



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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9578520

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

06/02/2015

Αριθμός απόφασης: 490

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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την από 07/11/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/10-11-2014 ενδικοφανή προσφυγή τουτου....., ΑΦΜ....., κατοίκου ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός....., κατά των υπ' αριθ. :

α)/30-09-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας οικονομικού έτους 2012,

β)/30-09-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2011

γ)/30-09-2014 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 του Ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2011,

δ)/30-09-2014 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2011, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις υπ' αριθ.:

α)/30-09-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας οικονομικού έτους 2012,

- β)/30-09-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2011
- γ)/30-09-2014 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 του Ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2011,
- δ)/30-09-2014 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2011, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 29/09/2014 οικείες εκθέσεις ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 06/02/2015 εισήγηση του Α 3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 07/11/2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου/10-11-2014 ενδικοφανούς προσφυγής τουτου....., 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 τις υπ' αριθ.:

1)/30-09-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας οικονομικού έτους 2012 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος:

α) Φόρος Εισοδήματος ποσού 8.203,08 €, πλέον 4.429,66 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας,

β) Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης άρθρου 29 Ν. 3986/2011 ποσού 773,18 € και

γ) Τέλος Επιτηδεύματος άρθρου 31 Ν. 3986/2011 ποσού 458,33 €.

2)/30-09-2014 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2011 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 10.084,31 €, πλέον 12.101,17 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας.

3)/30-09-2014 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 του Ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ΦΠΑ του άρθρου 4 του Ν. 2523/97 ποσού 300,00 €, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 1 περίπτωση α' του Ν 2859/2000.

4)/30-09-2014 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2011, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος:

α) πρόστιμο ποσού 600,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 6 και 9 παρ. 1 του Ν. 2523/97, λόγω μη τήρησης βιβλίου Εσόδων – Εξόδων κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 6 παρ. 1, 17 και 19 παρ.1 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και

β) πρόστιμο ποσού 42.072,60 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 10 περίπτωση α' του Ν. 2523/97, λόγω μη έκδοσης τουλάχιστον ενός φορολογικού στοιχείου (Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών ή Τ.Π.-Δ.Α) για εργασίες που εκτελέστηκαν συνολικής αξίας 42.072,60 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 11, 12 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).

A) Ως προς την προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 :

Η διαφορά φόρου προέκυψε: α) Από τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων (ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών) σύμφωνα με τα άρθρα 30 παρ. 2 και 32 παρ.1 και 2 του ν 2238/94, καθόσον για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου- προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ 4 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), λόγω μη έκδοσης από τον προσφεύγοντα σε μία περίπτωση τουλάχιστον ενός φορολογικού στοιχείου αξίας 42.072,60 €. β) Από την επιβολή ειδικής έκτακτης εισφοράς του άρθρου 29 του Ν 3986/2011στα προσδιορισθέντα από τον έλεγχο εισοδήματα του προσφεύγοντος. γ) Από την επιβολή τέλους επιτηδεύματος άρθρου 31 του Ν 3986/2011.

B) Ως προς την προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011 :

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε από τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων βάσει του άρθρου 48 του ν. 2859/2000, καθόσον για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο τα βιβλία και στοιχεία του ελεγχόμενου- προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ 4 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).

Γ) Ως προς την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 του Ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011 :

Η εν λόγω παράβαση επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα καθόσον δεν υπέβαλε την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 περιπτ. α΄ του Ν 2859/2000 όπως ισχύει, δήλωση έναρξης εργασιών.

Δ) Ως προς την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011 :

Οι εν λόγω παραβάσεις επιβλήθηκαν στον προσφεύγοντα: α) λόγω μη τήρησης βιβλίου Εσόδων – Εξόδων στην χρήση 2011 και β) λόγω μη έκδοσης ενός τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου (Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών ή Τ.Π.-Δ.Α) συνολικής καθαρής αξίας 42.072,60 €.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ

Όπως προκύπτει από τις από:

1) 29/09/2014 έκθεση επανελέγχου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία φορολογίας εισοδήματος άρθρου 66/67 Α του Ν 2238/94,

2) 29/09/2014 έκθεση επανελέγχου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία φορολογίας ΦΠΑ Ν. 2859/2000,

3) 29/09/2014 έκθεση επανελέγχου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 4 Ν 2523/97),

4) 29/09/2014 έκθεση ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. Ν 4093/2012 και Ν 4110/13,

του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, διενεργήθηκε επανέλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντα για το οικονομικό έτος 2012. Αιτία του επανελέγχου, δεδομένου του γεγονότος ότι ο προσφεύγων είχε προβεί σε περαίωση βάσει του ν. 3296/2004 (αυτοπεραίωση) του εν λόγω οικονομικού έτους με την ηλεκτρονική υποβολή της υπ' αριθ./11-07-2012 δήλωσης φόρου εισοδήματος, ήταν το γεγονός ότι κατετέθη στην Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας η υπ' αριθ. πρωτ./11-07-2012 έγγραφη καταγγελία για τη μη έκδοση από τον προσφεύγοντα φορολογικών στοιχείων.

Προς εξακρίβωση των καταγγελλομένων και με δεδομένη την αυτοπεραίωση της ως άνω χρήσης βάσει των διατάξεων των άρθρων 13 έως και 17 του κεφαλαίου Β' του ν. 3296/2004, εκδόθηκε η με αριθμό/11-10-2013 εντολή επανελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας.

Από τον επανέλεγχο που διενεργήθηκε τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στις ως άνω εκθέσεις, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Η Κ/Ξ σύμφωνα με το εργολαβικό/28-05-2008 ανέλαβε την κατασκευή οικοδομής επί της οδούστον Περισό . Βάσει της συστάσεως το διαμέρισμα Γ1 η αποθήκη Υ1 και η αποκλειστική χρήση της Π1Α θέσης στάθμευσης στην πυλωτή θα δίνονταν ως αντιπαροχή στην οικοπεδούχο κα.του....., ενώ το διαμέρισμα Δ1 και η αποθήκη Υ2 και η αποκλειστική χρήση της Π1Β θέσης στάθμευσης στην πυλωτή θα δίνονταν ως αντιπαροχή στον οικοπεδούχο Κ.ΤΟΥ

Συμφωνήθηκε ότι όλες οι εργασίες ανέγερσης μέχρι πλήρους αποπεράτωσης αναφορικά με τα διαμερίσματα των οικοπεδούχων, θα γίνονται με ευθύνη και δαπάνες της εργολήπτριας (εργατικές αμοιβές, ασφαλιστικές εισφορές), αλλά με συνεργεία που θα επιλέξουν και θα γνωστοποιήσουν στην εργολήπτρια οι οικοπεδούχοι. Τα συνεργεία (χτίστης , σοβατζής, ηλεκτρολόγος, υδραυλικός , τζακάς, ελαιοχρωματιστής, αλουμινας, σιδεράς κ.λ.π) θα ήταν κοινά και για τους δύο οικοπεδούχους.

Τον Ιούλιο του 2009 ο κ.(σε συνέργεια με την Κ/Ξ.....) ανέθεσε στον προσφεύγοντα την κατασκευή των ξυλουργικών εργασιών και ειδικότερα την κατασκευή 2 κουζινών, 2 ντουλαπών κρεβατοκάμαρας, 6 πορτών, 2 ντουλαπιών μπάνιου και 2 ντουλαπών διαδρόμου για τα διαμερίσματα (Γ1 – Δ1) έναντι αμοιβής .

Για τις ανωτέρω εργασίες δεν υπογράφηκε ιδιωτικό συμφωνητικό και για το λόγο αυτό υπάρχει διαφωνία μεταξύ των αντισυμβαλλομένων επί του συμφωνηθέντος τιμήματος. Η Κ/Ξ θεωρεί ως συμφωνηθέν τελικό τίμημα το ποσό των 52.000,00 € ήτοι 26.000,00 € για κάθε διαμέρισμα όπως προκύπτει από τα εξώδικα που υπέβαλε, ενώ ο προσφεύγων θεωρεί ότι το τελικό τίμημα των εργασιών ανέρχεται στο ποσό των 67.000,00 € πλέον Φ.Π.Α .

Ο προσφεύγων έλαβε από την Κ/Ξ δια μέσω του κ. στις 08-09-2009 το ποσό των 25.000,00 € και στις 05-06-2010 το ποσό των 10.000,00 €, ως προκαταβολή έναντι εργασιών και ξεκίνησε την κατασκευή των ανωτέρω εργασιών .

Όπως προκύπτει από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία του προσφεύγοντος στις 20-12-2010 μετέφερε 15 τρεχ. μέτρα κουτιά για ντουλάπια κουζίνας και εξέδωσε το υπ. αριθ. 36/20-12-2010

ΔΑ- Τ.Π καθαρής αξίας 1.050,00 € με ΦΠΑ 241,50 €, ήτοι σύνολο 1.291,50 € προς την Κ/Ξ
.....

Στις 27-01-2011 μετέφερε 19 τρεχ. μέτρα κουτιά για τα ντουλάπια κουζίνας και εξέδωσε το υπ. αριθ. 37/27-01-2011 ΔΑ - Τ.Π καθαρής αξίας 1.330,00 € με ΦΠΑ 305,9 €, ήτοι σύνολο 1.635,90 € προς την Κ/Ξ

Στα εκδοθέντα τιμολόγια δεν αναγράφεται σε πιο από τα δύο διαμερίσματα Γ 1 ή Δ 1 έγινε η τοποθέτηση των κουτιών για τα ντουλάπια κάθε φορά.

Ο προσφεύγων την **02-03-2011** υπέβαλε εκπρόθεσμη δήλωση διακοπής εργασιών και όριζε ως ημερομηνία διακοπής εργασιών της ατομικής του επιχείρησης την **31/01/2011** χωρίς όμως να έχει ολοκληρώσει τις εργασίες κατασκευής στην ανωτέρω οικοδομή που είχε αναλάβει, ήτοι δεν είχε τοποθετήσει πόρτες, πορτάκια , ντουλάπια μπάνιου κ.λ.π. και χωρίς να εκδώσει τα οριζόμενα από τις διατάξεις του Π.Δ 186/1992 φορολογικά παραστατικά.

Στη συνέχεια υφίσταται ανταλλαγή εξωδίκων – αγωγών – καταγγελιών μεταξύ των συμβαλλομένων.

Την 03-07-2012 με αίτηση τους από κοινού η Κ/Ξ και οπρος το Τ.Ε.Ε ζητούν την διενέργεια τεχνικής πραγματογνωμοσύνης.

Το ΤΕΕ με το υπ. Αριθμ./30-07-2012 έγγραφό του όρισε πραγματογνώμονα και στις 25-01-2013 συντάχθηκε έκθεση πραγματογνωμοσύνης από την Μηχανικό που όρισε το ΤΕΕ κα

Στην έκθεση πραγματογνωμοσύνης αναφέρεται εκτός των άλλων ότι ο προσφεύγων στις 22-06-2012 επέστρεψε τα κλειδιά των διαμερισμάτων στον κ. αφού δεν μπορούσε να ολοκληρώσει την τοποθέτηση των εναπομεινάντων ντουλαπιών και ο κ. αρνήθηκε την παραλαβή του έργου .

Μετά την έκδοση της εντολής ελέγχου διενεργήθηκε αυτοψία στα διαμερίσματα (Γ1 – Δ1) επί της οδού , στις 07-10-2013 και διαπιστώθηκαν τα εξής :

Από τα ΔΑ- Τ.Π. (Τ.Π. – Δ.Α No : 36/22-12-2010 συνολικής αξίας 1.291,50€ και Τ.Π. – Δ.Α No : 37/27-01-2011 συνολικής αξίας 1.635,90€) που είχε εκδώσει ο προσφεύγων προέκυψε ότι μετέφερε στην οικοδομή 15 & 19 τρέχοντα μέτρα κουτιά κουζίνας, επιπλέον αυτών και μετά την διακοπή των εργασιών έγιναν τα κάτωθι:

- Τοποθετήθηκαν πορτάκια στις κουζίνες (όχι όλα)
- Τοποθετήθηκαν 6 πόρτες
- Τοποθετήθηκαν τα κουτιά και οι πόρτες στις ντουλάπες
- Τοποθετήθηκαν τα κουτιά και οι πόρτες στις ντουλάπες μπάνιου και του διαδρόμου
- Τοποθετήθηκαν τα πάσα στις κουζίνες
- Δεν είχαν ολοκληρωθεί οι κατασκευές στις κουζίνες

Διενεργήθηκε επίσης αυτοψία και στο ξυλουργείο του προσφεύγοντος επί της οδού Νέα Ιωνία στις 05-11-2013 και διαπιστώθηκαν τα εξής :

Πρόκειται για ξυλουργείο που βρίσκεται επί της οδού Νέα Ιωνία, πολύ κοντά στην οικοδομή επί της οδού Περισσός Αττικής (απόσταση μικρότερη των 500 μέτρων) στο οποίο

διαπιστώθηκε κατά την αυτοψία ότι υπήρχε παλιός εξοπλισμός ήτοι κορδέλα, πλάνη, πρέσα μικροεργαλεία ξυλουργικά καθώς και κομμάτια ξυλείας για τα οποία έχουν εκδοθεί ειδικά στοιχεία αυτοπαράδοσης.

Ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να επιδειχθούν «τα μη παραδοθέντα κατασκευασμένα κομμάτια προς εγκατάσταση για την περάτωση του έργου» που επικαλείται σε εξώδικό του ότι είχε ακόμα στο μαγαζί, και επέδειξε δύο μικρά δέματα με πορτάκια και διάφορα άλλα συμπληρώματα από τις κουζίνες τα οποία δεν είχαν τοποθετηθεί .

Σε ερώτηση του ελέγχου για το πώς μεταφέρθηκαν τα κατασκευασμένα κομμάτια των κουζινών, πορτών, ντουλαπών κλπ τα οποία είχαν μεταφερθεί στην οικοδομή μετά την ακινησία του ΦΙΧ και έχοντας διακόψει τις εργασίες του, ο προσφεύγων απάντησε ότι λόγω της μικρής απόστασης που χωρίζει τις δύο επαγγελματικές εγκαταστάσεις αυτό έγινε με το ΦΙΧ του, καθώς επίσης και ότι λόγω της φύσης των εργασιών πολλά κατασκευάστηκαν στην οικοδομή (όπως κουτιά από ντουλάπια, ντουλαπών κλπ).

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος διαπίστωσε τα ακόλουθα:

1) Εργασίες πριν την Διακοπή

Έως τέλος του 2010 είχαν γίνει οι εργασίες κατασκευής στις ταμπλαδωτές πόρτες, πορτάκια ντουλάπας και πορτάκια κουζίνας από μασίφ ξύλο όρεγκον οι οποίες έγιναν στο ξυλουργείο και το βάψιμο, γεγονός που επιβεβαιώνει και η καταβολή από τον κ. του ποσού των 10.000,00 € τον Αύγουστο του 2010 (έλεγξε την πρόοδο των εργασιών στο ξυλουργείο και για το λόγο αυτό έδωσε τα ανωτέρω χρήματα).

Στις 14-12-2010 ο προσφεύγων αγόρασε μελαμίνες σύμφωνα με το υπ' αριθ. 9541/14-12-2010 Δ – Τ εκδόσεως, ΑΦΜ, τις οποίες παρέλαβε στις 11:23 ο ίδιος με το ΦΙΧ του από την επιχείρηση του επεξεργασμένες (κοπή, τοποθέτηση PVC κ.λ.π) και την 20-12-2010 μετέφερε στην οικοδομή 15 τρεχ. μέτρα κουτιά για ντουλάπια κουζίνας.

Στις 27/01/2011 ο προσφεύγων αγόρασε μελαμίνες σύμφωνα με το υπ' αριθ. 9707/27-01-2011 Δ – Τ εκδόσεως, ΑΦΜ, τις οποίες παρέλαβε στις 11:14 ο ίδιος με το ΦΙΧ του από την επιχείρηση του επεξεργασμένες (κοπή, τοποθέτηση PVC κ.λ.π) και την ίδια μέρα στις 14:05 όπως αναγράφει το ΔΑ-Τ.Π που εξέδωσε μετέφερε 19 τρέχοντα μέτρα κουτιά στην οικοδομή.

2) Εργασίες μετά την Διακοπή στις 31-01-2011

Όπως προέκυψε αφενός από τα εξώδικα των αντισυμβαλλομένων και αφετέρου από τα εκδοθέντα ΔΑ - Τ.Π, ο προσφεύγων συνέχιζε να εργάζεται επί των διαμερισμάτων και συγκεκριμένα μετά την διακοπή των εργασιών του έγιναν οι κάτωθι εργασίες:

- Μεταφορά χωρίς παραστατικά των ήδη κατασκευασμένων στο Ξυλουργείο πορτών, πορτάκια ντουλάπας και πορτάκια κουζίνας από μασίφ ξύλο όρεγκον.
- Συναρμολόγηση και τοποθέτηση στην οικοδομή των κουζινών – πορτών – ντουλαπών.

Τέλος ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη:

- Ότι εργολάβος ή εργολήπτης τεχνικών έργων είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο του οποίου η κύρια ενασχόληση είναι η εργολαβική εκτέλεση τεχνικών έργων, δηλαδή οικοδομικών έργων, κ.λ.π. Ειδικότερα, επί οικοδομικών έργων, εργολαβικές εργασίες, είναι και οι ξυλουργικές εργασίες.
- Ότι είσπραξη προκαταβολής για τεχνικό έργο δεν αποτελεί έσοδο στη χρήση που εισπράχθηκε αλλά στη χρήση που θα εκτελεστεί το έργο .
- Όταν δεν πραγματοποιούνται προσωρινές επιμετρήσεις και το έργο συνεχίζει και την άλλη διαχειριστική περίοδο, τότε στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου εκδίδεται τιμολόγιο για το τμήμα του έργου που έχει εκτελεστεί (στην περίπτωση μας το έργο εκτελέστηκε στην οικοδομή το 2011).
- Τις πραγματοποιηθείσες εργασίες στην οικοδομή που έγιναν μετά την διακοπή εργασιών την 31/01/2011,

κατέληξε στο πόρισμα ότι ο προσφεύγων :

α) δεν εξέδωσε τουλάχιστον ένα Τιμολόγιο καθαρής αξίας 42.072,60 €, για εργασίες τοποθέτησης στην οικοδομή (εργοτάξιο) που έγιναν στο διάστημα από 01/02/2011 μέχρι τον Σεπτέμβριο του έτους 2011, το οποίο όφειλε να εκδώσει το αργότερο έως το τέλος της διαχειριστικής περιόδου ήτοι την 31/12/2011, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 11, 12 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ), την αξία του οποίου προσδιόρισε ως ακολούθως:

Βάσει των καταγγελιών – εξωδίκων – αγωγών ο προσφεύγων έλαβε έναντι της αμοιβής :

Στις 08-09-2009 το ποσό των 25.000,00 € (όπως προκύπτει από την πράξη εξόφληση της επιταγής Νο που έχει υπογράψει ο προσφεύγων)

Στις 05-06-2010 το ποσό των 10.000,00 € (ΜΕΤΡΗΤΑ)

Στις 16/02/2011 το ποσό των 10.000,00 € (επιταγή)

Σύνολο: **45.000,00 €**

Ο προσφεύγων εξέδωσε μόνο δύο (2) τιμολόγια ήτοι :

Τ.Π. – Δ.Α Νο : 36/22-12-2010 συνολικής αξίας 1.291,50 €

Τ.Π. – Δ.Α Νο : 37/27-01-2011 συνολικής αξίας 1.635,90 €

Σύνολο: **2.927,40 €**

Ήτοι Διαφορά : **42.072,60 €**

Για τον ως άνω προσδιορισμό της αξίας του μη εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου, ο έλεγχος έλαβε υπόψη μόνο τα ποσά που οι αντισυμβαλλόμενοι αποδέχονται ότι έδωσαν ή πήραν.

β) Μετά την διακοπή των εργασιών του την 31/01/2011, συνέχισε να ασκεί στη χρήση 2011 την δραστηριότητα του ξυλουργού χωρίς να τηρεί βιβλίο Εσόδων - Εξόδων κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 6 παρ. 1, 17 και 19 παρ.1 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ).

γ) Δεν υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 1 περίπτωση α΄ του Ν 2859/2000, δεδομένου ότι μετά την διακοπή των εργασιών του την 31/01/2011, συνέχισε να εργάζεται στην οικοδομή επί της οδού στον Περισσό.

Επειδή σύμφωνα με τον έλεγχο οι ως άνω παραβάσεις επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων του προσφεύγοντος, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 έκρινε αυτά ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και :

1) Κατά τον επανέλεγχο της φορολογίας εισοδήματος α) τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά στο ποσό των 46.874,81 ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 περ. γ' του ν. 2238/94, β) τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά ήτοι στο ποσό των 32.551,95 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 και 2 του ίδιου νόμου και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

2) Κατά τον επανέλεγχο της φορολογίας ΦΠΑ οι φορολογητέες εκροές προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν 2859/2000 και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

Επιπλέον για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 καταλογίστηκαν:

1) Η παράβαση της μη υποβολής της δήλωση έναρξης εργασιών και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 του Ν. 2523/97.

2) Οι παραβάσεις της μη έκδοσης τουλάχιστον ενός φορολογικού στοιχείου (Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών ή Τ.Π.-Δ.Α) συνολικής αξίας 42.072,60 € καθώς και της μη τήρησης βιβλίου Εσόδων – Εξόδων και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση της νομιμότητας και την ορθότητας των προσβαλλόμενων πράξεων, την ακύρωση ή την τροποποίηση και την μεταρρύθμιση αυτών επί τα βελτίω, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Στο Σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 παρ.1 του Ν 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) αναφέρεται ότι καταλογίζεται παράβαση για την δήθεν μη έκδοση ενός τουλάχιστον τιμολογίου αξίας 42.072,60 € χωρίς να επεξηγείται από ποιά στοιχεία προκύπτει ότι όφειλε να εκδώσει το εν λόγω τιμολόγιο, πως προκύπτει το ύψος αυτού και πως προσδιορίζεται ο χρόνος εκδόσεώς του. Το εν λόγω Σημείωμα διαπιστώσεων δεν εκπληρώνει την ρητή απαίτηση των διατάξεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. περί πληρότητας της αιτιολογίας του με αποτέλεσμα να μη δύναται να αντικρούσει ο προσφεύγων με συγκεκριμένα στοιχεία τις εις βάρος του αιτιάσεις και να αποστερείται το θεμελιώδες συνταγματικό του δικαίωμα περί προηγούμενης ακροάσεως.

2) Στις 08/09/2009 έλαβε από τον ενεργούντα για λογαριασμό της Κ/Ξ την υπ' αριθ. επιταγή ποσού 25.000,00 ευρώ, εκ των οποίων εισέπραξε μόνο το ποσό των 20.000,00 ευρώ, το δε υπόλοιπο ποσό των 5.000,00 ευρώ κατατέθηκαν σε τραπεζικό λογαριασμό του, ταυτόχρονα με την είσπραξη από τον προσφεύγοντα του ποσού των 20.000,00 ευρώ, πράγμα το οποίο η Φορολογική Αρχή μπορούσε και όφειλε να ελέγξει. Την 05/06/2010 έλαβε μετρητά επί πλέον 10.000,00 ευρώ από τον κ. ενεργούντα κατά τα ανωτέρω για την είσπραξη των οποίων υπέγραψε σχετική απόδειξη είσπραξης. Τα ως άνω ποσά συνιστούσαν

προκαταβολές έναντι εργασιών και όπως έγινε δεκτό από την Φορολογική Διοίκηση δεν απαιτείται η έκδοση φορολογικού στοιχείου το οποίο εκδίδεται με την ολοκλήρωση των εργασιών η οποία ωστόσο δεν συνέβη στην υπό κρίση περίπτωση άνευ υπαιτιότητας του. Εξ άλλου για το τμήμα των εργασιών που ολοκληρώθηκε εξέδωσε νομίμως τα υπ' αριθ. 36/20-12-2010 ΔΑ - Τ.Π και 37/27-01-2011 ΔΑ - Τ.Π. Τέλος το ποσό των 10.000,00 ευρώ το οποίο εισέπραξε ο προσφεύγων στις 14/02/2011 δυνάμει της υπ' αριθ. διγράμμης επιταγής επ' ονόματι, την οποία έλαβε από τον κ. αφορούσε τμήμα αποδοχών που όφειλε να καταβάλει στον προσφεύγοντα η Κ/Ξ η οποία τον απασχόλησε ως μισθωτό στη επίμαχη οικοδομή από τον Φεβρουάριο έως τον Ιούνιο του έτους 2011 και η οποία παρέλειψε να τον ασφαλίσει. Για το λόγο αυτό υπέβαλε στο ΙΚΑ – Ε.Τ.Α.Μ. σχετική καταγγελία.

Ο προσφεύγων επικαλείται και προσκομίζει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, τις υπεύθυνες δηλώσεις που κατέθεσαν στην Επιθεώρηση Εργασίας οι κ.κ. και στις οποίες δηλώνουν ότι ο προσφεύγων εργάστηκε ως μισθωτός στην Κ/Ξ και απασχολήθηκε στη οικοδομή επί της οδού στον Περισσό.

3) Επικουρικά προς τα ανωτέρω ακόμη και στη περίπτωση που θα έπρεπε να εκδοθεί τιμολόγιο τότε το ποσό που καταβλήθηκε στη χρήση 2009 θα πρέπει να φορολογηθεί στη χρήση αυτή και όχι στη χρήση 2011. Η χρήση 2009 έχει περαιωθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν 3888/2010 με αποτέλεσμα να μη χωρεί για την χρήση η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμων, αλλά μόνο η έκδοση συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης.

Ο έλεγχος όλως αυθαιρέτως τοποθετεί χρονικά στη χρήση 2011 τις φερόμενες ως εργασίες.

4) Κατόπιν της υποβολής δήλωσης διακοπής των εργασιών του προσφεύγοντος την οποία απεδέχθη η Φορολογική Αρχή με αποτέλεσμα νομίμως να μη τηρούνται φορολογικά βιβλία, ο καταλογισμός διαφορών φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνο με βάση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό. Κατά συνέπεια οι προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ τυγχάνουν παράνομες και ακυρωτές.

5) Το επιβληθέν πρόστιμο με την υπ' αριθ./30-09-2014 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, σε κάθε περίπτωση δεν έπρεπε να υπερβαίνει το δεκαπενταπλάσιο της Βάσης Υπολογισμού 1 σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του Ν 2523/97, καθόσον στην εν λόγω προσβαλλόμενη πράξη αναφέρεται ότι δεν εκδόθηκε τουλάχιστον ένα φορολογικό στοιχείο αξίας 42.072,60 € και κατά συνέπεια δεν προκύπτει το πλήθος των μη εκδοθέντων στοιχείων και η αξία εκάστου εξ αυτών.

6) Δεν είναι δυνατός ο καταλογισμός Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης καθόσον σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 4 εδαφ α' Ν. 3986/2011 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 74 παρ. 1 του Ν 2238/94, η προσβαλλόμενη πράξη δεν έχει οριστικοποιηθεί και η διαδικασία ασκήσεως ενδικοφανούς προσφυγής κατά της εν λόγω πράξης δεν έχει ολοκληρωθεί.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης των προσβαλλόμενων πράξεων η Υπηρεσία μας απέστειλε στον υπόχρεο την αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2015/23-01-2015 κλήση σε ακρόαση, προκειμένου, με την υποβολή γραπτού υπομνήματος στην Υπηρεσία μας το αργότερο μέχρι την 30/01/2015, να εκθέσει τις απόψεις του για την απόδειξη των προσβαλλόμενων με την με αρ. πρωτ./10-11-2014 ενδικοφανή προσφυγή λόγων, προσκομίζοντας κάθε επιπλέον σχετικό αποδεικτικό στοιχείο.

Επί της κλήσης σε ακρόαση ο υπόχρεος εξέφρασε γραπτώς τις απόψεις του με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ/30-01-2015 Υπόμνημα που υπέβαλε στην Υπηρεσία μας δια του εξουσιοδοτούμενου δικηγόρου, στο οποίο αναφέρει τα ακόλουθα:

« I. Από τα νέα στοιχεία, τα οποία προσεκόμισα ενώπιον της Διευθύνσεως Σας, ήτοι τις Υπεύθυνες Δηλώσεις, τις οποίες υπέβαλαν προς την Επιθεώρηση Εργασίας οι κ.κ. και, ευθέως και ανενδοιάστως αποδεικνύεται ότι, μετά τη διακοπή της επιχειρήσεώς μου τον Ιανουάριο του έτους 2011, απασχολήθηκα ως μισθωτός από την Κοινοπραξία με την επωνυμία «Κ/Ξ, προκειμένου να εκτελέσω ξυλουργικές εργασίες σε οικοδομή αυτής επί της οδού στον Περισσό Αττικής, έναντι συνολικών αποδοχών ύψους 40.000,00 Ευρώ, εκ των οποίων τελικώς εισέπραξα μόλις τις 10.000,00 Ευρώ.

Τα ανωτέρω ενισχύονται από το γεγονός ότι, όπως προκύπτει από τα οικεία τιμολόγια – δελτία αποστολής, τα οποία προσκομίζω και επικαλούμαι (Σχ. Α, Β) παρελάμβανα την ξυλεία, που απέστελλε στο ως άνω εργοτάξιο η προμηθεύτρια επιχείρηση με την επωνυμία «.....», επ' ονόματι και για λογαριασμό της προαναφερθείσας Κοινοπραξίας, ενεργών ως υπάλληλος αυτής.

Κατά συνέπεια, ως μη ασκών, πλέον, σε καμιά περίπτωση ατομική επιχείρηση, αλλά απασχολούμενος ως μισθωτός, ουδεμία υποχρέωση εκδόσεως φορολογικού στοιχείου υπείχα.

II. Όσον αφορά στα ποσά, τα οποία έλαβα:

α) στις 08-09-2009 από τον κ....., ενεργούντα για λογαριασμό της Κοινοπραξίας με την επωνυμία «Κ/Ξ, δια της υπ' αριθ. επιταγής, ύψους 25.000,00 Ευρώ, εκ των οποίων εισέπραξα μόνο το ποσό των 20.000,00 Ευρώ, των υπολοίπων 5000,00 Ευρώ εισπραχθέντων από τον ίδιο τον ως άνω κ....., δια ταυτόχρονης καταθέσεως σε τραπεζικό λογαριασμό του την ίδια ακριβώς στιγμή με την είσπραξη εκ μέρους μου του ως άνω ποσού των 20.000,00 Ευρώ,

β) στις 05-06-2010, σε μετρητά χρήματα, ύψους 10.000,00 Ευρώ, από κ....., ενεργούντα ως ανωτέρω,

αμφότερα συνιστούσαν προκαταβολές, προκειμένου να εκκινήσουν οι σχετικές εργασίες εντός ξυλουργείου, η εν συνεχεία ολοκλήρωση των οποίων ήταν δυνατή μόνο εντός της οικοδομής.

Όπως, δε, γίνεται παγίως δεκτό από τη Φορολογική Διοίκηση, για την είσπραξη προκαταβολής δεν απαιτείται η έκδοση φορολογικού στοιχείου (βλ. τα υπ' αριθμ. 1021453/360/05-05-1995 και 1095778/574/16.03.1998 έγγραφα του Υπουργείου Οικονομικών).

III. Η υπό κρίση φερόμενη ως παράβαση μη εκδόσεως «τουλάχιστον ενός φορολογικού στοιχείου» ουδόλως επεξηγείται στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, αλλά ούτε καν και αναφέρεται το έρεισμα της αποδόσεως της προαναφερθείσης φερόμενης ως παραβάσεως, ήτοι από ποιά στοιχεία προκύπτει ότι όφειλα να εκδώσω το ανωτέρω τιμολόγιο, πώς προκύπτει το ύψος αυτού και πώς προσδιορίζεται ο χρόνος εκδόσεώς του. Αντιθέτως, ο έλεγχος αρκείται σε μία αόριστη, γενικόλογη και, ως εκ τούτου, μη αντικειμενικώς ελέγξιμη αφοριστική αναφορά περί δήθεν υπάρξεως σχετικής υποχρέωσής μου, χωρίς, έτσι, να μου επιτρέψει να αντικρούσω με συγκεκριμένα στοιχεία εξ ίσου συγκεκριμένες εις βάρος μου αιτιάσεις.

IV. Εάν ο φορολογικός έλεγχος δεν θεωρήσει τα εισπραχθέντα ποσά ως προκαταβολή, όπως ο ίδιος ομολογεί ότι είναι (βλ. σελ. 20 της Εκθέσεως Επανελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος), τότε, σε κάθε περίπτωση, το ποσό, που καταβλήθηκε στη χρήση 2009, θα πρέπει να αξιολογηθεί φορολογικώς στη χρήση αυτή και όχι στη χρήση 2011, ότε και θα έπρεπε να ληφθεί υπ' όψιν το γεγονός ότι έχω υπάγει την εν λόγω χρήση (2009) στην περαίωση των διατάξεων του Ν. 3888/2020, δυνάμει της αποδοχής του υπ' αριθμ./27-12-2010 εκκαθαριστικού σημειώματος περαιώσεως και της εξοφλήσεως του ποσού αυτού δια του υπ' αριθμ./27-12-2010 Διπλοτύπου Εισπράξεως Τύπου Α' της Δ.Ο.Υ. Νέου Ηρακλείου, με αποτέλεσμα να μην χωρεί νομίμως ως προς την περαιωθείσα αυτή χρήση η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων, αλλά μόνο η έκδοση συμπληρωματικού εκκαθαριστικού σημειώματος περαιώσεως.

V. Περαιτέρω, ο έλεγχος αγνόησε, σε κάθε περίπτωση, το γεγονός ότι είχα νομίμως υποβάλει δήλωση διακοπής εργασιών της επιχειρήσεώς μου με ημερομηνία διακοπής την 31/01/2011, η οποία έγινε δεκτή από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και καταχωρήθηκε στο Μητρώο αυτής, με αποτέλεσμα να αναπτύξει πλήρη ισχύ και να μην δύναται να ανατραπεί επιγενόμενα.

Επομένως, αφ' ης στιγμής είχα νομίμως υποβάλει δήλωση διακοπής εργασιών της ατομικής μου επιχειρήσεως, πλήρως αποδεκτή από την Φορολογική Αρχή, με αποτέλεσμα καθ' όλα νομίμως να μην τηρώ πλέον φορολογικά βιβλία, ο οποιοσδήποτε – σε κάθε περίπτωση παράνομος – καταλογισμός διαφορών φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ δεν μπορεί παρά να πραγματοποιηθεί μόνο με βάση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό.

VI. Η προσβαλλομένη υπ' αριθμ./01-10-2014 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01.01.2001 – 31.12.2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής αναφέρει επί λέξει ότι μου καταλογίζεται αυτοτελής παράβαση και μου επιβάλλεται πρόστιμο με συντελεστή βαρύτητας 1, ήτοι ύψους 42.672,60 Ευρώ, διότι δήθεν δεν εξέδωσα «τουλάχιστον ένα φορολογικό στοιχείο». Επομένως, από την ίδια την προσβαλλόμενη πράξη συνάγεται, δια της χρήσεως της λέξεως «τουλάχιστον», ότι δεν προκύπτει το πλήθος των δήθεν μη εκδοθέντων στοιχείων και η αξία εκάστου εξ αυτών. Ως εκ τούτου, σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 5 §10 εδ. τελ. του Ν. 2523/97, το επιβληθέν πρόστιμο δεν θα έπρεπε να υπερβαίνει το δεκαπενταπλάσιο των 800,00 Ευρώ.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013), ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, 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 εν προκειμένω από τον έλεγχο συντάχθηκε το υπ' αριθ./15-07-2014 σημείωμα διαπιστώσεων βάσει των άρθρων 62 και 28 Ν.4174/13 (Κ.Φ.Δ.) και ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31.12.13) το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4174/13 με συστημένη επιστολή η οποία φέρει αριθμό πρωτ./18-07-2014.

Όπως προκύπτει από τις από:

1) 29/09/2014 έκθεση επανελέγχου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία φορολογίας εισοδήματος άρθρου 66/67 Α του Ν 2238/94,

2) 29/09/2014 έκθεση επανελέγχου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία φορολογίας ΦΠΑ Ν. 2859/2000,

3) 29/09/2014 έκθεση επανελέγχου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία προστίμου ΦΠΑ (άρθρου 4 Ν 2523/97),

4) 29/09/2014 έκθεση ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. Ν 4093/2012 και Ν 4110/13,

του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας....., την 08-08-2014 ο δικηγόρος του προσφεύγοντοςτου κατέθεσε αίτηση στην Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας η οποία έλαβε αριθμό πρωτ./08-08-2014 με την οποία ζήτησε παράταση έως τις 05-09-2014 προκειμένου να καταθέσει υπόμνημα.

Από τον προϊστάμενο της εν λόγω Υπηρεσίας χορηγήθηκε η ζητηθείσα παράταση έως τις 05-09-

14.

Την 03-09-2014 ο προσφεύγων κατέθεσε στην Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, νέα αίτηση η οποία έλαβε αριθμό πρωτ./03-09-2014, με την οποία ζήτησε αντίγραφα των εγγράφων στα οποία στηρίχτηκε ο έλεγχος για την έκδοση του υπ. αριθμ./15-07-2014 Σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, καθώς επίσης και περαιτέρω παράταση πέντε (5) εργάσιμων ημερών μετά την λήψη των ζητηθέντων εγγράφων προκειμένου να έχει τη χρονική δυνατότητα σύνταξης του υπομνήματος. Κατόπιν της ανωτέρω αιτήσεως, από την ως άνω Υπηρεσία χορηγήθηκε εκ νέου παράταση μέχρι της 12-09-2014 και τα αιτούμενα έγγραφα παραδόθηκαν την 03-09-2014 στον προσφεύγοντα με το υπ. αριθ./03-09-2014 έγγραφο.

Μετά την παρέλευση του δοθέντος χρόνου ο προσφεύγων προσήλθε την 12/09/2014 στην Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας και υπέβαλε Υπόμνημα με τις απόψεις του το οποίο έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/12-09-2014 καθώς και συμπληρωματικά έγγραφα επί του Υπομνήματος τα οποία έλαβαν αριθμό πρωτοκόλλου/12-09-2014.

Από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε γνώση των εγγράφων επί των οποίων στηρίχτηκε ο έλεγχος για την έκδοση του υπ. αριθ./15-07-2014 Σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας το υπ' αριθ./12-09-2014 Υπόμνημα με τις απόψεις του.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το Σημείωμα διαπιστώσεων δεν εκπληρώνει την ρητή απαίτηση των διατάξεων του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. περί πληρότητας της αιτιολογίας του με αποτέλεσμα να μη δύναται να αντικρούσει, με συγκεκριμένα στοιχεία, τις εις βάρος του αιτιάσεις και να αποσπείρει το θεμελιώδες συνταγματικό του δικαίωμα περί προηγούμενης ακροάσεως, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ.14 του Π.Δ.186/1992 το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. 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. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση.

Επειδή για την είσπραξη προκαταβολών προς εκτέλεση των τεχνικών έργων δεν προκύπτει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου. Κατά την είσπραξη, εάν τηρούνται βιβλία τρίτης κατηγορίας, πρέπει να εκδοθεί απλή απόδειξη είσπραξης για την ενημέρωση του ταμείου. (Σχετ. Εγγ. 1008157/76/15-02-93, 1106089/705/2-12-97).

Επειδή όπως προκύπτει από τις από : α) 29/09/2014 έκθεση επανελέγχου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία φορολογίας εισοδήματος άρθρου 66/67 Α του Ν 2238/94 και β)

29/09/2014 έκθεση ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. Ν 4093/2012 και Ν 4110/13 του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας....., στις 20-12-2010 ο προσφεύγων μετέφερε 15 τρεχ. μέτρα κουτιά για ντουλάπια κουζίνας και εξέδωσε το υπ. αριθ. 36/20-12-2010 ΔΑ- Τ.Π καθαρής αξίας 1.050,00 € πλέον ΦΠΑ 241,50 € ήτοι σύνολο 1.291,50 € προς την Κ/Ξ..... και στις 27-01-2011 μετέφερε 19 τρεχ. μέτρα κουτιά για τα ντουλάπια κουζίνας και εξέδωσε το υπ. αριθ. 37/27-01-2011 ΔΑ - Τ.Π καθαρής αξίας 1.330,00 € πλέον ΦΠΑ 305,9 €, ήτοι σύνολο 1.635,90 € προς την Κ/Ξ

Επειδή στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίαςαναγράφεται ότι κατά τη διάρκεια της αυτοψίας που διενεργήθηκε από τον έλεγχο στο ξυλουργείο του προσφεύγοντος επί της οδού Νέα Ιωνία Αττικής στις 05-11-2013, ρωτήθηκε ο προσφεύγων πώς μεταφέρθηκαν τα κατασκευασμένα κομμάτια των κουζινών, πορτών, ντουλαπών κλπ τα οποία είχαν μεταφερθεί στην οικοδομή μετά την ακινησία του ΦΙΧ και έχοντας διακόψει τις εργασίες του. Ο προσφεύγων απάντησε ότι λόγω της μικρής απόστασης που χωρίζει τις δύο επαγγελματικές εγκαταστάσεις αυτό έγινε με το ΦΙΧ του και ότι λόγω της φύσης των εργασιών πολλά κατασκευάστηκαν στην οικοδομή (όπως κουτιά από ντουλάπια, ντουλαπών κλπ).

Επειδή όπως αναγράφεται στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου, ο προσφεύγων δεν επιδεικνύει στον έλεγχο καμία αναγγελία πρόσληψης ή συμφωνητικό της Κ/Ξ από τα οποία να αποδεικνύεται η μισθωτική εργασία του, η δε καταγγελία περί μισθωτικής εργασίας που υπέβαλε ο προσφεύγων στο ΙΚΑ – Ε.Τ.Α.Μ. κατατέθηκε στις **12/08/2014** ήτοι ημερομηνία μεταγενέστερη της κοινοποίησης του υπ’ αριθ. /15-07-2014 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, καθώς και της ημερομηνίας κατά την οποία ο προσφεύγων επέστρεψε τα κλειδιά των διαμερισμάτων στον κ. (22-06-2012).

Επειδή στην από 25-01-2013 έκθεση πραγματογνωμοσύνης της ορισθείσας από το ΤΕΕ μηχανικού αναφέρεται εκτός των άλλων ότι ο κ. στις 22-06-2012 επέστρεψε τα κλειδιά των διαμερισμάτων στον κ. αφού δεν μπορούσε να ολοκληρώσει την τοποθέτηση των εναπομεινάντων ντουλαπιών και ο κ. αρνήθηκε την παραλαβή του έργου.

Επειδή από την ως άνω έκθεση πραγματογνωμοσύνης και συγκεκριμένα στο κεφάλαιο “Απόψεις των εμπλεκόμενων μερών” προκύπτει ότι στην οικοδομή επί της οδούστον Περισσό ο προσφεύγων εκτελούσε εργασίες κατά την διάρκεια του έτους 2011 και μετά την ημερομηνία διακοπής των εργασιών του (31/01/2011).

Επειδή στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων αναφέρει ότι εργάστηκε στη επίμαχη οικοδομή από τον Φεβρουάριο έως τον Ιούνιο του έτους 2011.

Επειδή όπως προκύπτει από την από 29/09/2014 έκθεση επανελέγχου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία φορολογίας εισοδήματος άρθρου 66/67 Α του Ν 2238/94 του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας....., ο προσφεύγων έλαβε έναντι της αμοιβής :

Στις 08-09-2009 το ποσό των 25.000,00 € (όπως προκύπτει από την πράξη εξόφληση της επιταγής Νο..... που έχει υπογράψει ο προσφεύγων)

Στις 05-06-2010 το ποσό των 10.000,00 € (ΜΕΤΡΗΤΑ)

Στις 16/02/2011 το ποσό των 10.000,00 € (επιταγή)

Σύνολο: **45.000,00 €**

Ο προσφεύγων εξέδωσε μόνο 2 τιμολόγια ήτοι :

Τ.Π. – Δ.Α No : 36/22-12-2010 συνολικής αξίας 1.291,50 €

Τ.Π. – Δ.Α No : 37/27-01-2011 συνολικής αξίας 1.635,90 €

Σύνολο: **2.927,40 €**

Ήτοι Διαφορά : **42.072,60 €**

Για τον ως άνω προσδιορισμό της αξίας του μη εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου, ο έλεγχος έλαβε υπόψη μόνο τα ποσά που οι αντισυμβαλλόμενοι αποδέχονται ότι έδωσαν ή πήραν.

Επειδή εν προκειμένω, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή της παράβασης της μη έκδοσης ενός τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου (Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών ή Τ.Π.-Δ.Α.) αξίας **42.072,60 €** είναι η διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2011.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 4 εδάφιο 1^ο περίπτωση γ' του ΠΔ 186/92, ορίζεται ότι: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

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.

Επίσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 4 εδάφιο 1^ο περίπτωση θ' του ΠΔ 186/92 (όπως τέθηκε με το άρθρο 31§5 του Ν 3522/2006 ΦΕΚ 276 Α και ισχύει για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 22/12/2006 σύμφωνα με το άρθρο 39 περιπτ. ι' του ίδιου νόμου) ορίζεται ότι:

«Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του γενικού – αναλυτικών καθολικών ή το βιβλίο εσόδων – εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων – εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρησης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.»

Επομένως εν προκειμένω και σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις ορθώς ο έλεγχος έκρινε για την διαχειριστική περίοδο 01/01 – 31/12/2011 τα βιβλία και τα στοιχεία του προσφεύγοντος ανακριβή.

Επειδή σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παρ. 2 του άρθρου 30 του Ν 2238/94 ορίζεται ότι:

«

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση

διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.

Επειδή εν προκειμένω η απόκρυψη φορολογητέας ύλης λόγω της μη έκδοσης ενός τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου (Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών ή Τ.Π.-Δ.Α.) αξίας 42.072,60 € που είχε ως συνέπεια το χαρακτηρισμό των βιβλίων του προσφεύγοντος ως ανακριβών, ανάγεται στη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2011 στην οποία υπάγεται σε φόρο εισοδήματος και κατά συνέπεια ορθώς η εν λόγω αξία προστέθηκε στα ακαθάριστα έσοδα της εν λόγω χρήσης.

Επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι στη περίπτωση που θα έπρεπε να εκδοθεί τιμολόγιο τότε το ποσό που καταβλήθηκε στη χρήση 2009 θα πρέπει να φορολογηθεί στη χρήση αυτή και όχι στη χρήση 2011, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του Ν 2238/94 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 32 του Ν 2238/94 ορίζεται ότι:

«**2.** Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι'

αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.

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

α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών.

β).....

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

δ).....

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.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).»

Οι διατάξεις των περιπτώσεων β' και δ' της παρ. 2 του άρθρου 32 του Ν 2238/94 καταργήθηκαν με την παρ. 5 του άρθρου 10 του Ν. 3296/2004 (ΦΕΚ Α' 253/14.12.2004).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν 2238/94 ορίζεται ότι:

«**1.** Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος.....».

Επειδή σύμφωνα με την από 29/09/2014 έκθεση ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. Ν 4093/2012 και Ν 4110/13 ο προσφεύγων αν και είχε προβεί σε διακοπή επαγγέλματος την 31/01/2011 συνέχισε να ασκεί την δραστηριότητα του ξυλουργού χωρίς να τηρεί βιβλία και στοιχεία στη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2011.

Επειδή εν προκειμένω ορθώς προσδιορίστηκαν με τον έλεγχο τα ακαθάριστα έσοδα για τη διαχειριστική περίοδο 1/1 – 31/12/2011 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 2 του Ν 2238/94 ως ακολούθως:

ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	1.330,00 €
ΠΛΕΟΝ ΑΠΟΚΡΥΨΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ	42.072,60 €
ΣΥΝΟΛΟ	43.402,60 €
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ (43.402,60 x 8%)	3.472,21 €
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ	46.874,81 €

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων δεν τήρησε τα προβλεπόμενα από το ΠΔ 186/92 φορολογικά βιβλία και στοιχεία μετά την διακοπή των εργασιών του (31/01/2011) για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12/2011.

Επομένως για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών την ελεγχόμενης χρήσης και δεδομένου ότι τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή λόγω και της μη τήρησης των βιβλίων, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 30 §§ 1 και 2 του ν. 2238/94, ήτοι τον πολλαπλασιασμό των ακαθαρίστων εσόδων με τον συντελεστή καθαρού κέρδους προσαυξημένο κατά σαράντα τοις εκατό (40%).

Επειδή ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό των καθαρών κερδών της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου εξωλογιστικά με σύγκριση του συντελεστή που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος βάσει του άρθρου 31 § 1 του ν 2238/94 (ενώ δεν τηρούνται από τον προσφεύγοντα τα προβλεπόμενα υπό του ΚΒΣ βιβλία και στοιχεία) με τον προβλεπόμενο συντελεστή καθαρού κέρδους προσαυξημένο και στη συνέχεια έλαβε ως τελικά καθαρά κέρδη τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα και τον περιορισμό αυτών με την εφαρμογή του ανωτέρω προβλεπόμενου συντελεστή εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 2 του Ν 2238/94 ο προβλεπόμενος Μ.Σ.Κ.Κ. προσαυξάνεται κατά 40% ήτοι:

Κωδικός Αριθμός Κατηγορία 3	Μ.Σ.Κ.Κ.	Προσαύξηση	Σ.Κ.Κ.
3017	15	40%	21

Ήτοι καθαρά κέρδη εξωλογιστικού προσδιορισμού (ακαθάριστα έσοδα ελέγχου X Σ.Κ.Κ.):
46.874,81 X 21% = **9.843,71** ευρώ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 10 του άρθρου 5 του Ν 2523/97, ορίζεται ότι:

«10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 2 (ΒΑΣ.ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής ή δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. Θεωρείται απόκρυψη της συναλλαγής και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με τη συνολική της αξία και η περίπτωση διακίνησης αγαθών χωρίς το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο, που προβλέπεται από τον Κ.Β.Σ. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας της συναλλαγής επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται από την περίπτωση α' της παραγράφου 2, κατά περίπτωση. Ειδικά στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, το οποίο σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ.1, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που ο υπόχρεος τηρεί βιβλίο αγορών, οπότε το ανωτέρω πρόστιμο επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).»

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων είχε ήδη εκδώσει εντός της χρήσης 2010 το 36/22-12-2010 Τ.Π. – Δ.Α συνολικής αξίας 1.291,50 € και εντός της χρήσης 2011 το υπ' αριθ. 37/27-01-2011 Τ.Π. – Δ.Α συνολικής αξίας 1.635,90 €. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 12 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου και δεδομένου ότι στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων αναφέρει ότι εργάστηκε στη επίμαχη οικοδομή από τον Φεβρουάριο έως τον Ιούνιο του έτους 2011, ο προσφεύγων όφειλε να εκδώσει μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011 τουλάχιστον ένα φορολογικό στοιχείο (Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών ή Τ.Π.-Δ.Α.) αξίας 42.072,60 €, ήτοι της διαφοράς μεταξύ του συνολικού ποσού που έλαβε και της συνολικής αξίας των τιμολογίων που εξέδωσε.

Επειδή σύμφωνα με τις παραγράφους 1, 2, 3 και 4 του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011, ορίζεται ότι:

«1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντιστοίχων οικονομικών ετών 2011 – 2015.

2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς.

3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής:

α).....

...

β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολοκλήρου του ποσού.

.....

4. α) Η εισφορά του παρόντος βεβαιώνεται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς με βάση τους τίτλους βεβαίωσης που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 74 του Κ.Φ.Ε..

β).....

γ) Η προθεσμία άσκησης της προσφυγής ή υποβολής αίτησης για διοικητική επίλυση της διαφοράς, καθώς και η άσκηση της προσφυγής ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού πρωτοδικείου, δεν αναστέλλει τη βεβαίωση και την είσπραξη της οφειλής που προκύπτει από την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν είναι δυνατός ο καταλογισμός Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης καθόσον σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 4 εδαφ α' Ν. 3986/2011 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 74 παρ. 1 του Ν 2238/94, η προσβαλλόμενη πράξη δεν έχει οριστικοποιηθεί, ούτε η διαδικασία ασκήσεως ενδικοφανούς προσφυγής κατά της εν λόγω πράξης έχει ολοκληρωθεί, είναι αβάσιμος.

Επειδή ο προσφεύγων με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ/30-01-2015 Υπόμνημα που υπέβαλε στην Υπηρεσία μας, σε απάντηση της με αριθμό πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2015/23-01-2015 κλήσης σε ακρόαση, επικαλείται και προσκομίζει φωτοαντίγραφα δύο (2) φορολογικών στοιχείων (Δ – ΤΔ) τα οποία εξέδωσε η επιχείρηση με την επωνυμία «.....» προς την Κ/Ξ, ΑΦΜ και ισχυρίζεται ότι όπως προκύπτει από τα οικεία τιμολόγια – δελτία αποστολής τα οποία προσκομίζει και επικαλείται, παρελάμβανε την ξυλεία που απέστειλε στο εργοτάξιο επί της οδούστον Περισσό Αττικής η προμηθεύτρια επιχείρηση με την επωνυμία «.....», επ' ονόματι και για λογαριασμό της προαναφερθείσας Κοινοπραξίας, ενεργών ως υπάλληλος αυτής.

Από τα ως άνω φορολογικά στοιχεία που επισυνάπτει στο Υπόμνημά του ο προσφεύγων δεν προκύπτει ότι είναι ο παραλήπτης των εμπορευμάτων που αναγράφονται σε αυτά, οι συναλλαγές των εν λόγω φορολογικών στοιχείων δεν αφορούν τον προσφεύγοντα και η επίκληση αυτών δεν αποδεικνύει ότι ο προσφεύγων ενεργούσε για λογαριασμό της προαναφερόμενης Κοινοπραξίας ως υπάλληλος αυτής.

Εξάλλου όπως προκύπτει από την 29/09/2014 έκθεση επανελέγχου με βάση συμπληρωματικά στοιχεία φορολογίας εισοδήματος άρθρου 66/67 Α του Ν 2238/94, του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στις 14-12-2010 ο προσφεύγων: 1) αγόρασε μελαμίνες σύμφωνα με το υπ' αριθ. 9541/14-12-2010 Δ – ΤΔ εκδόσεως....., ΑΦΜ, τις οποίες παρέλαβε στις 11:23 ο ίδιος με το ΦΙΧ του από την επιχείρηση του

.....επεξεργασμένες (κοπή, τοποθέτηση PVC κ.λ.π) και την 20-12-2010 μετέφερε στην οικοδομή 15 τρεχ. μέτρα κουτιά για ντουλάπια κουζίνας και 2) στις 27/01/2011 αγόρασε μελαμίνες σύμφωνα με το υπ' αριθ. 9707/27-01-2011 Δ – ΤΔ εκδόσεως....., ΑΦΜ, τις οποίες παρέλαβε στις 11:14 ο ίδιος με το ΦΙΧ του από την επιχείρηση τουεπεξεργασμένες (κοπή, τοποθέτηση PVC κ.λ.π) και την ίδια μέρα στις 14:05 όπως αναγράφει το ΔΑ-Τ.Π που εξέδωσε μετέφερε 19 τρέχοντα μέτρα κουτιά στην οικοδομή.

Περαιτέρω με το ως άνω Υπόμνημα ο προσφεύγων δεν προσκομίζει νεότερα στοιχεία τα οποία να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς του, επικαλείται δε όσα ήδη έχει αναφέρει με την υπό κρίση προσφυγή του.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 §1 περίπτ. α' του ν 2859/2000 ορίζεται ότι:

« **1.** Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις:

α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών. Στην περίπτωση νομικών προσώπων, η καθυστέρηση υποβολής της δήλωσης έναρξης μέχρι τριάντα (30) ημέρες δεν συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων, εφόσον δεν έχουν πραγματοποιήσει καμία συναλλαγή.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 § 1 εδάφια 1^ο και 2^ο του ν 2523/97, ορίζεται ότι: « Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δεκαεπτά (117) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.»

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων είχε προβεί σε διακοπή εργασιών στις 31/01/2011 και στη συνέχεια δεν προέβη σε υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών, ορθώς επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 4 § 1 του Ν 2523/97 για μη υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 § 1 του ν 2523/97, ορίζεται ότι: «Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου.»

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της υπ' αριθ./10-11-2014 ενδικοφανούς προσφυγής του του – ΑΦΜ και ειδικότερα:

1) Την μερική αποδοχή αυτής κατά της υπ' αριθ./30-09-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας οικονομικού έτους 2012, ως προς τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών του εν λόγω οικονομικού έτους βάσει εξωλογιστικού προσδιορισμού, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 32 του Ν 2238/94.

2) Την απόρριψη αυτής κατά της υπ' αριθ./30-09-2014 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2011, με την τροποποίηση της εν λόγω πράξης: α) ως προς την αξία των φορολογητέων εκροών και τον αναλογούντα ΦΠΑ αυτών λαμβανομένης υπόψη και της αυτοπαράδοσης των παγίων αξίας 1.700,00 ευρώ και β) ως προς τον ορθό υπολογισμό του πρόσθετου φόρου αυτής.

3) Την απόρριψη αυτής κατά της υπ' αριθ./30-09-2014 πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 του Ν. 2523/97 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2011.

4) Την απόρριψη αυτής κατά της υπ' αριθ./30-09-2014 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2011.

A) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1) Ακαθάριστα έσοδα οικον. έτους 2012 με βάση την παρούσα απόφαση:

ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	1.330,00 €
ΠΛΕΟΝ ΑΠΟΚΡΥΨΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ	42.072,60 €
ΣΥΝΟΛΟ	43.402,60 €
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ (43.402,60 x 8%)	3.472,21 €
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	46.874,81 €

Φορολογητέα κέρδη οικον. έτους 2012 με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης {Ακαθάριστα έσοδα X Σ.Κ.Κ.= 46.874,81 X 21% (Σ.Κ.Κ. 15 X προσαύξηση 40%)}	9.843,71 €
---	-------------------

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Διαφορά φόρου	1.831,73 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 54% (27 μήνες X 2%)	989,13 €
Εισφορά αλληλεγγύης	400,30 €
Διαφορά τέλους επιτηδεύματος	458,33 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.679,49 €

Β) ΦΠΑ

1) Φορολογητέες εκροές και φορολογητέες εισροές με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω οι φορολογητέες εκροές και οι φορολογητέες εισροές με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	1/1- 31/12/2011
Φορολογητέες εκροές βάσει της παρούσας απόφασης	46.874,81 €
Αυτοπαράδοση παγίων συντελεστής ΦΠΑ 23%	820,00 €
Αυτοπαράδοση υλικών συντελεστής ΦΠΑ 23%	880,00 €
Φορολογητέες εκροές με βάση την παρούσα απόφαση	48.574,81 €
Φορολογητέες εισροές βάσει της παρούσας απόφασης	517,20 €
Φορολογητέες εισροές βάσει της παρούσας απόφασης	517,20 €

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	1/1- 31/12/2011
Διαφορά φόρου (ΦΠΑ)	10.475,31 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 96% (32 μήνες X 3%)	10.056,30 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	20.531,61 €

Γ) ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ ΑΡΘΡΟΥ 4 Ν 2523/97

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2011 – 31/12/2011

Ποσό προστίμου: 300,00 €.

Δ) ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΒΣ

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2011 – 31/12/2011

1) Άρθρου 5 παρ. 6 του Ν 2523/97.

Ποσό προστίμου: 600,00 €.

2) Άρθρου 5 παρ. 10 του Ν 2523/97

Ποσό προστίμου: 42.072,60 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

α.α. ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).