



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27/05/2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1273

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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'/2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 28/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ:

α) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΔ (άρθρου 54 ν.4174/2013) για το φορολογικό έτος 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ,

β) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012,

γ) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012),

δ) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ (άρθρου 54 ν.4174/2013) για το φορολογικό έτος 2018, την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012) και την υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με 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 υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2018, πρόστιμο ποσού 250,00€, λόγω μη ανταπόκρισης στο υπ' αριθ. πρωτ./21.05.2018 αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για προσκόμιση αντιγράφων του πρόσθετου βιβλίου Μηχανήματος Έργου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από τις παρ. 1^ο και 2^ο του άρθρου 54 του ίδιου νόμου κύρωσης.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, πρόστιμο ποσού 800,00€, λόγω α) μη καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία δύο (-2-) φορολογικών στοιχείων εξόδων καθαρής αξίας 339,00€ και 359,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 6 και 18 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), β) μη καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία ενός (-1-) φορολογικού στοιχείου αγοράς παγίου καθαρής αξίας 600,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 6 και 18 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), γ) ανακριβούς υποβολής συγκεντρωτικής κατάστασης προμηθευτών, για αξία 13.669,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και δ) μη προσήκουσας

εξόφλησης συναλλαγής άνω των 3.000€ σε είκοσι εννέα (-29-) περιπτώσεις, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρουν την επιβολή της προβλεπόμενης από την περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του ν.2523/1997, ήτοι $(600,00€ \times \frac{1}{3}) + (600,00€ \times \frac{1}{3}) + (600,00€ \times \frac{1}{3}) + (600,00€ \times \frac{1}{3})$.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012), κύριος φόρος ποσού 24.484,08€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58 και 53 ν.4174/2013) 22.966,07€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.343,10€, ήτοι συνολικό ποσό 49.793,25€, λόγω α) έκδοσης δύο (-2-) μερικώς εικονικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, συνολικής εικονικής αξίας 1.657,80€ και β) μη επίδειξης του πρόσθετου βιβλίου αυτοκινούμενου μηχανήματος έργου με αρ. κυκλοφορίας ΜΕ....., που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων του προσφεύγοντος και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων του.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, κύριος φόρος ποσού 16.858,97€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58Α και 53 ν.4174/2013) 15.813,72€, ήτοι συνολικό ποσό 32.672,69€, λόγω μη αναγνώρισης της αξίας και του Φ.Π.Α. δαπανών, ποσού 73.299,88€ πλέον ΦΠΑ 16.858,97€, από τις φορολογητέες εισροές και τον Φ.Π.Α. αυτών.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 28/12/2018 εκθέσεων προστίμου ΚΒΣ και ΚΦΔ, φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμος ο διενεργηθείς έλεγχος. Παραβίαση του άρθρου 25 του ν.4174/2013 ως προς τη διάρκεια του ελέγχου. Έκδοση εντολής από αναρμόδιο όργανο.
2. Μη νόμιμες οι πράξεις που εκδόθηκαν γιατί δεν κατασχέθηκαν τα βιβλία και τα στοιχεία που παρελήφθησαν για την επεξεργασία αυτών.
3. Μη νόμιμη η έκδοση των πράξεων με βάση το άρθρο 37 του ν.4174/2013. Δεν αναφέρονται οι λόγοι για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου αλλά ούτε και ο τρόπος με τον οποίο αυτός υπολογίστηκε.
4. Εσφαλμένη και ανατιπολόγητη η επιβολή προστίμων ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992).
5. Μη νόμιμη η κρίση του ελέγχου περί ανακρίβειας των βιβλίων. Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.
6. Παραβίαση των αρχών της αμεροληψίας, της χρηστής διοικήσεως, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 4 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο Γενικός Γραμματέας δύναται, με απόφασή του, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επίσης, δύναται, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενά του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του. Η άσκηση της αρμοδιότητας που μεταβιβάστηκε και η εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί, σύμφωνα με την απόφαση του Γενικού Γραμματέα, να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα στα οποία μεταβιβάστηκαν οι αρμοδιότητες ή τα οποία εξουσιοδοτήθηκαν να υπογράφουν από τον Γενικό Γραμματέα, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται από τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των δύο πρώτων εδαφίων της παρούσας παραγράφου».

Επειδή, με το άρθρο 1 της υπ' αριθ. Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 478/26.02.2014) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης) εξουσιοδοτήθηκαν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδίδουν εντολές ελέγχου και ειδικότερα ορίζεται ότι: «12. Α. Για τον φορολογικό, πλήρη και μερικό, έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων/φορολογικών ετών/υποθέσεων. 1) Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία ο φορολογούμενος υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις περιπτώσεις 100 και 101 της παρούσας απόφασης κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου. Σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις...».

Επειδή, με το άρθρο 41 παρ. 2 του ν. 4389/2016 (ΣΥΣΤΑΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ), που σύμφωνα με το άρθρο 43 του ίδιου νόμου οι διατάξεις του ισχύουν από 01/01/2017, ορίζεται ότι: «Από την έναρξη λειτουργίας της Αρχής:... β) Όπου στις κείμενες διατάξεις αναφέρεται: αα) ο όρος «Φορολογική Διοίκηση» ή «Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων» και οι υπηρεσίες αυτής νοούνται η Αρχή και οι υπηρεσίες αυτής και ββ) «Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων» ή «Γενικός Γραμματέας της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων» νοούνται ο «Διοικητής» ή το «Συμβούλιο Διοίκησης» της Αρχής, κατά λόγο αρμοδιότητας. Σε περίπτωση αμφιβολίας, νοείται ο Διοικητής».

Επειδή, με το άρθρο 41 παρ. 3 του ν. 4389/2016 (ΣΥΣΤΑΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ), που σύμφωνα με το άρθρο 43 του ίδιου νόμου οι διατάξεις του ισχύουν από 01/01/2017, ορίζεται ότι: «α) Οι αρμοδιότητες που έχουν περιέλθει ή θα περιέλθουν, μέχρι την έναρξη λειτουργίας της Αρχής, με διατάξεις νόμων ή με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ή του καθ' ύλην αρμόδιου Αναπληρωτή Υπουργού ή του Υφυπουργού Οικονομικών στον Γενικό Γραμματέα της Γ.Γ.Δ.Ε., ισχύουν για τον Διοικητή της Αρχής, εκτός αν ρυθμίζεται διαφορετικά με

τον παρόντα νόμο. β) Όλες οι πράξεις του Γενικού Γραμματέα της Γ.Γ.Δ.Ε., με τις οποίες μεταβιβάσθηκαν αρμοδιότητες ή ανατέθηκαν καθήκοντα ή παρασχέθηκε η εξουσιοδότηση υπογραφής «Με Εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων» σε όργανα της Γ.Γ.Δ.Ε. και ισχύουν, κατά την ημερομηνία έναρξης λειτουργίας της Αρχής, εξακολουθούν να ισχύουν ως αντίστοιχες πράξεις του Διοικητή ή «Με Εντολή Διοικητή» για τα αντίστοιχα όργανα της Αρχής μέχρι την ανάκληση ή την τροποποίησή τους, εκτός και αν ρυθμίζεται διαφορετικά με τον παρόντα νόμο ή αντίκεινται στις διατάξεις αυτού. γ) Όλες οι κανονιστικές αποφάσεις και οι λοιπές πράξεις του Γενικού Γραμματέα της Γ.Γ.Δ.Ε. και των λοιπών οργάνων αυτής, που βρίσκονται σε ισχύ, κατά την έναρξη λειτουργίας της Αρχής εξακολουθούν να ισχύουν μέχρι την έκδοση από τον Διοικητή ή από τα λοιπά αρμόδια όργανα της Αρχής, των αντίστοιχων κανονιστικών αποφάσεων ή λοιπών πράξεων, που θα εκδοθούν κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων του παρόντος νόμου...».

Επειδή, με το άρθρο 14 παρ. 6 του ν. 4389/2016 (ΣΥΣΤΑΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ) ορίζεται ότι: «α) Με αποφάσεις του, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ο Διοικητής της Αρχής δύναται να μεταβιβάζει στους Προϊσταμένους όλων των οργανικών μονάδων της Αρχής, τις αναγκαίες αρμοδιότητες ή να εξουσιοδοτεί αυτούς να υπογράφουν «Με εντολή Διοικητή» πράξεις ή έγγραφα, προκειμένου αυτοί να ανταποκριθούν στους στόχους που τους τίθενται. β) Επίσης, ο Διοικητής της Αρχής, δύναται με αποφάσεις του, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες, να αναθέτει καθήκοντα ή να εξουσιοδοτεί, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 4 του Ν. 4174/2013 (Α' 170), καθώς και της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Ν.Δ. 356/1974 (Α' 90), οι οποίες ισχύουν και για την Αρχή και τον Διοικητή αυτής».

Επειδή, με το άρθρο 1 της υπ' αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017 (ΦΕΚ Β' 2743/04.08.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης) εξουσιοδοτήθηκαν σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδίδουν εντολές ελέγχου και ειδικότερα ορίζεται ότι: «Α. Για τον φορολογικό, πλήρη και μερικό, έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων/φορολογικών ετών/υποθέσεων 1) Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία ο φορολογούμενος υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις περιπτώσεις 121 και 122 της παρούσας απόφασης κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου. Σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις...».

Επειδή, με το άρθρο 14 παρ. 4 του ν. 4389/2016 (ΣΥΣΤΑΣΗ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ) ορίζεται ότι: «Ως προς τα οργανωτικά θέματα της Αρχής, ο Διοικητής, ενδεικτικά και όχι περιοριστικά: ... θ) Με αποφάσεις του, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως: αα) Καθορίζει ή ανακαθορίζει την εσωτερική διάρθρωση των Υπηρεσιών της Αρχής και συστήνει ή καταργεί ή συγχωνεύει οργανικές μονάδες αυτής, κάθε επιπέδου ή αναστέλλει τη λειτουργία τους ή μετατρέπει το επίπεδο αυτών, καθώς και τους κλάδους από τους οποίους προέρχονται οι Προϊστάμενοι αυτών. Σε όποιες από τις περιπτώσεις του προηγούμενου εδαφίου

κρίνεται αναγκαίο, με τις ίδιες ή όμοιες αποφάσεις, καθορίζεται η διαδικασία και ο τρόπος μεταφοράς, παρακολούθησης και διεκπεραίωσης των υποθέσεων, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο ζήτημα. ββ) Καθορίζει ή ανακαθορίζει την κατά τόπον και την καθ' ύλην αρμοδιότητα των Υπηρεσιών της Αρχής, την περαιτέρω εξειδίκευση των αρμοδιοτήτων τους, την έδρα και τον τίτλο αυτών, καθώς και την ημερομηνία έναρξης ή παύσης λειτουργίας τους, καθώς και ορίζει ποιά πρόσωπα θεωρούνται φορολογούμενοι μεγάλου πλούτου ή τις μεγάλες επιχειρήσεις. γγ) Εκδίδει και τροποποιεί τον Οργανισμό και τους Εσωτερικούς Κανονισμούς της Αρχής, καθώς και την περιγραφή των θέσεων εργασίας των Υπηρεσιών αυτής, μέσω της κατάρτισης περιγραμμάτων εργασίας...».

Επειδή, με το άρθρο 39 της υπ' αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017 (ΦΕΚ Β' 968/22.03.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Οργανισμός Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων) ορίζεται ότι: «4. Οι Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) διακρίνονται σε: (α) Δ.Ο.Υ. Α' τάξεως, επιπέδου Διεύθυνσης, στις οποίες λειτουργούν και Τμήματα Ελέγχων και Δικαστικό και Νομικής Υποστήριξης, (β) Δ.Ο.Υ. Α' - Β' τάξεως, επιπέδου Διεύθυνσης, στις οποίες δεν λειτουργούν Τμήματα Ελέγχων και Δικαστικό και Νομικής Υποστήριξης... 5. Η κατά τόπον αρμοδιότητα όλων των Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) είναι η καθορισθείσα από τις συστατικές ή τροποποιητικές αυτών πράξεις και αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ή του Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών, που έχουν εκδοθεί κατόπιν νομοθετικής εξουσιοδότησης ή θα εκδοθούν από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην περίπτωση ββ' της υποπαραγράφου θ' της παραγράφου 4 του άρθρου 14 του ν. 4389/2016 (Α' 94), όπως εκάστοτε ισχύει...8. Οι Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) Α' και Α' - Β' Τάξεως, επιπέδου Διεύθυνσης, καθώς και οι Δ.Ο.Υ. Β' Τάξεως, επιπέδου Τμήματος και η εσωτερική διάρθρωση αυτών, ανά Περιφέρεια και ανά Νομό, διαρθρώνονται, όπως αναλυτικά απεικονίζονται κατωτέρω:... 26. Δ.Ο.Υ. Γρεβενών, με έδρα την Δημοτική Κοινότητα Γρεβενών - Α' - Β' Τάξεως,... 28. Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, με έδρα την Δημοτική Κοινότητα Κοζάνης - Α' Τάξεως,...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. Δ6Α 1092694ΕΞ2013 (ΦΕΚ Β' 1404/10-06-2013) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, περί κατάργησης των Τμημάτων Ελέγχου Δ.Ο.Υ. Α' Τάξεως και των Γραφείων Ελέγχου Δ.Ο.Υ. Β' Τάξεως, αναστολής λειτουργίας των Τμημάτων Δικαστικού Δ.Ο.Υ. Α' Τάξεως και ανακαθορισμού καθ' ύλην αρμοδιότητας Τμημάτων και Γραφείων των Δ.Ο.Υ. Α' και Β' Τάξεως, καταργήθηκε, από 01/07/2013 το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Γρεβενών και μεταφέρθηκε η αρμοδιότητά της, όπως διαμορφώθηκαν με την εφαρμογή της αριθ. Δ6Α 1133106 ΕΞ 21.9.2011 (Β' 2187) Υπουργικής απόφασης και ύστερα από την αναστολή λειτουργίας ορισμένων Δ.Ο.Υ., στα Τμήματα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ.

Επειδή, με το άρθρο 25 του ν.4174/13 ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία

περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται... 4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις...».

Επειδή, με το άρθρο 10 παρ. 5 του ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι: «Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, σύμφωνα με την θεωρία [βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο – Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια»] αλλά και τη νομολογία (ΣτΕ 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, η προβλεπόμενη από το αρ. 25 παρ. 4 του ν.4174/2013 προθεσμία και διάρκεια του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτική, αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 και 6 του ν.2690/1999 και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στις 19/04/2017, εκδόθηκε η υπ' αριθ./0/4541 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου στον προσφεύγοντα με αναγραφόμενη διάρκεια ολοκλήρωσης ελέγχου έως την 30/06/2018. Εν συνεχεία, με την υπ' αριθ./1/4541 εντολή που εκδόθηκε στις 03/07/2018, παρατάθηκε η διάρκειά της έως τις 31/12/2018, καθώς ο έλεγχος δεν είχε ολοκληρωθεί εντός της αρχικής διορίας, λόγω της πολυπλοκότητάς του, καθώς αφορούσε στη φορολογία εισοδήματος, το ΦΠΑ, τους λοιπούς φόρους, τέλη και εισφορές, καθώς και στον έλεγχο της ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. Αμφότερες οι ανωτέρω εντολές ελέγχου εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής, με την ένδειξη «Με εντολή

Διοικητή», σύμφωνα με τις εξουσιοδοτικές διατάξεις των προαναφερθεισών νόμων και αποφάσεων. Ο έλεγχος ολοκληρώθηκε με την από 28/12/2018 θεώρηση των οικείων εκθέσεων ελέγχου και την αυθημερόν έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω αναρμοδιότητας της εκδούσας ελεγκτικής αρχής και υπέρβασης της διάρκειας του φορολογικού ελέγχου, απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης...».

Επειδή, με το άρθρο 24 παρ. 3 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγκτική αρχή, έχουσα εκ του νόμου την διακριτική ευχέρεια, έκρινε ότι δεν συντρέχουν λόγοι διασφάλισης της αποδεικτικής αξίας των βιβλίων και στοιχείων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα επί των οποίων εδράζονται οι διαπιστώσεις του εν λόγω ελέγχου.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη κατάσχεσης των βιβλίων και στοιχείων, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 34 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».*

Επειδή, το άρθρο 37 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «*Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, κ) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου...».*

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «*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, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στο σώμα των προσαλλόμενων πράξεων αναγράφεται ρητώς ότι αυτές εδράζονται επί των οικείων εκθέσεων ελέγχου που επισυνάπτονται και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα μαζί με τις πράξεις.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί ακυρότητας των προσαλλόμενων πράξεων λόγω έλλειψης αιτιολογίας επί των πράξεων, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 4° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 14 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει*

επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων».

Επειδή, με το άρθρο 54 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:... δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:... γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα...».

Επειδή, η υπ' αριθ. 1071/28.02.2018 πράξη επιβολής προστίμου αφορά διαδικαστική παράβαση που ορίζεται στην παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 και επιβάλλεται η προβλεπόμενη από την παρ. 2 του ίδιου άρθρου κύρωση. Συνεπώς, η εν λόγω κύρωση δεν εμπίπτει στις διατάξεις του Π.Δ.186/1992 που παρελκυστικώς επικαλείται ο προσφεύγων.

Επειδή, με το άρθρο 2 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση...».

Επειδή, με το άρθρο 18 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 3.000 (τριών χιλιάδων) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου...».

Επειδή, με το άρθρο 20 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «1. Μέχρι την εικοστή πέμπτη (25η) Ιουνίου κάθε χρόνου υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τριπλότυπες καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών, με συναλλαγές και δεδομένα του προηγούμενου ημερολογιακού έτους ως εξής: α. Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν για

την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών, και από καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων...».

Επειδή, με το άρθρο 7 παρ. 3 του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 5 του ν.2523/1997, ως ίσχυσε μέχρι την κατάργησή του με το ν.4337/2015, ορίζεται ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο... Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς. 2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:... α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 600 (εξακόσια) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε 800 (οκτακόσια) ευρώ... ε) Γενικές παραβάσεις είναι αυτές, για τις οποίες επιβάλλεται ένα ενιαίο πρόστιμο, ανά διαχειριστική περίοδο, ανεξάρτητα από το πλήθος αυτών... 4. Πράξεις ή παραλείψεις, που συνιστούν παράβαση των διατάξεων αυτών και ανάγονται σε περισσότερες της μιας διαχειριστικές περιόδους κρίνονται αυτοτελώς, και εκδίδεται χωριστή, κατά διαχειριστική περίοδο, απόφαση επιβολής προστίμου. Οι παραβάσεις μη διαφύλαξης των βιβλίων, των στοιχείων και λοιπών δικαιολογητικών εγγράφων ή μη επίδειξης αυτών ανάγονται στο χρόνο που διαπιστώνονται ή πιστοποιούνται... 6. Για τις γενικές παραβάσεις λαμβάνεται υπόψη η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ. 1) και εφαρμόζεται ο' συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή ένα (1)... 8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1)... δ) Η μη καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εσόδου, εξόδου, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο των περιπτώσεων α' και γ'... ζ) Η καθεμία καταχώρηση ανύπαρκτης πώλησης ή ανύπαρκτου εσόδου και στοιχείου απογραφής. Κατ' εξαίρεση παραβάσεις της περίπτωσης αυτής και των περιπτώσεων δ', ε' και στ' θεωρούνται γενικές μέχρι ποσού συνολικής διαφοράς, κατά περίπτωση, οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με την υπ' αριθ. προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 800,00€ για: α) μη καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία δύο (-2-) φορολογικών στοιχείων εξόδων καθαρής αξίας 339,00€ και 359,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 6 και 18 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), β) μη καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία ενός (-1-) φορολογικού στοιχείου αγοράς παγίου καθαρής αξίας 600,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2, 6 και 18 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), γ) ανακριβή υποβολή συγκεντρωτικής κατάστασης προμηθευτών, για αξία 13.669,00€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και δ) μη προσήκουσα εξόφληση συναλλαγής άνω των 3.000€ σε είκοσι εννέα (-29-) περιπτώσεις, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Ειδικότερα, για την παράβαση της μη καταχώρησης δύο στοιχείων εξόδων και ενός αγοράς παγίου, ποσών 339,00€, 359,00€ και 600,00€ αντιστοίχως, ορθώς επιβλήθηκε από την ελεγκτική αρχή πρόστιμο γενικής παράβασης για τα δυο πρώτα φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας μικρότερης των 880,00€ και ένα αυτοτελούς παράβασης για το τρίτο φορολογικό στοιχείο, διότι η συνολική διαφορά υπερβαίνει τα 880,00€, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 8 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το δεύτερο εδάφιο της περ. ζ' της ίδιας παραγράφου. Περαιτέρω, για την διαπιστωθείσα παράβαση μη προσήκουσας εξόφλησης είκοσι εννέα (-29-) ληφθέντων φορολογικών στοιχείων αξίας εκάστου άνω των 3.000€ (άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ.186/1992), ορθώς επιβλήθηκε από την φορολογική αρχή πρόστιμο γενικής παράβασης.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω εσφαλμένης κρίσεως επί των παραβάσεων ΚΒΣ, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 5° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*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, με το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992 (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 θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ 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. 3..... 4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας*

κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α)..., 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,... 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)... 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. ... 7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής: α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ. β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ... Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού...».

Επειδή, στην παράγραφο 31.6.1 της ΠΟΛ. 1024/2007 ορίζεται ότι: «Σύμφωνα με τις διατάξεις του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 30 για την κρίση των βιβλίων ως ανακριβών και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος πρέπει: α) οι πράξεις ή οι παραλείψεις που ορίζονται από τις περιπτώσεις α' έως ε', ζ' και η' της παραγράφου αυτής (άρθρο 30 παρ. 4) να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα. Η κάλυψη ή μη της προϋπόθεσης αυτής είναι θέμα πραγματικό, που κρίνεται από το φορολογικό έλεγχο...».

Επειδή, με την απόφαση του Τμήματος Β' του Συμβουλίου της Επικρατείας 1223/2017 κρίθηκε ότι από τις διατάξεις περί εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδευματία και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του, δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια τούτων, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη την ενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων του, σύμφωνα με τη σχετική προς το θέμα αυτό αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής, ή σε περίπτωση που αμφισβητηθεί η κρίση αυτή, σύμφωνα με την αιτιολογημένη κρίση του αρμοδίου

διοικητικού δικαστηρίου (βλ. ΣτΕ 1056/2002, ΣτΕ 2456/2003, ΣτΕ 3082/2008, ΣτΕ 1974/2015, ΣτΕ 1975/2015 κ.ά.).

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «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. ... 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%)... Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών... γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων. Σε περίπτωση εξωλογιστικού 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...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε., ο κατά την ΠΟΛ.1004/2006 Α.Υ.Ο.Ο. Μ.Σ.Κ.Κ. 8401 [Εργολάβος δημοσίων και δημοτικών τεχνικών έργων (που δεν υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 34 ν.2238/1994)] 10% εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος του προσφεύγοντα.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγκτική αρχή έκρινε τα βιβλία ανακριβή και προέβη στον προσδιορισμό των καθαρών κερδών της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2238/1994. Κατά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών εξέλαβε ως τελικά καθαρά κέρδη τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα με την προσθήκη των

Ωστόσο, η ελεγκτική αρχή δεν προέβαλε ουδεμία αιτιολογία περί αδυναμίας διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης που καθιστούν το λογιστικό αποτέλεσμα αβέβαιο και επισφαλές και απόρριψης των βιβλίων ως ανακριβών και προσφυγής της στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών του προσφεύγοντα. Η παράλειψη της μη επίδειξης του πρόσθετου βιβλίου αυτοκινούμενου μηχανήματος έργου με αρ. κυκλοφορίας ME....., τη στιγμή που στη διάθεση του ελέγχου τέθηκε το σύνολο των τηρούμενων βιβλίων και των εκδοθέντων στοιχείων, καθώς και τα πρόσθετα βιβλία αυτοκινούμενων μηχανημάτων έργου με αρ. κυκλοφορίας ME.....,,, ME072820,,,και, δε δύναται να χαρακτηριστεί εκτεταμένη και μεγάλης έκτασης. Επιπροσθέτως, με την υπ' αριθ. 143/16.11.2018 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, η ελεγκτική αρχή, στο πλαίσιο προγενέστερου ελέγχου, καταλόγισε παράβαση περί έκδοσης δύο (-2-) μερικώς εικονικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, συνολικής εικονικής αξίας 1.657,80€. Η συνολική εικονική αξία ποσού 1.657,80€ των εκδοθέντων μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων (ΤΠΥ), ποσών 8.104,80€ με εικονικά αξία 613,39€ και 20.753,20€ με εικονική αξία 1.044,41€, ανέρχεται επί των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων ποσού 300.706,167€ σε ποσοστό 0,55%. Η παρατυπία αυτή, δεν υπερβαίνει τα όρια που θέτει η παρ. 7 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/1992, δε δύναται να χαρακτηριστεί εκτεταμένη και μεγάλης έκτασης ούτε καθιστούσε αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και πέραν τούτου, ο λογιστικός έλεγχος ήταν εφικτός. Συνεπώς, τα βιβλία του προσφεύγοντος για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, κρίνονται, διά της παρούσης απόφασης, ακριβή δίχως ωστόσο να διαφοροποιούνται τα αποτελέσματα, που τελικώς υπολογίστηκαν από την ελεγκτική αρχή με λογιστικό τρόπο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του ν.2238/1994, με την προσθήκη λογιστικών διαφορών, συνολικού ποσού 68.999,45€.

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων...».

15

προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος: α) των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται, με την επιφύλαξη της παραγράφου 20 του παρόντος άρθρου: 14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης..... 18. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις του παρόντος άρθρου αποτελεί το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις..... 20. Δαπάνες που εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, εκτός εκείνων που ρητά μνημονεύονται σε αυτό, για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διατάξεων του άρθρου αυτού, περιλαμβάνονται σε απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Η αναγνώριση των οριζόμενων στην απόφαση αυτή δαπανών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες.....».

Επειδή, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. και την αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις: α) η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική, β) η δαπάνη να είναι παραγωγική, γ) η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.), δ) η δαπάνη να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, ε) η δαπάνη να έχει σκοπό την απόκτηση εισοδήματος, στ) η δαπάνη να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων), ζ) η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.), και η) η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία [Ανάλυση – Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων – 11^η έκδοση – 2008, σελ. 2215, Δημ. Σταματόπουλος].

Επειδή, ουδείς ισχυρισμός προβάλλεται από τον προσφεύγοντα αναφορικά με την απόρριψη δαπανών από τον έλεγχο, ποσού 68.999,45€, ως λογιστικών διαφορών, καθώς δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις των άρθρων 31 του ν.2238/1994 για τη φορολογία εισοδήματος.

Ως προς τον 6^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης των αρχών του κράτους δικαίου, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./28.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, και συγκεκριμένα:

1. **την επικύρωση** της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΔ (άρθρου 54 ν.4174/2013) για το φορολογικό έτος 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ,
2. **την επικύρωση** της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ,
3. **την τροποποίηση** της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, ως προς το κύρος των βιβλίων, από ανακριβή σε ακριβή (χωρίς ωστόσο να διαφοροποιείται το φορολογητέο εισόδημα και η φορολογική επιβάρυνση) και
4. **την επικύρωση** της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013
φορολογικού έτους 2018

Πρόστιμο	250,00 €
----------	----------

Η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 ν.4337/2015
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012

Πρόστιμο	800,00 €
----------	----------

Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ.
έτους 2013

Περιγραφή	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Κύρος βιβλίων	ΑΝΑΚΡΙΒΗ	ΑΚΡΙΒΗ
Ακαθάριστα έσοδα από ατομική επιχείρηση	300.706,16 €	300.706,16 €
Κέρδη από την άσκηση επιχείρησης	81.951,49 €	81.951,49 €
Εισόδημα από ακίνητα	703,95 €	703,95 €
Φορολογητέο εισόδημα	82.655,44 €	82.655,44 €
Διαφορά φόρου προς καταβολή	24.484,08 €	24.484,08 €
Πρόστιμο και τόκοι άρθρων 58 και 53 ν.4174/2013	22.966,07 €	22.966,07 €
Εισφορά αλληλεγγύης	2.343,10 €	2.343,10 €
Σύνολο για καταβολή	49.793,25 €	49.793,25 €

Η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012

Κύριος Φόρος	16.858,97 €
Κυρώσεις άρθρων 53 & 58 ν.4174/2013	15.813,72 €
Σύνολο για καταβολή	32.672,69 €

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.