



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 07-05-2019

Αριθμός απόφασης: **1359**

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. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/08-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά :

1) Της αριθμ. /**2018** Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 7 ν. 4337/2015 και άρθρου 5 ν. 2523/1997 χρήσης 2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ,

2) της αριθμ. /**2018** Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. - άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ

3) της αριθμ. /**2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2003 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2002), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ , και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. 1) Την αριθμ.**/2018** Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. 7 ν. 4337/2015 και άρθρου 5 ν. 2523/1997 χρήσης 2002 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ,

2) την αριθμ.**/2018** Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. - άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ

3) την αριθμ.**/2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2003 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2002), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 12-10-2018 και 09-10-2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου**/18-01-2019** 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:

A. Με την υπ' αριθμ.**/2018** προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Αρθ. . 7 ν. 4337/2015 και άρθρου 5 ν. 2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **4.986,66 €** για το φορολογικό έτος 2018 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 ν. 4337/2015, άρθρου 5 ν. 2523/1997 και άρθρου 7 ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 20, 21 του Π.Δ.186/92 (Κ.Β.Σ.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 13,14 του 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)

Οι παραβάσεις αφορούν : α) σε μη διαφύλαξη κάθε βιβλίου ή ανά πενήντα φύλλα φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα: 1) ενός (1) Ενιαίου Μηχανογραφικού Εντύπου Βιβλίων (Π.Θ.**/27-12-2001**) , 2) ενός (1) Ενιαίου Μηχανογραφικού Εντύπου Στοιχείων Σ/Θ (Π.Θ.**/27-12-2001**), 3) τριών (3) Σ.Δ.Α. (Π.Θ.**/30-07-2001**), 4) ενός (1) Γενικού Ημερολογίου Σ/Δ (Π.Θ.**/08-01-2001**, 5) ενός (1) Ενιαίου Μηχανογραφικού Εντύπου Στοιχείων Σ/Δ (Π.Θ.**/27-12-2001**) και 6) πέντε (5) Α.Λ.Π. (Π.Θ.**/27-07-2001**),

β) σε μη διαφύλαξη λοιπών δικαιολογητικών εγγραφής και

γ) σε μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών.

Β. Με την υπ' αριθμ./2018 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 500,00 € για το φορολογικό έτος 2018 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. Ια και της ΠΟΛ. 196/08-12-2017

Η παράβαση αφορά σε μη απόσυρση της Φ.Τ.Μ. με Α.Μ., με τύπο και ημερομηνία έναρξης 10/01/2000 η οποία εξακολουθεί να φαίνεται ενεργή στην καρτέλα θεώρησης taxis της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στις από 12-10-2018 εκθέσεις ελέγχου της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Γ. Με την υπ' αριθμ./2018 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2003 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2002) ποσού 50.374,43 € πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 47.251,21 €, ήτοι συνολικό ποσό 97.625,64 €.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναγράφονται στην από 09-10-2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2002 κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/92(ΚΒΣ) και τα αποτελέσματα (ακαθάριστα έσοδα, καθαρά κέρδη), προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2238/94.

Ο εν λόγω έλεγχος διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα διότι δεν έχει υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 2002 (οικ. έτος 2013).

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

1) Αντίθεση της 15ετούς παραγραφής (άρθ. 84 παρ. 5 ν. 2238/94) στις αρχές της ασφάλειας δικαίου, της εύλογης διάρκειας της παραγραφής και της αρχής της αναλογικότητας – ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων που εκδόθηκαν κατά παράβαση των άνω αρχών.

2) Δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για τη διενέργεια ελέγχου με βάση τις διατάξεις του Ν.4174/2013 και δη για τη διενέργεια μερικού ελέγχου, καθώς καταστρατηγήθηκαν οι μεταβατικές

διατάξεις του Ν.4174/2013 σύμφωνα με τις οποίες η σχετική ελεγκτική διαδικασία έπρεπε να κινηθεί με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις του Ν. 2238/1994 και συνεπώς δεν διενεργήθηκε έλεγχος με βάση το άρθρο 66 του Ν. 2238/1994, με αποτέλεσμα οι ένδικες καταλογιστικές πράξεις να στερούνται νομικής βάσης.

3) Απαγόρευση καταλογισμού παράβασης ανακρίβειας κατ' άρθρου 30§4 Κ.Β.Σ., λόγω μη διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων, καθώς η ανακρίβεια μπορεί να διαπιστωθεί μόνο στο πλαίσιο τακτικού ελέγχου υπό του Ν.4174/13, πλήρους ελέγχου.

4) Απόκλιση από τα δεδομένα της κοινής πείρας- παραβίαση του άρθρου 30 παρ. 2 περ. γ και 3 του Ν.2238/94.

5) Αναδρομική εφαρμογή των ηπιότερων διατάξεων του Ν.4172/2013 (νέου ΚΦΕ) αντί της διάταξης του άρθρου 32 του Ν.2238/1994 περί προσαύξησης των μοναδικών συντελεστών καθαρών κερδών κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό εισοδήματος. Η διάταξη του άρθρου 32 Ν.2238/1994 έχει ακυρωτικό χαρακτήρα (ποινής) και δεν δύνανται να εφαρμοστεί μετά την κατάργηση των διατάξεων του Ν.2238/1994, καθώς οι μεταγενέστερες διατάξεις του Ν.4172/2013 δεν περιέχουν αντίστοιχη ρύθμιση και συνεπώς εφαρμόζονται αναδρομικά και για την προκειμένη φορολογική περίοδο.

6) Εσφαλμένη εφαρμογή του άρθ. 32 παρ. 2 περ. γ' του Ν.2238/1994 στην περίπτωση τυχαίας απώλειας βιβλίων και στοιχείων.

7) Αριθμητικό σφάλμα κατά την άθροιση των επιμέρους επιβληθέντων ποσών προστίμων στην Προσβαλλόμενη (β') πράξη ΚΒΣ. Συγκεκριμένα εσφαλμένα αθροίζονται οι επιμέρους επιβληθείσες κυρώσεις (υπό κεφ. α', β'και γ') στο ποσό των 4.986,66 € αντί του ορθού 4.206,66 €.

8) Ακυρότητα β' προσβαλλομένης πράξης λόγω ανεπίτρεπτης εφαρμογής της δυσμενέστερης μεταβατικής διάταξης του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 σε σχέση με την ισχύουσα νομοθετική απαλλαγή από συναφείς κυρώσεις.

9) Ακυρότητα γ' προσβαλλομένης πράξης εσφαλμένη εφαρμογή του αρθ. 54 παρ. 1 περ. ια' του ΚΦΔ και της ΠΟΛ 1196/2017 λόγω ανεπίτρεπτης εφαρμογής της δυσμενέστερης μεταβατικής διάταξης.

10) Μη σωρευτική επιβολή, επί του ποσού κυρίου φόρου, προστίμου (κατ' αρθ. 58 ΚΦΔ) και τόκων (κατ' άρθ. 53 ΚΦΔ), κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 49 του Ν. 4509/17, λόγω αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης διάταξης του άρθρου 3 παρ. 7 του Ν. 4337/2015 το οποίο προβλέπει μόνο την επιβολή προστίμου άρθ. 58 ΚΦΔ.

Επειδή με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 της παρ. 11 εδαφ.1 του ν.4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) ορίζεται ότι: « 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 τις διατάξεις του άρθρου 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται:

«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 τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 84 του ν.2238/94 ορίζεται ότι :

«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, οι προσβαλλόμενες ως άνω Πράξεις που αφορούν τη χρήση 2002 και 2003 εκδόθηκαν την **14-12-2018**, ήτοι εντός του προβλεπόμενου από τις ως άνω κείμενες διατάξεις χρόνου έκδοσης αυτών.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου στη κρινόμενη χρήση 2002, **είναι αβάσιμος**.

Επειδή, σε ο προσφεύγων, προς επίρρωση των ισχυρισμών του περί της 15ετούς παραγραφής (άρθ. 84 παρ. 5 ν. 2238/94) επικαλείται αντισυνταγματικότητα των εφαρμοστέων διατάξεων, ωστόσο ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, από 14/12/2018 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι στις 19/03/2018 εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ η υπ' αριθ./19-01-2018 εντολή μερικού ελέγχου επιτόπιου με είδη φορολογίας το εισόδημα, λοιπούς φόρους, τέλη και εισφορές και φορολογική περίοδο ελέγχου 01/01-31/12/2002. Βάσει της ανωτέρω εντολής διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ) και του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), καταλογίστηκε φόρος εισοδήματος πλέον προσαυξήσεις και επιβλήθηκαν πρόστιμα του Κ.Β.Σ. και Κ.Φ.Δ..

Επειδή, στην παράγρ. 4 της ως άνω έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, όπου περιγράφεται το ιστορικό ενεργειών του ελέγχου έως την έκδοση της/19-03-2018 εντολής βάσει της οποίας διενεργήθηκε ο παρών έλεγχος, αναφέρεται :

5.ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΝΤΟΛΗΣ

«5.1. Στις 17/12/2013 εκδόθηκε από το ηλεκτρονικό σύστημα elenxis η υπ' αριθ./17-12-2013 εντολή ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1072/2011 με αντικείμενο ελέγχου τη φορολογία Εισοδήματος, Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τη φορολογία Φ.Π.Α. και τους Λοιπούς Φόρους Τέλη και Εισφορές για τις χρήσεις 01/01/2002-31/12/2007.

Στο πλαίσιο της ανωτέρω εντολής συντάξαμε την υπ' αριθ. πρωτ./17-12-2013 Πρόσκληση προσκόμισης εντός πέντε (5) ημερών των βιβλίων, στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγράφων για τις υπό έλεγχο χρήσεις, την οποία κοινοποιήσαμε στον ελεγχόμενο στις 20/12/2013 στο γραφείο της Υπηρεσίας μας.

Επιπλέον, συντάξαμε την υπ' αριθ./20-12-2013 Γνωστοποίηση επιλογής του ελεγχόμενου για τακτικό φορολογικό έλεγχο για τις χρήσεις 2002-2007, την οποία κοινοποιήσαμε στον ίδιο στις 20/12/2013 στο γραφείο της Υπηρεσίας μας.

Ο ελεγχόμενος σε απάντηση στην ανωτέρω Πρόσκληση με την υπ' αριθ. πρωτ./03-11-2014 Υπεύθυνη Δήλωση Ν.1599/1986, μας δήλωσε ότι «έχω απωλέσει για τις παρακάτω χρονιές 2002-2007 τα βιβλία και στοιχεία και παρακαλώ να διεξαχθεί εξωλογιστικός έλεγχος για τα παραπάνω έτη».

Ο έλεγχος με το από 07/06/2016 Υπηρεσιακό Σημείωμα προς την Προϊσταμένη της Υπηρεσίας, ζητά την εξαίρεση της υπ' αριθ./17-12-2013 εντολής ελέγχου από τη διαδικασία ελέγχου βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ1072/2011 λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 66 Ν.2238/1994 και του άρθρου 1§2 περ. δ' της ΠΟΛ 1072/2011 και την διενέργεια του ελέγχου των χρήσεων 2002-2007 σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις (ΠΟΛ 1037/2005) για όλες τις φορολογίες.

Η Προϊσταμένη της Υπηρεσίας λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 66 Ν.2238/1994 και της ΠΟΛ 1072/2011 με την υπ' αριθ./07-06-2016 Απόφαση, εξαίρεσε την επιχείρηση/ με Α.Φ.Μ./ και αντικείμενο δραστηριότητας το λιανικό εμπόριο εκτυπωμένων βιβλίων, φυλλαδίων κάθε είδους και παρόμοιων ειδών από τη διαδικασία ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1072/2011 και την υπαγωγή της απ' ευθείας στη διαδικασία του Μερικού Ελέγχου σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις (ΠΟΛ 1037/2005) για όλες τις φορολογίες και για τις χρήσεις 2002-2007.

5.2. Την 01/07/2016 εκδόθηκε η υπ' αριθ./01-07-2016 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου για τις φορολογίες Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Λοιπούς Φόρους, Τέλη Εισφορές και ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τις περιόδους 01/01/2002-31/12/2007, βάσει της υπ' αριθ./07-06-2016 απόφασης της Προϊσταμένης της Υπηρεσίας, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις.

Στο πλαίσιο της ανωτέρω εντολής συντάξαμε την υπ' αριθ. πρωτ./01-07-2016 Πρόσκληση προσκόμισης εντός πέντε (5) ημερών των βιβλίων, στοιχείων, δηλώσεων και λοιπών δικαιολογητικών

εγγράφων για τις υπό έλεγχο χρήσεις, την οποία κοινοποιήσαμε στον ελεγχόμενο στις 05/07/2016 στο γραφείο Νο 16 της Υπηρεσίας μας.

Ο ελεγχόμενος σε απάντηση της ανωτέρω Πρόσκληση με την υπ' αριθ. πρωτ./05-08-2016 Υπεύθυνη Δήλωση Ν.1599/1986 μας δήλωσε: «*ζητώ παράταση έως 31/08/2016 προκειμένου να συγκεντρώσω τα βιβλία και δικαιολογητικά που ζητάτε βάσει της/01-07-2016 Πρόσκλησης για τακτικό έλεγχο ετών 2002-2007*».

Στις 17/05/2017 ο έλεγχος συντάσσει την υπ' αριθ. πρωτ./17-05-2017 Ειδική Πρόσκληση οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, την οποία κοινοποίησε στον ελεγχόμενο στις 18/05/2017 στην έδρα της επιχείρησης.

5.3. Στις 31/01/2018 ο έλεγχος συνέταξε Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ1154/2017 και ΠΟΛ 1208/2017, κατόπιν της υπ' αριθ. 1738/2017 απόφασης ολομέλειας του ΣτΕ, όπου παραγράφονται οι χρήσεις 2002-2007 για όλες τις φορολογίες πλην της φορολογίας εισοδήματος και Φ.Μ.Υ. χρήσης 2002, λόγω μη υποβολής των αντίστοιχων δηλώσεων.

Κατόπιν αυτών, εκδόθηκε νέα εντολή ελέγχου, η υπ' αριθ./19-03-2018 για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2002 και είδος φορολογία το εισόδημα και λοιπούς φόρους, τέλη εισφορές.

Στο πλαίσιο της ανωτέρω εντολής συντάξαμε την υπ' αριθ. πρωτ./24-04-2018 Πρόσκληση προσκόμισης εντός πέντε (5) ημερών των βιβλίων, στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγράφων για την υπό έλεγχο χρήση, 2002, την οποία κοινοποιήσαμε στον ελεγχόμενο στις 26/04/2018 στην έδρα της επιχείρησης.

Επιπλέον, συντάξαμε την υπ' αριθ./24-04-2018 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων βάσει του Ν.4512/2018, την οποία κοινοποιήσαμε στον ίδιο στις 26/04/2018 στην έδρα της επιχείρησης.

Ο ελεγχόμενος σε απάντηση στην ανωτέρω Πρόσκληση με την υπ' αριθ. πρωτ./06-07-2018 Υπεύθυνη Δήλωση Ν.1599/1986, μας δήλωσε ότι «*καθίσταται αδύνατον να προσκομίσω τα βιβλία-στοιχεία και τα υπόλοιπα που μου ζητάται με την υπ' αριθ./24-04-2018 πρόσκληση, διότι τα έχω απολέσει από το 2002*».

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις στερούνται νομικής βάσης, **είναι αβάσιμος**.

Επειδή, ο τρόπος έκδοσης της ως άνω αναφερόμενης με αριθ./19-01-2018 εντολής μερικού ελέγχου επιτόπιου ελέγχου, χρήσης 01/01-31/12/2002, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν.4174/2013 και τις ερμηνευτικές οδηγίες που δόθηκαν με την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-20114, σύμφωνα με την οποία «πλήρης έλεγχος είναι ο έλεγχος που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη, ο οποίος είναι και οριστικός. Μερικός είναι ο έλεγχος που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου. Συνήθως θα εκδίδονται εντολές για διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου.»

Η εν λόγω εντολή εκδόθηκε για ορισμένα φορολογικά αντικείμενα, ήτοι για φόρο εισοδήματος, λοιπούς φόρους, τέλη και εισφορές.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66-«Φορολογικός έλεγχος» του Ν.2238/1994-Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματός για τη χρήση 2002, όπου καθορίζουν ελεγκτικές επαληθεύσεις, αρχές, κανόνες, στοιχεία, κριτήρια και γενικά τον τρόπο και τις διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο (άρθρο 66§3).

Εργαλείο ελεγκτικών επαληθεύσεων και ενεργειών είναι η ΠΟΛ.1037/01-03-2005 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, με την οποία δόθηκαν οδηγίες διενέργειας ελέγχου εκκρεμών φορολογικών υποθέσεων, μεταξύ των οποίων και αυτών όπου οι επιτηδευματίες δεν έχουν υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ ή άλλων φορολογικών αντικειμένων (άρθρο 1 §1).

Καθώς ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε βιβλία, στοιχεία και όποιο άλλο δικαιολογητικό ζήτησε με τις Προσκλήσεις που κοινοποίησε στον ελεγχόμενο, οι ανωτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις ήταν αδύνατο για διενεργηθούν και λόγω αυτού εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπου τα βιβλία κρίθηκαν ανακριβή και το φορολογικό αποτέλεσμα κρίθηκε σύμφωνα με τα όσα ορίζει το άρθρο 32-«εξωλογιστικός προσδιορισμός εισοδήματος» του Ν.2238/1994.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί απαγόρευσης καταλογισμού παράβασης ανακρίβειας κατ' άρθρου 30§4 Κ.Β.Σ., λόγω μη διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων, **είναι αβάσιμος.**

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ διενήργησε τον εν λόγω φορολογικό έλεγχο σύμφωνα με κάθε άλλο, πρόσφορο στοιχείο είχε στη διάθεσή της και στην προκειμένη περίπτωση την υπ' αριθ./04-07-2003 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. χρήσης 2002, την οποία έχει υποβάλλει η ίδια η ελεγχόμενη επιχείρηση, δηλώνοντας το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων (εκροές) της χρήσης. Βάσει των δεδομένων που δηλώθηκαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν.2238/1994, ο παρών έλεγχος προσδιόρισε τον φόρο εισοδήματος στη χρήση 2002.

Επειδή, η υπ' αριθ./2018 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. ύψους 4.986,66€ για τη χρήση 2002 έχει ορθά υπολογιστεί επιμέρους και συνολικά.

Επειδή, τα πρόστιμα της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2002 έχουν επιβληθεί σύμφωνα με τις ευνοϊκότερες διατάξεις του άρθρου 7§3 του Ν.4337/2015 σε σχέση με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997:

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή, το πρόστιμο της υπ' αριθ./2018 προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. χρήσης 2018 ύψους 500,00€ επεβλήθη σύμφωνα με την ΠΟΛ.1196/08-12-2017 και το άρθρο 54 §1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, στο από 14-12-2018 Σημείωμα του άρθρου 49 του Ν.4509/2017, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της υπ' αριθ./2018 προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος, προκύπτει ξεκάθαρα ο υπολογισμός του πρόσθετου φόρου και η επιλογή της επιεικέστερης κύρωσης ποσού 47.251,22€ μεταξύ των διατάξεων του Ν. 4337/2015 (60.449,32€) και του Ν.4509/2017 (47.251,22€).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις από 09-10-2018 και 12-10-2018 οικίες εκθέσεις ελέγχου της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ 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 πρωτοκόλλου/**18-01-2019** ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2002

A. Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7 Ν.4337/2015 συνολικού ποσού : (3.813,33 +293,33 +880,00) **4.986,66€**

Φορολογικό έτος 1/1-31/12/2018

B. ΚΦΔ

Πρόστιμο άρθρου 54§2 Ν. 4174/2013 ποσού : **500,00€**

Γ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2003
------------------------	-------------

Διαφορά φόρου	50.374,43 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	47.251,21 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	97.625,64 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.