



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 11/09/2017

Αριθμός απόφασης:4839

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'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **12/04/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», **ΑΦΜ** «.....», κατοίκου Λάρισας επί της οδού «.....» κατά:

1)της υπ'αριθμ. «.....» Πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας,

2)της υπ'αριθμ. «.....» Πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας,

3)της υπ'αριθμ. «.....» Πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας,

4)της υπ'αριθμ. «.....» Πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας,

- 5)της υπ'αριθμ. «.....» Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Λάρισας,
- 6)της υπ'αριθμ. «.....» Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Λάρισας,
- 7)της υπ'αριθμ. «.....» Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Λάρισας,
- 8)της υπ'αριθμ. «.....» Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Λάρισας,
- 9)της υπ'αριθμ. «.....» Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2015 (, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Λάρισας,
- 10)της υπ'αριθμ. «.....» Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Λάρισας,
- 11)της υπ'αριθμ. «.....» Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Λάρισας,
- 12)της υπ'αριθμ. «.....» Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Λάρισας,
- 13)της υπ'αριθμ. «.....» Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Λάρισας,
- και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω αναφερόμενες στην παρ.(4) προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. & Κ.Φ.Α.Σ., φορολογίας εισοδήματος, και ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Α΄ Λάρισας, «.....», των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α΄ Λάρισας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **12/04/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», 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:

- 1) Με την υπ'αριθμ. «.....» Πράξη επιβολή προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ Λάρισας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 11,12,13,13^α,14 και 15 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) συνολικού ποσού **8.766,32 ευρώ**.
- Η παράβαση αφορά σε μη έκδοση παραστατικών στοιχείων σε επτά (7) περιπτώσεις πελατών για εργασίες κατασκευής ακινήτων ιδιοκτησίας των και συγκεκριμένα :

A/A	ΠΕΛΑΤΗΣ	ΑΞΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	πρόστιμο άρθρου 7 του ν.4337/2015		
1	«.....»	481,50		παρ.5	267,00
2	«.....»	498,80		παρ.5	267,00
3	«.....»	667,91		παρ.5	267,00
4	«.....»	1.759,45	25%	παρ.3	439,86
5	«.....»	17,48		παρ.5	267,00
6	«.....»	5.556,86	25%	παρ.3	1.389,22
7	«.....»	23.476,95	25%	παρ.3	5.869,24
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		32.458,95			8.766,32

2) Με την υπ'αριθμ. «.....» Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 11,12,13,13^α,14 και 15 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) συνολικού ποσού **11.301,86 ευρώ.**

Η παράβαση αφορά σε μη έκδοση παραστατικών στοιχείων σε δέκα (10) περιπτώσεις πελατών για εργασίες κατασκευής ακινήτων ιδιοκτησίας των και συγκεκριμένα :

A/A	ΠΕΛΑΤΗΣ	ΑΞΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	πρόστιμο άρθρου 7 του ν.4337/2015		
1	«.....»	5.288,30	25%	παρ.3	1.322,08
2	«.....»	5.082,64	25%	παρ.3	1.270,66
3	«.....»	1.577,36	25%	παρ.3	394,34
4	«.....»	2.839,52	25%	παρ.3	709,88
5	«.....»	4.132,35	25%	παρ.3	1.033,09
6	«.....»	183,58		παρ.5	267,00
7	«.....»	2.504,62	25%	παρ.3	626,16
8	«.....»	1.919,71	25%	παρ.3	479,93
9	«.....»	385,00		παρ.5	267,00
10	«.....»	19.726,94	25%	παρ.3	4.931,74
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		43.640,02			11.301,86

3) Με την υπ'αριθμ. «.....» Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 11,12,13,13^α,14 και 15 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) συνολικού ποσού **30.019,97 ευρώ.**

Η παράβαση αφορά σε μη έκδοση παραστατικών στοιχείων σε είκοσι (20) περιπτώσεις πελατών για εργασίες κατασκευής ακινήτων ιδιοκτησίας των και συγκεκριμένα :

A/A	ΠΕΛΑΤΗΣ	ΑΞΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	πρόστιμο άρθρου 7 του ν.4337/2015		
1	«.....»	2.235,23	25%	παρ.3	558,81
2	«.....»	1.651,52	25%	παρ.3	412,88
3	«.....»	11.283,43	25%	παρ.3	2.820,86

4	«.....»	2.779,28	25%	παρ.3	694,82
5	«.....»	15.620,31	25%	παρ.3	3.905,08
6	«.....»	219,48		παρ.5	267,00
7	«.....»	2.245,57	25%	παρ.3	561,39
8	«.....»	581,85		παρ.5	267,00
9	«.....»	10.857,45	25%	παρ.3	2.714,36
10	«.....»	357,60		παρ.5	267,00
11	«.....»	5.482,93	25%	παρ.3	1.370,73
12	«.....»	2.819,17	25%	παρ.3	704,79
13	«.....»	5.230,17	25%	παρ.3	1.307,54
14	«.....»	5.731,71	25%	παρ.3	1.432,93
15	«.....»	6.804,66	25%	παρ.3	1.701,17
16	«.....»	1.338,25	25%	παρ.3	334,56
17	«.....»	6.185,08	25%	παρ.3	1.546,27
18	«.....»	22.850,38	25%	παρ.3	5.712,60
19	«.....»	695,36		παρ.5	267,00
20	«.....»	12.692,76	25%	παρ.3	3.173,19
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		117.662,19			30.019,98

4) Με την υπ'αριθμ. «.....» Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015, φορολογικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 6,7,και 8 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) συνολικού ποσού **3.329,76 ευρώ**.

Η παράβαση αφορά σε μη έκδοση παραστατικών στοιχείων σε επτά (7) περιπτώσεις πελατών για εργασίες κατασκευής ακινήτων ιδιοκτησίας των και συγκεκριμένα :

A/A	ΠΕΛΑΤΗΣ	ΑΞΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	πρόστιμο άρθρου 7 του ν.4337/2015		
1	«.....»	726,91		παρ.5	267,00
2	«.....»	2.627,04	25%	παρ.3	656,76
3	«.....»	4.682,78	25%	παρ.3	1.170,70
4	«.....»	1.737,20	25%	παρ.3	434,30
5	«.....»	494,13		παρ.5	267,00
6	«.....»	119,52		παρ.5	267,00
7	«.....»	275,69		παρ.5	267,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		10.663,27			3.329,76

5) Με την υπ'αριθμ. «.....» Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 18.420,43 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 22.104,52 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **40.544,95 ευρώ**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, ως προς την δραστηριότητα των κατασκευών, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010, κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και τα αποτελέσματα αυτής (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/94.

6) Με την υπ' αριθμ. «.....» Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος 5.008,85 ευρώ αντί του δηλωθέντος πιστωτικού ποσού 12.523,99 ευρώ συνεπώς καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό ποσό 17.532,84 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 18.234,15 ευρώ, πλέον της χορηγηθείσας έκπτωσης ποσού 32,96 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **35.799,95 ευρώ**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, ως προς την δραστηριότητα των κατασκευών, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011 κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και τα αποτελέσματα αυτής (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/94.

7) Με την υπ' αριθμ. «.....» Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο, χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος 29.004,64 ευρώ αντί του δηλωθέντος πιστωτικού ποσού 12.004,20 ευρώ συνεπώς καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό ποσό 41.008,84 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 32.807,07 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **73.815,91 ευρώ**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία ως προς την δραστηριότητα των κατασκευών, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και τα αποτελέσματα αυτής (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/94.

8) Με την υπ' αριθμ. «.....» Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 3.628,51 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 2.031,97 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **5.660,48 ευρώ**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία ως προς την δραστηριότητα των κατασκευών, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, δεν τηρήθηκαν σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και τα αποτελέσματα αυτής (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/94.

9) Με την υπ' αριθμ. «.....» Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 2.787,98 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 1.003,67 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **3.791,65 ευρώ**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές οι οποίες αφορούσαν σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες συνολικού ποσού 10.722,95 ευρώ και προσαύξησαν ισόποσα τα δηλωθέντα αποτελέσματα της χρήσης .

10) Με την υπ'αριθμ. «.....» Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 9.197,57 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 11.037,09 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **20.234,66 ευρώ.**

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, ως προς την δραστηριότητα των κατασκευών, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010-31/12/2010, κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και οι φορολογητέες εκροές και εισροές προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2859/2000.

11) Με την υπ'αριθμ. «.....» Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 9.525,96 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 11.431,16 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **20.957,12 ευρώ.**

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, ως προς την δραστηριότητα των κατασκευών, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011, κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και οι φορολογητέες εκροές και εισροές προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2859/2000.

12) Με την υπ'αριθμ. «.....» Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 26.644,00 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 31.972,80 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **58.616,80 ευρώ.**

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, ως προς την δραστηριότητα των κατασκευών, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) και οι φορολογητέες εκροές και εισροές προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2859/2000.

13) Με την υπ'αριθμ. «.....» Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 4.490,44 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 5.370,54 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **9.860,98 ευρώ.**

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, ως προς την δραστηριότητα των κατασκευών, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, δεν τηρήθηκαν σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και τα αποτελέσματα αυτής (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32

του ν. 2238/94 και συνεπώς οι φορολογητέες εκροές και εισροές προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2859/2000.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παρανόμως κρίθηκαν ανεπαρκή και ανακριβή τα βιβλία του καθώς δεν συνέτρεχε μια εκ των περιοριστικά αναφερόμενων περιπτώσεων των παρ.3 και 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992. Και σε κάθε περίπτωση παρανόμως κρίθηκαν τα βιβλία του ταυτοχρόνως και ανακριβή και ανεπαρκή καθόσον για τον χαρακτηρισμό των βιβλίων και στοιχείων ως ανεπαρκή απαιτείται η συνδρομή διαφορετικών προϋποθέσεων σε σχέση με τον χαρακτηρισμό τους ως ανακριβών.
2. Συντρέχει πρόδηλο λογιστικό σφάλμα στην υπ'αριθμ. «.....» οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011 ως προς το δηλωθέν φορολογητέο εισόδημα το οποίο υπολογίζεται σε 83.764,66 ενώ έχει δηλωθεί ότι ανέρχονταν στο ποσό των 87.909,83 ευρώ γεγονός που συνεπάγεται καταλογισμό μεγαλύτερης διαφοράς κυρίου και πρόσθετου φόρου.
3. Οι καταστάσεις που προσκόμισε στον έλεγχο και ενσωματώθηκαν στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ουδόλως ελήφθησαν υπόψη από την φορολογική αρχή. Εξάλλου το ποσό των πιστωτικών παραστατικών τα οποία αναφέρονται στις καταστάσεις αυτές (σελ.73 έκθεσης ελέγχου) θα έπρεπε να αφαιρεθεί από τον έλεγχο και συγκεκριμένα των παρακάτω παραστατικών : (i. ΠΙΣΤ.ΤΙΜ. (Δ.Α.) «.....»ii. ΠΙΣΤ. ΤΙΜ. «.....»iii. ΠΙΣΤ. ΤΙΜ. «.....»iv. ΠΙΣΤ. ΤΙΜ. «.....»v. ΠΙΣΤ. ΤΙΜ. «.....»vi. ΠΙΣΤ. ΤΙΜ. «.....»vii. ΠΙΣΤ. ΤΙΜ. «.....»viii. ΠΙΣΤ. ΤΙΜ. «.....»ix. ΠΙΣΤ.ΤΙΜ. «.....»x. ΠΙΣΤ.ΤΙΜ. «.....»xi. ΠΙΣΤ.ΤΙΜ. «.....» xii. ΠΙΣΤ.ΤΙΜ. «.....» xiii. ΠΙΣΤ.ΤΙΜ. «.....»). Επίσης τα ακόλουθα παραστατικά αναγράφονται με εσφαλμένη (μεγαλύτερη) αξία στην έκθεση ελέγχου με αποτέλεσμα να καταλογίζονται εις βάρος του μεγαλύτερες λογιστικές διαφορές : i. Τ-Δ.Α. «.....» καθαρής αξίας 309,12€ ii. Τ.-Δ.Α. «.....»iii. Τ.Π. «.....» iv. Τ.Π. «.....» v. Δ.Α.-ΤΙΜ. «.....» vi. Δ.Α.-ΤΙΜ. «.....» vii. ΤΙΜ.-Δ.Α. «.....» viii. ΤΙΜ.-Δ.Α. 1«.....» ix. ΤΙΜ.-Δ.Α. «.....»x. Δ.Α.-ΤΙΜ. «.....» xi. ΤΙΜ.-Δ.Α. «.....» xii. ΤΙΜ.-Δ.Α. «.....» xiii. ΤΙΜ. «.....».
4. Στην σελίδα 121 της εκθέσεως ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναφέρεται ότι δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση η αμοιβή που κατεβλήθη από αυτόν προς τον υπεργολάβο οικοδομών «.....» βάσει του Τ.Π.Υ. «.....» διότι τούτο περιλαμβάνει ασαφή και αόριστη αιτιολογία και δεν αναφέρονται οι συγκεκριμένες εργασίες για τις οποίες καταβάλλεται η αμοιβή, το ποσό της αμοιβής για κάθε εργασία , ωστόσο ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής είναι αβάσιμος διότι για τις εν λόγω εργασίες οι οποίες αφορούν παραγωγικές δαπάνες έχει εκδοθεί αφενός μεν το υπ' αρ. «.....» Τ.Π.Υ. από τον «.....» προς αυτόν με αναλυτική περιγραφή των εργασιών για τις οποίες εξεδόθη, ήτοι «Διαμόρφωση

περιβάλλοντος χώρου οικοδομής, «.....» στην οδό «.....», αφετέρου δε με την αποπεράτωση των ανωτέρω εργασιών εξεδόθη το υπ' αρ. «.....» Τ.Π.Υ. από αυτόν (προσφεύγοντα) προς τον «.....», με την ίδια ακριβώς περιγραφή εργασιών. Η πραγματοποίηση των επίμαχων εργασιών προκύπτει περαιτέρω και από τη με ημεροχρονολογία 1-11-2013 Βεβαίωση του Τμήματος Εισοδήματος της Α' Δ.Ο.Υ. Λάρισας προς τον «.....», αλλά και από το με ημεροχρονολογία σύνταξης 1-7-2010 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ του τελευταίου και του προσφεύγοντος (βλ. και επισυναπτομένη σχετική καρτέλα πελατών). Εξάλλου, δεν απαιτούνταν η σύνταξη ιδιωτικού συμφωνητικού για τις εργασίες για τις οποίες εξεδόθη το ΤΠΥ «.....», καθότι η αξία του τελευταίου ήταν 5.000€, ήτοι μικρότερη από 6.000€ (όριο του νομοθέτη).

5. Στην σελίδα 127 της εκθέσεως ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναφέρεται μεν ότι *«Από τα παραστ. Στοιχεία του σταθμού αυτ/των «.....» προκύπτει ότι πρόκειται για τα με αριθμό κυκλοφορίας: 1. «.....» ΕΙΧ (1328 cc) & 2. «.....» ΕΙΧ (1248 cc). Το με αριθμ. 1 είναι ιδιοκτησίας του ελεγχόμενου έως 23/6/2014 οπότε και μεταβιβάσθηκε κατά συνέπεια εκπίπτουν δαπάνες στάθμευσης κατά ποσοστό 70%»*. Πλην όμως, στη συνέχεια αναφέρει επί λέξει *«ΣΥΝΕΠΩΣ:Οι δαπάνες του με αριθμ. «.....» δεν εκπίπτουν κατά ποσοστό 70%»*. Οι ανωτέρω αντιφατικές διαπιστώσεις, για την ίδια ακριβώς δαπάνη αντικατοπτρίζουν την προχειρότητα με την οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος για όλα τα αντικείμενα (ΦΕισοδ., ΦΠΑ, ΚΦΑΣ). Σε κάθε περίπτωση οι δαπάνες που αφορούν το ΕΙΧ ιδιοκτησίας του θα πρέπει να εκπέσουν από τα ακαθάριστα εισοδήματά μου εν όλω.
6. Ο πίνακας, ο οποίος συνετάχθη από τον αρμόδιο ελεγκτή και φέρει τον τίτλο «ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ» δεν του κοινοποιήθηκε κατά τον προσωρινό προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, ώστε να μπορεί να αντικρούσει τα αναγραφόμενα σε αυτόν στοιχεία, στα πλαίσια της άσκησης του δικαιώματός μου για προηγούμενη ακρόαση. Εξάλλου, εσφαλμένως οι εν λόγω δαπάνες αναφέρονται ως λογιστικές διαφορές. Διότι σε κάθε φορολογική δήλωση που υπέβαλε επεσύναπτε τον σχετικό πίνακα και αναμόρφωνε τα έξοδά του, τα οποία αντιστοιχούσαν σε ΙΧ αυτοκίνητα (γεγονός το οποίο προκύπτει και από το έντυπο Ε3 όπου αναγράφεται και η σχετική αναμόρφωση η οποία έλαβε χώρα). Στα πλαίσια αυτής της αναμόρφωσης περιλαμβάνονται και δαπάνες για κινητή τηλεφωνία, δεδομένου ότι διέθετε 6 τηλεφωνικές γραμμές απασχολώντας μία υπάλληλο (βλ. προσκομιζόμενες καρτέλες λογαριασμών).
7. Η φορολογική αρχή εσφαλμένως υπολαμβάνει ότι θα έπρεπε να έχουν εκδοθεί ΑΠΥ ή ΑΛΠ από ηλεκτρολόγους, υδραυλικούς και ελαιοχρωματιστές για εργασίες οι οποίες έλαβαν χώρα κατά την κατασκευή οικοδομής στην οδό «.....». Διότι οι δαπάνες αυτές βάρυναν τον ιδιοκτήτη της οικοδομής και όχι αυτόν ως εργολήπτη.
8. Στη σελίδα 121 της εκθέσεως ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ο αρμόδιος ελεγκτής καταλογίζει ως λογιστική διαφορά ποσό 2.735€, διότι *«το ενοίκιο του γραφείου κατατίθεται στην Eurobank στο όνομα της ιδιοκτήτριας αυτού από δύο ονόματα ελεύθ. Επαγγελματίες, κατά συνέπεια από το σύνολο αυτού πλέον του χαρ/μου δεν εκπίπτει και προστίθεται ως λογ.*

Διαφορά σταθάριστα έσοδα χρήσης Ήτοι ποσό 2.735» . Πλην όμως, όπως προκύπτει από το από 24-3-2004 «Ιδιωτικό Συμφωνητικό Επαγγελματικής Μισθώσεως» το οποίο συνήφθη μεταξύ της «.....» ως εκμισθώτριας και αυτού ως μισθωτή, ενώ ο δε «.....» υπήρξε συνεργάτης του και συμμετοχος σε ορισμένες κοινοπραξίες, χωρίς όμως ποτέ να έχει έδρα στο διαμέρισμα που μίσθωσε επί της οδού «.....», λαμβανομένου άλλωστε υπ' όψιν ότι ήταν υπάλληλος στην Αεροπορία.

9. Όσον αφορά τις εργασίες τις οποίες εξετέλεσε στο κατάστημα – καφέ μπαρ «.....» επί της οδού «.....», εσφαλμένως ο έλεγχος του καταλογίζει την μη έκδοση παραστατικών. Διότι, για τις εργασίες αυτές, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν υπ' ευθύνη του και υπό την επίβλεψή του, ουδέποτε έλαβε αμοιβή, καθότι αμέσως μετά την ολοκλήρωσή τους ακολούθησε η κατεδάφιση με εντολή του Δήμου Λαρισαίων, κατεδάφιση η οποία κατέστρεψε και τις κατασκευές που πραγματοποίησε, δεδομένου ότι η επίμαχη μεταλλική κατασκευή στηριζόταν σε βάση μπετόν. Τούτο προκύπτει και από το υπ' αρ. πρωτ. «.....» έγγραφο του Τμήματος Αυθαιρέτων της Διεύθυνσης Πολεοδομίας του Δήμου Λαρισαίων στο οποίο αναφέρεται ότι «κατόπιν αυτοψίας υπαλλήλων της υπηρεσίας μας επί της οδού «.....», διαπιστώθηκε ότι δεν υφίσταται πλέον η μεταλλική κατασκευή που περιγράφεται στο παραπάνω σχετικό».

Επειδή στο άρθρο 30 παρ.2, 3,4,7 και 8 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται :

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

α) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο παραγωγής - κοστολογίου ή το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών ή το βιβλίο ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής που ορίζεται από την παράγραφο 1 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού,

β) τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία του Κώδικα αυτού κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται,

γ) λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας,

δ) εξοφλεί τιμολόγια αξίας 15.000 ευρώ και άνω με τρόπο διαφορετικό από τον οριζόμενο.

ε) δεν συντάσσει και δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, που ορίζεται από την περίπτωση Γ' της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κώδικα αυτού ή συντάσσει αυτόν ανακριβώς.

Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής τότε μόνον συνιστούν ανεπάρκεια, όταν δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη ή όταν καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων.

Δεν συνιστούν αντικειμενική αδυναμία ελέγχου οι περιπτώσεις που αναφέρονται σε διαπιστωθείσες πλημμέλειες στα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, καθώς και η αδυναμία αναπαραγωγής του

περιεχομένου του θεωρημένου οπτικού δίσκου του βιβλίου αποθήκης, όταν καλύπτονται από καταστάσεις ή ηλεκτρομαγνητικά μέσα ή άλλα αναλυτικά στοιχεία, τα οποία παρέχονται στο φορολογικό έλεγχο στην προθεσμία που τάσσεται από αυτόν, με την προϋπόθεση ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα, ώστε να είναι δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και επαληθεύονται αυτά από τα βιβλία και στοιχεία.

Η ανεπάρκεια πρέπει να αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων για οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων και να είναι αιτιολογημένη.

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

α)

β).....

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

δ)

ε).....,

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, εφαρμοζόμενων 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.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.

8. 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 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή οικοδομών ή την εκτέλεση ηλεκτρολογικών και μηχανολογικών εγκαταστάσεων σε ιδιώτες με την χρησιμοποίηση ιδίων υλικών εφαρμόζονται οι ειδικές διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2238/1994. Με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ.4 περίπτωση β του ν.2238/1994 (όπως ισχύει με την αντικατάστασή του με το άρθρο 12 του ν.3522/2006) για έργα που αναλαμβάνονται από 01/01/2007 και μετά τα αποτελέσματα προσδιορίζονται λογιστικά και όχι με την χρήση συντελεστών επί ακαθαρίστων εσόδων όπως ίσχυε προγενέστερα.

Επειδή στην παρ.1 του άρθρου 32 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) (ως ισχύει μέχρι και το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) ορίζεται:

«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 από την 01/01/2013 ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ.186/1992, Α' 84), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, καταργείται και αντικαθίσταται με τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ν.4093/2012).

Επειδή στο άρθρο 6 παρ.1 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται:

«Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο.».

Επειδή στο άρθρο 32 παρ.1 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) (όπως το άρθρο 32 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 4 του Ν.4110/2013 (ΦΕΚ Α΄ 17/23-01-2013) και σύμφωνα με την περίπτωση α΄ της παρ. 1 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση, από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.) ορίζεται ότι:

«Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.

Επειδή εν προκειμένω για τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους υφίστανται οι παρακάτω παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων :

ΟΙΚ.ΕΤΟΣ (ΧΡΗΣΗ)	ΠΑΡΑΒΑΣΗ	ΑΕΠ	ΑΞΙΑ ΜΗ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΑ ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΤΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΩΝ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΞΙΑΣ ΜΗ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΠΡΟΣ ΕΠΙ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)=(3)/(4)Χ100
2011 (2010)	Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου σε 7 περιπτώσεις	«.....»	32.458,95	89.200,67	36,39%
2012(2011)	Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου σε 10 περιπτώσεις	«.....»	43.640,02	70.215,07	62,15%
2013(2012)	Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου σε 20 περιπτώσεις	«.....»	117.662,19	102.684,27	114,59%
2014(2013)	Μη έκδοση φορολογικού στοιχείου σε 7 περιπτώσεις	«.....»	10.663,27	62.645,12	17,02%

Συγκεκριμένα ως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. και Κ.Φ.Α.Σ., από τον έλεγχο των προσκομισθέντων βιβλίων, των ληφθέντων και εκδοθέντων παραστατικών για τις υπό κρίση χρήσεις, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων πέραν των υπηρεσιών του ως μηχανικός, ανέλαβε και την κατασκευή ιδιωτικών τεχνικών έργων με την χρησιμοποίηση ιδίων υλικών. Λόγω της εν λόγω δραστηριότητας του, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι χρεώνεται με οικοδομικά υλικά, σίδερα,

μπετά, τσιμέντα, ηλεκτρολογικά, υδραυλικά υλικά, τα οποία καταχωρεί στα τηρούμενα βιβλία του, εν τούτοις όμως δεν εμφανίζει αντίστοιχα έξοδα κατασκευαστών, όπως εργολάβων, ηλεκτρολόγων, υδραυλικών και λοιπών τεχνιτών, και επιπλέον δεν προσκόμισε στον έλεγχο ιδιωτικά συμφωνητικά με τους ιδιοκτήτες των οικοδομών με τους όρους και τις προϋποθέσεις της κατασκευής και της αποπεράτωσης αυτών έτσι ώστε να συσχετισθεί το κόστος των υλικών και της παρασχεθείσας υπηρεσίας με την αμοιβή αυτών και να εξακριβωθεί έτσι η έκδοση του αντίστοιχου παραστατικού εσόδου.

Τα παραστατικά των προμηθευτών με τα ληφθέντα επ' ονόματί του υλικά που προορίζονταν για κατασκευές κτισμάτων και οικοδομών ιδιωτών (σίδερα, μπετά, τσιμέντα, ηλεκτρολογικά) σε πολλές περιπτώσεις ως τόπο προορισμού αναγράφουν την έδρα του που είναι γραφείο σε όροφο πολυκατοικίας στο κέντρο της πόλης της Λάρισας επί της οδού «.....» με συνέπεια να καθίσταται δυσχερές από τον έλεγχο να προσδιορισθεί το κτίσμα και ο ιδιοκτήτης αυτού, καθόσον δεν υπήρχε η βασική πληροφορία για τον τόπο που τελικώς μεταφέρθηκαν και χρησιμοποιήθηκαν. Εξαιτίας των εν λόγω δυσχερειών κατά την διαδικασία των ελεγκτικών επαληθεύσεων, ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να αιτιολογήσει τις εν λόγω παραλείψεις και προς τούτου ο προσφεύγων προσκόμισε στοιχεία και καταστάσεις επί των οποίων διαχώριζε τα παραστατικά αγορών και δαπανών, που αφορούσαν τους πελάτες του (ενώ τα παραστατικά είχαν ληφθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία του προσφεύγοντος), σε περιπτώσεις που εκδόθηκε παραστατικό και σε περιπτώσεις που και ο ίδιος αποδέχεται ότι δεν εκδόθηκε παραστατικό.

Ο έλεγχος αξιολογώντας τις εν λόγω καταστάσεις και λαμβάνοντας υπόψη : α) τα συμπεράσματα που προέκυψαν κατόπιν συγκρίσεως των αγορών και των δαπανών που πραγματοποίησε για λογαριασμό των πελατών του με τα εκδοθέντα από αυτόν φορολογικά στοιχεία, β) το γεγονός ότι δεν διαθέτει αποθηκευτικούς χώρους ή υποκαταστήματα, ώστε στο τέλος κάθε χρήσης να διαθέτει μένοντα αποθέματα, θεώρησε ότι η αξία των αγορασθέντων επ' ονόματί του υλικών και καταχωρηθέντων στα βιβλία του, που δεν αντιστοιχεί σε εκδοθέντα από αυτόν φορολογικά στοιχεία, αποτελεί έσοδο για το οποίο δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο (βλ. ανάλυση των εν λόγω περιπτώσεων αγορών - δαπανών στο κεφ.5.2.3. «ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της οικείας έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ) και καταλόγισε τις αναφερθείσες στον ανωτέρω πίνακα παραβάσεις με την έκδοση των σχετικών αποφάσεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. και Κ.Φ.Α.Σ..

Επειδή με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, ως προς το θέμα των καταλογισθεισών παραβάσεων ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι καταστάσεις που προσκόμισε στον έλεγχο και αφορούν τις περιπτώσεις που εξέδωσε παραστατικό εσόδου και τις περιπτώσεις που δεν εξέδωσε, ουδόλως ελήφθησαν υπόψη από την φορολογική αρχή και συγκεκριμένα το ποσό των πιστωτικών παραστατικών τα οποία αναφέρονται στις καταστάσεις αυτές (σελ.73 έκθεσης ελέγχου) θα έπρεπε να αφαιρεθεί από τον έλεγχο και συγκεκριμένα των παρακάτω προσκομισθέντων παραστατικών : i. ΠΙΣΤ.ΤΙΜ. (Δ.Α.) «.....» ii. ΠΙΣΤ. ΤΙΜ. «.....» iii. ΠΙΣΤ. ΤΙΜ. «.....» iv. ΠΙΣΤ. ΤΙΜ. «.....» v. ΠΙΣΤ. ΤΙΜ. «.....» vi. ΠΙΣΤ. ΤΙΜ. «.....» vii. ΠΙΣΤ. ΤΙΜ. «.....» viii. ΠΙΣΤ. ΤΙΜ. «.....» ix.

ΠΙΣΤ.ΤΙΜ. «.....» x. ΠΙΣΤ.ΤΙΜ. «.....» xi. ΠΙΣΤ.ΤΙΜ. «.....» xii. ΠΙΣΤ.ΤΙΜ. «.....» xiii. ΠΙΣΤ.ΤΙΜ. «.....».

Από τα προσκομισθέντα όμως πιστωτικά τιμολόγια δεν προκύπτουν τα στοιχεία της συναλλαγής που αφορά η επιστροφή ή η έκπτωση, ως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ (12.11.4 της υπ'αριθμ.3/1992 εγκυκλίου του Κ.Β.Σ.) έτσι ώστε να αφαιρεθούν από την αξία των συγκεκριμένων τιμολογίων που έχουν συμπεριληφθεί στις καταστάσεις του ελέγχου.

Επιπλέον ισχυρίζεται ότι τα ακόλουθα παραστατικά αναγράφονται με εσφαλμένη (μεγαλύτερη) αξία στην έκθεση ελέγχου με αποτέλεσμα να καταλογίζονται εις βάρος του μεγαλύτερες λογιστικές διαφορές : i. Τ.-Δ.Α. «.....»ii. Τ.-Δ.Α. «.....» iii. Τ.Π. «.....» iv. Τ.Π. «.....» v. Δ.Α.-ΤΙΜ. «.....» vi. Δ.Α.-ΤΙΜ. «.....» vii. ΤΙΜ.-Δ.Α. «.....» viii. ΤΙΜ.-Δ.Α. «.....» ix. ΤΙΜ.-Δ.Α. «.....» x. Δ.Α.-ΤΙΜ. «.....» xi. ΤΙΜ.-Δ.Α. «.....» xii. ΤΙΜ.-Δ.Α. «.....»xiii. ΤΙΜ. «.....».

Ωστόσο από την σύγκριση των προσκομισθέντων παραστατικών με τις καταστάσεις του ελέγχου δεν προέκυψαν διαφορές που να διαφοροποιούν τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επειδή λόγω του ύψους και της έκτασης των υφιστάμενων καταλογισθείσων παραβάσεων Κ.Β.Σ. και Κ.Φ.Α.Σ., περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου, ορθώς ο έλεγχος, προέβη στον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, αποτελεσμάτων, φορολογητέων εκροών και εισροών, ως αναλυτικά εμφανίζεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ εφαρμόζοντας τις διατάξεις των άρθρων 31, 32 του ν.2238/1994 και 48 παρ.3 του ν.2859/2000.

Επειδή σύμφωνα με το 1078820/1526/Α0012/29-08-2007 του Υπουργείου Οικονομικών αναφέρεται:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., μεταξύ άλλων δαπανών εκπίπτουν και τα γενικά έξοδα διαχείρισης.

2. Κατά την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων, έχει γίνει παγίως δεκτό από τη διοικητική και δικαστηριακή νομολογία ότι, ως γενικό έξοδο διαχείρισης νοείται κάθε παραγωγική δαπάνη, εφόσον αυτή ενεργείται μέσα στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της επιχείρησης και συμβάλλει στην καλύτερη απόδοση αυτής και στη δημιουργία ή διατήρηση κέρδους.

3. Από τη διατύπωση της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., η οποία αναφέρει ότι στα γενικά έξοδα διαχείρισης προκύπτει ότι οι περιγραφόμενες σε αυτήν κατηγορίες δαπανών είναι ενδεικτικές και επομένως θα μπορούσε να συμπεριληφθούν στα γενικά έξοδα διαχείρισης και οι δαπάνες που αναφέρονται στο έγγραφό σας (ενοίκια, έξοδα μετακίνησης, ΔΕΚΟ κ.τ.λ.).

4. Περαιτέρω για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις:

α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική.

β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων).

γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.).

δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη...».

Επειδή στην παρ.2 και 9 του άρθρου 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. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιογράφων στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών.

9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.».

Επειδή εν προκειμένω ο έλεγχος στην χρήση 2010 δεν αναγνώρισε το Τ.Π.Υ «.....» εκδοθέν από τον «.....» Υπεργολάβο οικοδομών και το θεώρησε ως λογιστική διαφορά διότι εξεδόθη με ασαφή και αόριστη αιτιολογία ήτοι «Διαμόρφωση περιβάλλοντος χώρου οικοδομής» καθαρής αξίας 5.000,00€ πλέον 1.150,00€ ΦΠΑ χωρίς να αναφέρονται οι συγκεκριμένες εργασίες για τις οποίες καταβάλλεται η αμοιβή, το ποσό της αμοιβής για κάθε εργασία, ή δεν γίνεται παραπομπή σε ιδιωτικό συμφωνητικό που να φέρει βέβαια χρονολογία, για τη μεταξύ τους συνεργασία, από το οποίο να προβλέπεται η καταβολή και ο τρόπος υπολογισμού της συγκεκριμένης αμοιβής γεγονός έχει ως αποτέλεσμα την αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων, ώστε να αποδειχθεί το ύψος της δαπάνης, η πραγματοποίησή της, καθώς και ότι πρόκειται για παραγωγική δαπάνη.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται την παραγωγικότητα της δαπάνης καθώς υπάρχει αναλυτική περιγραφή των εργασιών για τις οποίες εξεδόθη, ήτοι «Διαμόρφωση περιβάλλοντος χώρου οικοδομής, «.....» στην οδό «.....», αφετέρου δε (με την αποπεράτωση των ανωτέρω εργασιών) εξεδόθη το υπ' αρ. «.....» Τ.Π.Υ. από αυτόν (προσφεύγοντα) προς τον «.....», (σχετ. το από 1-7-2010 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ του τελευταίου και του προσφεύγοντος) με την ίδια ακριβώς περιγραφή εργασιών, επιπλέον ισχυρίζεται ότι η πραγματοποίηση των επίμαχων εργασιών προκύπτει περαιτέρω και από τη με ημεροχρονολογία 1-11-2013 Βεβαίωση του Τμήματος Εισοδήματος της Α' Δ.Ο.Υ. Λάρισας προς τον «.....», ενώ δεν απαιτούνταν η σύνταξη ιδιωτικού συμφωνητικού για τις εργασίες για τις οποίες εξεδόθη το ΤΠΥ «.....», καθότι η αξία του τελευταίου ήταν 5.000€, ήτοι μικρότερη από 6.000€ (όριο του νομοθέτη).

Σύμφωνα με τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων προκύπτει ότι τεκμηριώνουν την συναλλαγή που αφορούν την έκδοση του υπ' αριθμ. «.....» Τ.Π.Υ., δεν αποδεικνύουν όμως την

συναλλαγή που αναφέρεται στο υπ'αριθμ. «.....» Τ.Π.Υ του «.....» καθώς για την εν λόγω συναλλαγή δεν προσκομίσθηκε σχετικό ιδιωτικό συμφωνητικό-σύμβαση ή άλλο στοιχείο, όπου να γίνεται λεπτομερής αναφορά των εργασιών που αναφέρονται συνοπτικά στο εκδοθέν φορολογικό στοιχείο, (ως ορίζουν και οι σχετικές διατάξεις του άρθρου 12 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.)) έτσι ώστε να εκτιμηθεί το ύψος της συναλλαγής και επιπλέον δεν προσκομίζονται αποδεικτικά εξόφλησης μέσω τραπέζης ως ορίζουν οι διατάξεις του Κ.Β.Σ. συνεπώς οι ως άνω προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Επειδή στην παρ.1 περ.(β) του άρθρου 31 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο 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:

β) Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων.

Ειδικά για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό μέχρι 1.600 (χίλια εξακόσια) κυβικά εκατοστά, εκπίπτουν οι δαπάνες συντήρησης, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων και τα μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης ή οποιονδήποτε τρίτο, σε ποσοστό 70% (εβδομήντα τοις εκατό) του ύψους αυτών, εφόσον τα αυτοκίνητα αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης...».

Επειδή εν προκειμένω ο έλεγχος, ως εμφανίζεται στο κεφ. 5.3.3 «Έλεγχος Δαπανών», ως προς τον έλεγχο των δαπανών αυτοκινήτων, διαπίστωσε ότι αφορούν δύο αυτοκίνητα: το με αριθμ. «.....» ΕΙΧ (1328cc) ιδιοκτησίας του προσφεύγοντος και το με αριθμ. «.....» ΕΙΧ (1248cc) ιδιοκτησίας του «.....», ΑΦΜ «.....» και εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ.1β του ν.2238/1994, δεν έκανε δεκτές τις δαπάνες που αναλογούν στο δεύτερο αναφερόμενο αυτοκίνητο καθόσον δεν ανήκει στον προσφεύγοντα ενώ για το αυτοκίνητο που κατέχει ο προσφεύγων αναγνώρισε το 70% των δαπανών που αναλογούν σε αυτό, όπως ορίζουν οι σχετικές διατάξεις. Συνεπώς οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί αναγνώρισης του συνόλου των δαπανών απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν τηρήθηκε το δικαίωμα της κλήσης προς ακρόαση, ως προς το θέμα της μη κοινοποίησης σε αυτόν της κατάστασης των λογιστικών διαφορών του ελέγχου, επιπλέον ισχυρίζεται ότι οι διαπιστωθείσες από τον έλεγχο λογιστικές διαφορές είναι εσφαλμένες καθώς σε κάθε φορολογική δήλωση που υπέβαλε επεσύναπτε τον σχετικό πίνακα και αναμόρφωνε τα έξοδά του, τα οποία αντιστοιχούσαν σε ΙΧ αυτοκίνητα και σε δαπάνες για κινητή τηλεφωνία. Ωστόσο, ως εμφανίζεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου, η ελεγκτική αρχή εφάρμοσε το άρθρο 28 του ν.4174/2013 και απέστειλε στον προσφεύγοντα το υπ'αριθμ. «.....» Σημείωμα Διαπιστώσεων με τις αντίστοιχες πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού προστίμων, φόρου εισοδήματος

και ΦΠΑ. και στο εν λόγω σημείωμα διαπιστώσεων, όπου γίνεται αναφορά σε λογιστικές διαφορές αναφέρεται ότι επισυνάπτεται κατάσταση λογιστικών διαφορών.

Συνεπώς δόθηκε στον προσφεύγοντα το δικαίωμα παροχής εξηγήσεων και διευκρινίσεων ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου, ενώ ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένου προσδιορισμού λογιστικών διαφορών που αορίστως προβάλλεται, προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου ότι, ό,τι έχει αναμορφώσει φορολογικά ο προσφεύγων έχει ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο κατά τον προσδιορισμό των λογιστικών διαφορών για κάθε χρήση (σχετ.σελ.120,126,127,132,134 της οικείας έκθεσης ελέγχου).

Επειδή ως ανωτέρω αναφέρθηκε, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις:

α) *Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική.*

β) *Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων).*

γ) *Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.).*

δ) *Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη...».*

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος καταλόγισε ως λογιστική διαφορά το ποσό των 2.735 €, με την αιτιολογία ότι: «*το ενοίκιο του γραφείου κατατίθεται στην Eurobank στο όνομα της ιδιοκτήτριας αυτού από δύο ονόματα ελεύθ. Επαγγελματίες,*» διότι όπως προκύπτει από το από 24-3-2004 «Ιδιωτικό Συμφωνητικό Επαγγελματικής Μισθώσεως», εκμισθωτής εμφανίζεται η «.....» και μισθωτής μόνο ο ίδιος (προσφεύγων), και όχι ο «.....» ο οποίος υπήρξε συνεργάτης του και συμμετοχος σε ορισμένες κοινοπραξίες, χωρίς όμως ποτέ να έχει έδρα στο διαμέρισμα που μίσθωσε επί της οδού «.....», ο οποίος άλλωστε ήταν υπάλληλος στην Αεροπορία.

Επειδή βάσει πραγματικών δεδομένων κατόπιν ελέγχου των καταβολών του ενοικίου (τραπεζικών καταθέσεων) προέκυψε ότι το ενοίκιο του γραφείου του προσφεύγοντος κατατίθεται στην Eurobank στο όνομα της ιδιοκτήτριας αυτού από δύο ονόματα ελεύθ. Επαγγελματίες ,τον προσφεύγοντα και τον «.....», ΑΦΜ «.....», γεγονός που δεν αμφισβητείται από τον προσφεύγοντα, ως εκ τούτου ως πραγματική και εκπεστέα δαπάνη ενοικίου (ως ορίζουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 31 του Ν.2238/1994) ορθώς θεωρήθηκε από τον έλεγχο αυτή που ανά έτος καταβάλλεται από τον προσφεύγοντα.

Επειδή στην παρ.12.5 της Εγκυκλίου 3 /1992 Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του νέου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) ορίζεται:

« 12.5. Τιμολόγιο για τεχνικά έργα ή άλλες εγκαταστάσεις.

• 12.5.1. Για τα τεχνικά έργα (δημόσια και ιδιωτικά) ή άλλες εγκαταστάσεις, είτε τα υλικά είναι του κατασκευαστή, είτε του ιδιοκτήτη του έργου, εκδίδεται τιμολόγιο για τη συνολική αξία του έργου (υλικά και εργασία) ή μόνο για την αμοιβή, κατά περίπτωση. Το τιμολόγιο των περιπτώσεων αυτών είναι αθεώρητο, αν τα υλικά που χρησιμοποιούνται είναι του εργολάβου, με την προϋπόθεση ότι κατασκευάζεται νέο τεχνικό έργο. Για τις περιπτώσεις αυτές διευκρινίζεται ότι τιμολογείται το έργο και συνεπώς αρκεί η έκδοση του τιμολογίου και μόνο, χωρίς δηλαδή να απαιτείται να εκδοθεί συγχρόνως και Δ.Α. ή συνενωμένο τιμολόγιο - δελτίο αποστολής. Τονίζεται ότι για τις διακινήσεις υλικών και λοιπών αγαθών που ενσωματώνονται στο έργο πρέπει να εκδίδονται δελτία αποστολής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις σχετικές διατάξεις.

Αντίθετα, όταν δηλαδή τα υλικά παρέχονται από τον εργοδότη, ο κατασκευαστής υποχρεούται να εκδίδει θεωρημένο τιμολόγιο για την παροχή υπηρεσιών.

Ακόμη στις περιπτώσεις επισκευών, βελτιώσεων, συντηρήσεων κ.λ.π. τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, εφόσον χρησιμοποιούνται υλικά του εργολάβου, εξετάζεται η σχέση του κόστους αυτών (υλικών) σε σχέση με τη συνολική αμοιβή, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 3, παράγρ. 2δ του Κώδικα, οπότε, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο αθεώρητο, αν η αξία των υλικών είναι πάνω από το 1/3 της συνολικής αμοιβής, ή τιμολόγιο θεωρημένο, αν η αξία των υλικών είναι κάτω από το 1/3 της συνολικής αμοιβής.

Πάντως, ανεξάρτητα από τα προαναφερθέντα, σημειώνουμε ότι δεν απαγορεύεται η χρήση του ίδιου στελέχους με τον τίτλο «ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ», το οποίο, εφόσον είναι θεωρημένο, μπορεί να χρησιμοποιηθεί για όλες τις περιπτώσεις εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων (με ή χωρίς υλικά του εργολάβου κ.λ.π.).

• 12.5.2. Ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου εκτέλεσης έργων ή εγκαταστάσεων δεν συνδέεται με το χρόνο έκδοσης των δελτίων αποστολής, με τα οποία διακινήθηκαν υλικά προς το έργο.

Το τιμολόγιο αυτό εκδίδεται όταν το έργο ολοκληρωθεί και παραδοθεί, όχι όμως πέραν της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων. Όταν το έργο συνεχίζεται και μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, τιμολογείται το τμήμα του έργου που έχει εκτελεσθεί μέσα στη χρήση.»

Επειδή εν προκειμένω στις χρήσεις 2010 και 2011 ο προσφεύγων στα πλαίσια της δραστηριότητας του ως «εργολάβος ιδιωτικών τεχνικών έργων με την χρησιμοποίηση ιδίων υλικών» πραγματοποίησε αγορές και δαπάνες για την κατασκευή του καταστήματος - καφέ μπαρ «.....», επί της οδού «.....» στη Λάρισα, ως αναλυτικά αναφέρονται στις σελίδες 68,69 και 81 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, τις οποίες καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία του, γεγονός που αποδέχεται και ο ίδιος ο προσφεύγων με την υποβληθείσα προσφυγή αλλά υποστηρίζει ότι ενώ αυτές οι εργασίες πραγματοποιήθηκαν υπ' ευθύνη του και υπό την επίβλεψή του, ουδέποτε έλαβε αμοιβή, καθότι αμέσως μετά την ολοκλήρωσή τους ακολούθησε η κατεδάφιση με εντολή του Δήμου Λαρισαίων.

Ωστόσο οι προαναφερθείσες διατάξεις ορίζουν την υποχρέωση τιμολόγησης τμήματος έργου που έχει εκτελεσθεί σε κάθε χρήση, το γεγονός ότι η κατασκευή κατεδαφίσθηκε μεταγενέστερα και δεν εισπράχθηκε αμοιβή, δεν ασκεί επιρροή στην υποχρέωση έκδοσης φορολογικού στοιχείου.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι συντρέχει πρόδηλο λογιστικό σφάλμα στην υπ'αριθμ. «.....» οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2011 ως προς το δηλωθέν φορολογητέο εισόδημα, το οποίο υπολογίζεται σε 83.764,66 ενώ έχει δηλωθεί ότι ανέρχονταν στο ποσό των 87.909,83 ευρώ γεγονός που συνεπάγεται καταλογισμό μεγαλύτερης διαφοράς κυρίου και πρόσθετου φόρου. Ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος καθώς το δηλωτέο φορολογητέο εισόδημα που εμφανίζεται τόσο στο εκκαθαριστικό όσο και στην εν λόγω προσβαλλόμενη πράξη είναι το ποσό των **83.764,66 ευρώ** το οποίο έχει προκύψει μετά την αφαίρεση των δαπανών του άρθρου 8 του ν.2238/1994 ποσού **4.145,17 ευρώ** από το συνολικό εισόδημα ποσού **87.909,83 ευρώ**.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου Κ.Β.Σ. & Κ.Φ.Α.Σ., φορολογίας εισοδήματος, και ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Α' Λάρισας, «.....», επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **12/04/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», **ΑΦΜ** «.....».

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικ.έτος 2011 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2010-31/12/2010)

Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015

8.766,32 €

Φόρος εισοδήματος

Διαφορά φόρου εισοδήματος	18.420,43 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	22.104,52 €
Καταλογισθείσα έκπτωση λόγω δήλωσης μέσω διαδικτύου	20,00€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	40.544,95 €

Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	9.197,57 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	11.037,09 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	20.234,66 €

Οικ.έτος 2012 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2011-31/12/2011)

Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015

11.301,86€

Φόρος εισοδήματος

Διαφορά φόρου εισοδήματος	17.532,84 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 104%	18.234,15 €
Καταλογισθείσα έκπτωση λόγω δήλωσης μέσω διαδικτύου	32,96€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	35.799,95 €

Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	9.525,96 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	11.431,16 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	20.957,12 €

Οικ.έτος 2013 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012)

Κ.Β.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015

30.019,97€

Φόρος εισοδήματος

Διαφορά φόρου εισοδήματος	41.008,84 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 80%	32.807,07 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	73.815,91 €

Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	26.644,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	31.972,80 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	58.616,80 €

Οικ.έτος 2014 (Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013)

Κ.Φ.Α.Σ.

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015

3.329,76€

Φόρος εισοδήματος

Διαφορά φόρου εισοδήματος	3.628,51€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	2.031,97€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.660,48€

Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	4.490,44 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 119,6%	5.370,54 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.860,98 €

Φορολογικό έτος 2014**Φόρος εισοδήματος**

Διαφορά φόρου εισοδήματος	2.787,98 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 36%	1.003,67 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.791,65 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .