»:

«Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36§1 του ν. 4174/2013:

«Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή στο άρθρο 72§11 εδάφιο 1^ο του ν 4174/2013 ορίζεται ότι:

«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.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, στο άρθρο 84§1 του προϊσχύσαντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) ορίζεται ότι:

«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 57§1 του Κώδικα Φ.Π.Α., όπως κυρώθηκε με το ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.»

Επειδή στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι:

«5. 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. ...»

Επειδή, εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 14/12/2018, ήτοι εντός πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την επίδοση των δηλώσεων της χρήσεως 2012 ο ισχυρισμός περί παραγραφής αβάσιμα προβάλλεται.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου», και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος».

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή με το με αρ πρωτ. **ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/02-05-2014** έγγραφο του Υπ. Οικ., με το οποίο δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής διατάξεων του ν. 4174/2013, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή

ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου,....»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και παραβάσεων ΚΒΣ σε βάρος του προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012, δυνάμει της με αριθ./23.05.2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου και από τα στοιχεία του φακέλου, ο έλεγχος συντάχθηκε με αριθ./02.11.2018 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013 και πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ για το ελεγχόμενο έτος, τα οποία επιδόθηκε στον προσφεύγοντα την 06/11/2018.

Επειδή, με το ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων καλούσε τον προσφεύγοντα σε χρονικό διάστημα είκοσι ημερών από την κοινοποίησή του να εκφράσει τις απόψεις του γραπτά ή προφορικά για τον έλεγχο που διενεργείται.

Επειδή, την 21/11/2018, απάντησε στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων με το υπ' αριθμ./21.11.2018 έγγραφο που υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος έλαβε υπόψη την αίτηση του προσφεύγοντος απάντησε στους ισχυρισμούς του, στο κεφάλαιο 9 αυτής.

Επειδή, συνεπώς, η φορολογική διοίκηση τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας του άρθρου 28§1 του ν. 4174/2013, δεν υφίσταται παραβίαση του άρθρου 20§2 του Συντάγματος, και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτονται ως αβάσιμος.

Επειδή, με τις διατάξεις του αρθ.12 παρ.1 του Π.Δ 186/92 ορίζεται ότι:

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο.»

Επειδή, με τις διατάξεις του αρθ.13 παρ.1 ,2,και 3του Π.Δ 186/92 ορίζεται ότι:

«1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση

2.Στην απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αναγράφεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής, καθώς και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών επί των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που εκδίδουν όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10. Οι επιτηδευματίες της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα

αυτού, καθώς και οι επιτηδευματίες που ασκούν ελεύθεριο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του ν.δ. 3323/1955, στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς καθώς και ολογράφως, όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφη. Οι επιτηδευματίες αυτοί εκδίδουν την ίδια απόδειξη και όταν παρέχουν υπηρεσίες για επαγγελματική εξυπηρέτηση του πελάτη, οπότε αναγράφουν σ' αυτήν το επάγγελμα και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του. Κατ' εξαίρεση, ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων αναγράφει στην απόδειξη τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου, αντί της αναγραφής των στοιχείων του πελάτη. Επί παροχής υπηρεσιών χωρίς αμοιβή στην απόδειξη αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν».

3. Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελεύθεριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4174/2013: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 «Αιτιολογία» εδάφια 1 και 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999): «*1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.*»

Σύμφωνα δε με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της έκθεσης ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής. (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή σύμφωνα με τη με αριθμ. 1542/2016 απόφαση ΣτΕ: «*..η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).*»

Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους

κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου:

«5.1.1.3.8. Επαλήθευση των αγορών με βάση τις ποσότητες

Έγινε η επαλήθευση για τα παρακάτω διαστήματα: από 11/12/2012 έως 31/12/2012. Διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος είχε πραγματοποιήσει αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, σημαντικής αξίας και ποσοτήτων, χωρίς να έχει εκδώσει κανένα φορολογικό στοιχείο αξίας. Λόγω της διαπίστωσης αυτής ο έλεγχος επεκτάθηκε στο χρονικό διάστημα από 01/09/2012 έως 31/12/2012. Διαπιστώθηκε ότι κατά το χρονικό αυτό διάστημα ο ελεγχόμενος προμηθεύτηκε πρώτες και βοηθητικές ύλες (χρώματα, κόλλες, σωλήνες, κόλλες πλακιδίων κ. ά.) και πραγματοποίησε δαπάνες για την κύρια δραστηριότητά του ως ελαιοχρωματιστής από προμηθευτές, όπως με ΑΦΜ, με ΑΦΜ, με ΑΦΜ, με ΑΦΜ κ.ά. Το συνολικό ποσό των αγορών-δαπανών αυτών, όπως προκύπτει από την τηρούμενη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων-εξόδων, είναι:

Φορολογική περίοδος	Καθαρή αξία αγορών	Καθαρή αξία δαπανών	Αξία ΦΠΑ	Συνολική αξία
01/09-31/09/2012	10.259,96	612,20	2.500,59	13.372,75
01/10-31/10/2012	3.502,63	203,25	852,39	4.558,27
01/11-31/11/2012	5.655,00	36,58	1.309,06	7.000,64
01/12-31/12/2012	11.450,81	0	2.633,68	14.084,49
Σύνολο	30.868,40	852,03	7.295,72	39.016,15

Από τον έλεγχο στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία και στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων, διαπιστώθηκε ότι στο ανωτέρω χρονικό διάστημα, παρά το μεγάλο ύψος των αγορών που πραγματοποιήθηκαν, εκδόθηκε μόνο ένα στοιχείο εσόδων, το Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών Νο/04-12-2012 καθαρής αξίας 4.700,00 ευρώ προς την επιχείρηση με επωνυμία με ΑΦΜ, με την οποία είχε συναφθεί το από 10/03/2012 ιδιωτικό συμφωνητικό ανάθεσης υπεργολαβίας και αφορούσε το έργο του ξενοδοχειακού συγκροτήματος Δεν έχει εκδοθεί άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας για εργασίες ελαιοχρωματισμών.

Δεν έχει εκδοθεί κανένα φορολογικό στοιχείο αξίας για υδραυλικές εργασίες και τοποθετήσεις πλακιδίων, με δεδομένο ότι ανάμεσα στα υλικά που προμηθεύτηκε ο ελεγχόμενος υπήρχε:

- σημαντική ποσότητα από κόλλες πλακιδίων (ATLAFIX GOLD 25κα, και ATLAFIX special) (Δελτίο Αποστολής Τιμολόγιο Νο/06-12-2012 εκδόσεως με ΑΦΜ) και
- σωλήνες γαλβανιζέ, φ125, φ100, φ75 (Δελτίο Αποστολής Τιμολόγιο Νο/15-12-2012 εκδόσεως με ΑΦΜ).

Σημειώνεται, ότι κατά το χρονικό διάστημα 01/01/2012-31/8/2012 οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών ανέρχονταν σε 56.929,26 ευρώ και η αξία των στοιχείων εσόδων που εκδόθηκαν στο ίδιο διάστημα ανέρχεται σε 103.490,00 ευρώ.

Από την κοινή πείρα είναι γνωστό ότι οι επαγγελματίες της ανωτέρω και συναφών δραστηριοτήτων δεν προμηθεύονται υλικά με σκοπό την αποθήκευσή τους και την μελλοντική χρήση τους, αλλά με σκοπό την άμεση χρησιμοποίησή τους σε συγκεκριμένα έργα, αμέσως με την ανάληψη του έργου. Επιπλέον, ουδέποτε έχει δηλωθεί από τον ελεγχόμενο στο τμήμα Μητρώου της Υπηρεσίας μας η ύπαρξη αποθηκευτικού χώρου.

Διαπιστώθηκε επίσης, ότι η συνολική αξία των αγορών πρώτων και βοηθητικών υλών έχει μεταφερθεί στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ε3) ως «διάφορα έξοδα» και δεν αναφέρεται αξία απογραφής αρχής και λήξης της χρήσης. Συνεπώς, σύμφωνα με όσα έχει δηλώσει ο ελεγχόμενος όλη η ποσότητα πρώτων και βοηθητικών υλών που προμηθεύτηκε εντός του έτους 2012, δαπανήθηκε.

Υστερα από τις παραπάνω διαπιστώσεις, ο έλεγχος θεωρεί ότι ο ελεγχόμενος πραγματοποίησε εργασίες ελαιοχρωματισμών κατά το έτος 2012 χωρίς να εκδώσει φορολογικά στοιχεία αξίας για την είσπραξη του τιμήματος. Λόγω της φύσης των συναλλαγών (άγνωστος αριθμός πελατών, μη σύνταξη συμφωνητικών, κ.ά), των ελλιπών στοιχείων που έχουμε στη διάθεσή μας, της μη παροχής επαρκών στοιχείων και διευκρινήσεων από τον ελεγχόμενο, δεν κατέστη δυνατόν να προσδιοριστεί η αξία και ο ακριβής αριθμός των συναλλαγών για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία αξίας.

Σημειώνεται ότι, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 12 του ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992): «Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία».

Συνεπώς, ο ελεγχόμενος θα έπρεπε έως το τέλος του χρόνου να είχε εκδώσει ένα τουλάχιστον στοιχείο για το έργο στο οποίο αφορούσαν τα υλικά αυτά.»

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω ο έλεγχος προσδιόρισε αποκρυβέντα καθαρά έσοδα για τον προσφεύγοντα ως κατωτέρω:

«Τα ακαθάριστα έσοδα από την δραστηριότητα του ελαιοχρωματιστή προσδιορίζονται εξωλογιστικά, σύμφωνα με την αναλογία εσόδων/αγορών που έχουν δηλωθεί από τον ελεγχόμενο κατά το χρονικό διάστημα 01/01-31/08/2012, δηλαδή $(103.490,00/56.929,26) = 1,81$ (81%). Συνεπώς, $30.868,40$ (αγορές 01/09-31/12/2012) $\times 81\% = 55.871,80$ ευρώ και ακολουθεί προσαύξηση 8% $(108.190,00 + 55.871,80) \times 8\% = 177.186,74$ ευρώ.»

Επειδή ως προς τον Κ.Β.Σ. ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε μία τουλάχιστον απόδειξη παροχής υπηρεσιών για εργασίες που πραγματοποιήθηκαν κατά την περίοδο 01/09/2012- 31/12/2012, χωρίς ωστόσο να μπορεί να προσδιοριστεί η αξία των συναλλαγών.

Επειδή, από την ως άνω έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την διαπίστωση της παράβασης της απόκρυψης εσόδων με αποκρυβείσα καθαρή αξία η οποία προσδιορίστηκε στο ποσό των 55.871,80 €, τη χρήση 2012 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του ΚΒΣ.

Συγκεκριμένα, δεν στοιχειοθετούνται, παραβάσεις του Κ.Β.Σ. σε βάρος του προσφεύγοντος, ικανές να επισύρουν πρόστιμα, αφού δεν υφίστανται τα πραγματικά περιστατικά των συγκεκριμένων παραβάσεων, όπως είδος συναλλαγής, χρόνος, πρόσωπα αγοραστών, ιδιότητα αυτών κλπ, στοιχεία που είναι απαραίτητα για την έκδοση πράξεως επιβολής προστίμου. Άλλωστε, επί προσδιορισμού εξωλογιστικώς ακαθαρίστων εσόδων μεγαλύτερων των βιβλίων, δεν επιβάλλονται πρόστιμα Κ.Β.Σ., για τις διαφορές των εσόδων. (5504/1998 ΔΕΦ ΑΘ).

Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η φορολογική αρχή ουδόλως εξειδικεύει πώς θεμελιώνεται και από ποιο στοιχείο, που προέκυψε κατά την διάρκεια του ελέγχου, εκτός από αυτόν βέβαια της κοινής πείρας, αποδεικνύεται η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας από εκείνον που οδήγησαν στην απόκρυψη εισοδήματος, είναι βάσιμος και αποδεκτός και συνεπώς με την παρούσα απόφαση η υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012, πρέπει να ακυρωθεί με δυνατότητα επανέκδοσης αυτής σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30§§1,2 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε τίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3,4,6 και 7.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του ως άνω άρθρου του ιδίου ΠΔ:

«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) ..., γ) ..., δ) ...,

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 αυτό αφορούν .

ζ) ..., η) ..., θ) ...

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 32§1 πρώτο εδάφιο του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.):

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του ν. 2859/2000 (Κώδικας 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,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται 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 εν προκειμένω ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία του προσφεύγοντος ανακριβή και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, α) ως προς τη δραστηριότητα του ελαιοχρωματιστή, επειδή έκρινε ότι δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία αξίας και β) ως προς τη δραστηριότητα των ενοικιαζόμενων δωματίων, επειδή δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου τα πρόσθετα βιβλία κίνησης πελατών.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω εκλείπει ο λόγος της κρίσης των βιβλίων ως ανακριβών για τη δραστηριότητα του ελαιοχρωματιστή, ενώ σε κάθε περίπτωση διατηρείται για τη δραστηριότητα των ενοικιαζόμενων δωματίων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30§4 περ. ε' του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.).

Επειδή, συνεπώς, τα αποτελέσματα της δραστηριότητας του ελαιοχρωματιστή προσδιορίζονται ως εξής:

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.
Καθαρά κέρδη	21.580,81 €	21.580,81 €
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	13.000,00 €	13.000,00 €
Πλέον αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα	55.781,80 €	0,00 €
Σύνολο καθαρών κερδών	90.452,61 €	34.580,81 €

Ενώ τα αποτελέσματα της δραστηριότητας των ενοικιαζόμενων δωματίων προσδιορίζονται στο ποσό των 18.324,42 €, ως του ελέγχου, και άρα τα συνολικά καθαρά κέρδη στο ποσό των 52.905,23€.

Επειδή, επίσης οι φορολογητέες εκροές προσδιορίζονται ως προς τη δραστηριότητα του ελαιοχρωματιστή ως οι δηλωθείσες στο ποσό των 108.190,00 € και ως προς τη δραστηριότητα των ενοικιαζόμενων δωματίων βάσει του άρθρου 48§3 του ν. 2859/2000 στο ποσό των 19.577,40 €, ήτοι συνολικά στο ποσό των 127.767,40 €, ενώ οι φορολογητέες εισροές ως οι δηλωθείσες μετά την αφαίρεση των λογιστικών διαφορών, ήτοι στο ποσό των 78.059,12 €.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 31/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και συγκεκριμένα: α) την **αποδοχή** αυτής και την ακύρωση της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012, και β) τη **μερική αποδοχή** αυτής και την τροποποίηση i) της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, οικονομικού έτους 2013, ii) της υπ' αριθμ./2018

Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012- 31/12/2012:

Α) Φόρος Εισοδήματος:

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο Εισόδημα	34.715,23	52.905,23	18.190,00
Φόρος	4.403,33	11.156,99	6.753,66
Προκαταβολή φόρου	1.452,53	1.452,53	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0,00	6.285,63	6.285,63
Εισφορά Αλληλεγγύης	694,30	1.587,16	892,86
Τέλος Επιτηδεύματος	1.350,00	1.350,00	0,00
Επιβάρυνση λόγω αποδείξεων	0,00	441,14	441,14
Σύνολο για καταβολή	7.900,16	22.273,45	14.373,29

Β) Φ.Π.Α.:

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	127.014,42	127.767,40	752,98
Αξία φορολογητέων εισροών	97.959,12	78.059,12	-19.900,00
Φόρος εκροών	24.242,49	24.291,43	48,94
Φόρος εισροών	28.155,00	23.578,02	-4.576,98
Πιστωτικό Υπόλοιπο	3.912,51		
Χρεωστικό Υπόλοιπο		713,41	4.625,92
Πρόσθετοι Φόροι (άρθρου 58 ΚΦΔ)			2.312,96
Τόκοι (άρθρου 53 ΚΦΔ)			1.992,38
Σύνολο Φόρου για καταβολή			8.931,26

Γ) Πρόστιμο Κ.Β.Σ.: 00,00 €

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
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.