



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21/12/2017

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

Αριθμός απόφασης: 2502

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

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

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

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

4. Την από 07/08/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατά:

α) των υπ' αριθ. και/27.06.2017 πράξεων επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2008 – 31/12/2008 και 01/01/2009 – 31/12/2009 αντίστοιχα,

- β) των υπ' αριθ. και/27.06.2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2008 – 31/12/2008 (οικ. έτος 2009) και 01/01/2009 – 31/12/2009 (οικ. έτος 2010) αντίστοιχα,
- γ) της υπ' αριθ./27.06.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς στο εισόδημα φυσικών προσώπων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 - 31/12/2009 (οικ. έτους 2010) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,
- δ) των υπ' αριθ. και/27.06.2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2008 – 31/12/2008 και 01/01/2009 – 31/12/2009 αντίστοιχα,
- ε) της υπ' αριθ./27.06.2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για το φορολογικό έτος 2017, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5.** Τις υπ' αριθ. και/27.06.2017 πράξεις επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 διαχειριστικών περιόδων 01/01/2008 – 31/12/2008 και 01/01/2009 – 31/12/2009 αντίστοιχα, τις υπ' αριθ. και/27.06.2017 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικών περιόδων 01/01/2008 – 31/12/2008 (οικ. έτος 2009) και 01/01/2009 – 31/12/2009 (οικ. έτος 2010) αντίστοιχα, την υπ' αριθ./27.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς στο εισόδημα φυσικών προσώπων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 - 31/12/2009 (οικ. έτους 2010), τις υπ' αριθ. και/27.06.2017 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικών περιόδων 01/01/2008 – 31/12/2008 και 01/01/2009 – 31/12/2009 αντίστοιχα, και την υπ' αριθ./27.06.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση αυτών.
- 6.** Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- 7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07/08/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./27.06.2017 πράξη επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, πρόστιμο ποσού 586,00€, λόγω μη υποβολής συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών – προμηθευτών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει την κύρωση της παρ. 3^ς του άρθρου 7 του ν.4337/2015, ήτοι 586,00€ x 3 x 1/3.

Με την υπ' αριθ./27.06.2017 πράξη επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, πρόστιμο ποσού 586,00€, λόγω μη υποβολής συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών – προμηθευτών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), που επισύρει την κύρωση της παρ. 3^ς του άρθρου 7 του ν.4337/2015, ήτοι 586,00€ x 3 x 1/3.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 27/06/2017 έκθεσης ελέγχου προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και εφαρμογής διατάξεων Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) της Δ.Ο.Υ.

Με την υπ' αριθ./27.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 13.956,08€ και πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 16.747,30€, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων της ατομικής του επιχείρησης ως ανακριβών και εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων, λόγω μη ανταπόκρισης στην πρόσκληση του ελέγχου για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων και αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Με την υπ' αριθ./27.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 87.295,20€ και πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 104.754,24€, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων της ατομικής του επιχείρησης ως ανακριβών και εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων, λόγω μη ανταπόκρισης στην πρόσκληση του ελέγχου για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων και αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 27/06/2017 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.

Με την υπ' αριθ./27.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού έκτακτης εισφοράς στο εισόδημα φυσικών προσώπων οικ. έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα κύρια εισφορά ποσού 2.420,50€, κατόπιν απόρριψης των βιβλίων της ατομικής του επιχείρησης ως ανακριβών και εξωλογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων, λόγω μη ανταπόκρισης στην πρόσκληση του ελέγχου για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων και αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 27/06/2017 έκθεσης ελέγχου έκτακτης οικονομικής εισφοράς στα φυσικά πρόσωπα με μεγάλο εισόδημα (άρθρο 5 ν.3833/2010) της Δ.Ο.Υ.

Με την υπ' αριθ./27.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 45.044,06€ και πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 54.052,87€, λόγω μη ανταπόκρισης στην πρόσκληση του ελέγχου για

προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων και αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων της ατομικής του επιχείρησης, τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών, καθώς και τη μη αναγνώριση προς έκπτωση του ΦΠΑ των μη προσκομισθέντων ληφθέντων στοιχείων.

Με την υπ' αριθ./27.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 212.001,05€ και πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 254.401,25€, λόγω μη ανταπόκρισης στην πρόσκληση του ελέγχου για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων και αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων που ως αποτέλεσμα είχε την κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 ανακρίβεια των βιβλίων της ατομικής του επιχείρησης, τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών, καθώς και τη μη αναγνώριση προς έκπτωση του ΦΠΑ των μη προσκομισθέντων ληφθέντων στοιχείων.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 27/06/2017 έκθεσης ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ.

Με την υπ' αριθ./27.06.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2017, πρόστιμο ποσού 500,00€, λόγω μη ανταπόκρισης στα υπ' αριθ. πρωτ. 1572/19.01.2017 και 4092/07.02.2017 αιτήματα της φορολογικής αρχής για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 1 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), που επισύρει την κύρωση των παρ. 1^ο και 2^ο του άρθρου 54 του ίδιου νόμου, ήτοι 250,00€ για έκαστη περίπτωση.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 27/06/2017 έκθεσης ελέγχου προστίμου ΚΦΔ (άρθρου 54 ν. 4174/2013) της Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμων, σύμφωνα με τα άρθρα 84 ν.2238/1994 και 57 ν.2859/2000.
2. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί του κύρους των βιβλίων. Αυθαίρετες και αβάσιμες οι διαπιστώσεις και οι ισχυρισμοί του ελέγχου. Μη νόμιμες και εσφαλμένες οι προσβαλλόμενες πράξεις. Αναιτιολόγητη και εσφαλμένη εφαρμογή εξωλογιστικού προσδιορισμού για τον υπολογισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων στη φορολογία εισοδήματος και τον ΦΠΑ. Εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός με βάση τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος.
3. Η μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών – προμηθευτών οφείλεται σε σειρά γεγονότων ανωτέρας βίας και δεν υφίστατο πρόθεση ή δόλος.

4. Αβάσιμη και καταχρηστική η επιβολή προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013 για μη ανταπόκριση σε αίτημα της φορολογικής αρχής.
5. Εσφαλμένες οι διαπιστώσεις του ελέγχου για τις συναλλαγές με την επιχείρηση Ε.Π.Ε.. Το έργο δεν υλοποιήθηκε.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων με την υποβολή της παρούσης αιτείται την εφαρμογή του ν.4337/2015 ως προς την επιβολή των κυρώσεων.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζει ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί....».

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 5 του ν.2238/94 ορίζεται ότι: «Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.....».

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 4 ν. 3833/2010 ορίζεται ότι: «4. Για τον υπολογισμό, τη βεβαίωση, τον υπόχρεο καταβολής της εισφοράς, το χρόνο καταβολής της, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την έκτακτη εισφορά του άρθρου αυτού εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 18 του Ν. 3758/2009».

Επειδή, με το άρθρο 18 παρ. 3δ ν. 3758/2009 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των άρθρων 66, 67, 68, 69, 70, 71, 74, 75, 84 και 85 του Κ.Φ.Ε., καθώς και του Ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α'), όπως ισχύουν, εφαρμόζονται αναλόγως και για την επιβολή αυτής της εισφοράς, επιφυλασσομένων όσων ορίζονται στις προηγούμενες παραγράφους....».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 5 ν. 2523/97 ρητά ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα ΚΒΣ ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, το άρθρο 57 του ν. 2859/2000 ορίζει ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και το σύστημα TAXIS, για τα οικ. έτη 2009 και 2010, ήτοι χρήσεις 2008 και 2009, δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, περιοδικές και εκκαθαριστικές ΦΠΑ και συνεπώς, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994, περί δεκαπενταετούς παραγραφής για την επιβολή φόρου εισοδήματος, έκτακτης εισφοράς και προστίμων του Κ.Β.Σ. και οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 57 του ν.2859/2000, περί δεκαετούς παραγραφής για την επιβολή ΦΠΑ.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 24 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα..... 2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η φορολογική διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και της μορφής των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη φορολογική διοίκηση. Η φορολογική διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.....».

Επειδή, με το άρθρο 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν εκτός αντίθετης

ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. 2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7. 3. 4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) στ) Δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν. Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζομένων στις διατάξεις της παραγράφου 3, Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.....».

Επειδή, στην παράγραφο 31.6.1 της ΠΟΛ. 1024/2007 ορίζεται ότι: «Σύμφωνα με τις διατάξεις του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 30 για την κρίση των βιβλίων ως ανακριβών και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος πρέπει: α) β) Οι πράξεις ή οι παραλείψεις που ορίζονται από τις περιπτώσεις στ' και θ' της παραγράφου 4 του άρθρου 30 να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το φορολογικό έλεγχο. Στην περίπτωση αυτή για την ύπαρξη της αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων εφαρμόζονται ανάλογα όσα αναφέρονται στα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 3 του άρθρου 30».

Επειδή, στις περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης έχουν καταστραφεί ή χαθεί ή δεν επιδεικνύονται, παρά τη σχετική πρόσκληση της φορολογικής αρχής, ενόψει του ότι καθίσταται αδύνατη η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και η εξακρίβωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσης, επέρχεται εξομοίωση, από άποψη προσδιορισμού εισοδήματος, προς την περίπτωση της μη τήρησης λογιστικών βιβλίων και στοιχείων (ΣτΕ 2490/84, 701/2001) και επομένως δικαιολογείται η προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης ενιαίως, κατά συνεκτίμηση τόσο των παλαιών όσο και των νέων στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 3413/81, 1021/1996, 2743/1996, 4780/1996, 2198/1997, 1426/2000, 701/2001 και 304/2003).

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων..... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. 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. 3. Στις περιπτώσεις β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η κρίση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων πρέπει να μην απέχει από τα δεδομένα της κοινής πείρας.....».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1087/2005 ορίζεται ότι: «Εξάλλου, στις λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων που επισύρουν μεν ανακρίβεια των τηρούμενων βιβλίων κατά τις οικείες διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. αλλά δεν συμπεριλαμβάνονται στις ανωτέρω διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04, εξακολουθεί βεβαίως να υφίσταται η δυνατότητα προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων κατά τις διατάξεις των δύο πρώτων εδαφίων της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 του Ν. 2238/94, επί των οποίων σημειωτέον δεν επήλθε καμία μεταβολή, θεωρείται ωστόσο σκόπιμο κατά τον προσδιορισμό της κατ' έλεγχο προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων να συνεκτιμούνται, χωρίς αυτό να είναι δεσμευτικό, τα καθοριζόμενα από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 3296/04 ποσοστά προσαύξησης, αφού με τις διατάξεις αυτές ρυθμίζονται ιδιαίτερα σοβαρές περιπτώσεις φοροδιαφυγής.....».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. 2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). 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. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων. Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. 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%). 3. Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα, ότι, από γεγονότα ανώτερης βίας, το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν.....».

Επειδή, από την 1013621/15014/Γ0012/ΠΟΛ.1018/2007 «Κοινοποίηση διοικητικής κωδικοποίησης των πινάκων των μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους, που εφαρμόζονται κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών των εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων» προκύπτει ότι ο Συντελεστής Καθαρού Κέρδους (Σ.Κ.Κ.) με [Κωδ. Αρ. Μ.Σ.Κ.Κ. 8402] “Γενικός εργολάβος ιδιωτικών τεχνικών έργων που χρησιμοποιεί ίδια υλικά (που δεν υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 34 Ν.2238/94)” είναι 12%, με [Κωδ. Αρ. Μ.Σ.Κ.Κ. 8403] “Εργολάβος ή υπεργολάβος οικοδομικών εργασιών γενικά, που χρησιμοποιεί ίδια υλικά (κατασκευή μπετόν, αρμέ, δόμηση αμμοκονιάματα, υδραυλικές εγκαταστάσεις, μωσαϊκά, ελαιοχρωματισμοί, πατώματα κ.λπ. (που δεν υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 34 Ν.2238/94)” είναι 12%, με [Κωδ. Αρ. Μ.Σ.Κ.Κ. 6312] “Εμπορος γυναικείων υφασμάτων, ετοίμων ενδυμάτων, φορεμάτων και λευκών ειδών, λιανικώς” είναι 14%, με [Κωδ. Αρ. Μ.Σ.Κ.Κ. 6319] “Εμπορος ταπήτων” είναι 14% και με [Κωδ. Αρ. Μ.Σ.Κ.Κ. 1027] “Εμπορος μαρμάρων και σχιστολίθων” είναι 18%.

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 49 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «5. Κατ’ εξαίρεση, για αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών για τη σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομικών και λοιπών τεχνικών έργων, την επίβλεψη της εκτέλεσής τους, τη διεύθυνση εκτέλεσης (διοίκηση του έργου) και την ενέργεια πραγματογνωμοσυνών και διαιτησιών σχετικών με αυτά τα έργα, το καθαρό εισόδημα εξευρίσκεται με τη χρήση συντελεστή στις ακαθάριστες νόμιμες αμοιβές τους, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι πάσης φύσεως τόκοι υπερημερίας λόγω καθυστέρησης στην καταβολή των πιο πάνω αμοιβών, ως εξής: β) Είκοσι δύο τοις εκατό (22%) για μελέτη - επίβλεψη χωροταξικών, πολεοδομικών, συγκοινωνιακών, υδραυλικών έργων και για ακαθάριστες αμοιβές από διεύθυνση εκτέλεσης έργου.....».

Επειδή, ο προσφεύγων δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων των οικονομικών ετών 2009 και 2010.

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν. 3833/2010 ορίζεται ότι: «1. Επιβάλλεται έκτακτη εφάπαξ εισφορά ποσοστού ένα τοις εκατό (1%) επί του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που φορολογούνται κατά τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994), καθώς και στο εισόδημα σχολάζουσας κληρονομιάς..... 2. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το συνολικό καθαρό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή της σχολάζουσας κληρονομιάς των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2010, εφόσον αυτό είναι εκατό χιλιάδες ευρώ (100.000 €) και άνω.....».

Επειδή, με την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις

σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.....».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α).... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,.... ».

Επειδή, ο προσφεύγων δεν υπέβαλε περιοδικές και εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων 01/01/2008 – 31/12/2008 και 01/01/2009 και 31/12/2009.

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

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των οικείων εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. οι οποίες περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Συγκεκριμένα:

- Ο προσφεύγων, παρά τις επανειλημμένες προσκλήσεις (1572/19.01.2017, 4092/07.02.2017) δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα προς φορολογικής διοίκησης για παροχή στοιχείων στον φορολογικό έλεγχο.
- Ο έλεγχος ανέκτησε μέσω της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων τις συγκεντρωτικές καταστάσεις του άρθρου 20 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) που υπέβαλλαν τρίτοι για την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2008 και 2009 και έχει δηλωθεί ως προμηθευτής στη χρήση 2008 για δεκαεπτά (-17-) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 199.513,79€ και στη χρήση 2009 για σαράντα ένα (-41-) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.013.143,49€.
- Οι αντισυμβαλλόμενοι βάσει των συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων πελατών-προμηθευτών των ετών 2008 και 2009 του προσφεύγοντος προσκόμισαν τα πρωτότυπα

φορολογικά στοιχεία εκδόσεως και τα θεωρημένα βιβλία των χρήσεων που αυτά αφορούν και διαπιστώθηκε η καταχώρηση των στοιχείων αυτών στα τηρούμενα βιβλία τους, όπως επίσης διαπιστώθηκε το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών ή των πωληθέντων ειδών.

- Το ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα προαναφερθέντα στοιχεία ανέρχεται τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008 – 31/12/2008 σε 27.896,50€ και τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2009 – 31/12/2009 σε 192.497,76€.
- Το ύψος και το είδος των ακαθάριστων εσόδων, όπως αυτά προσδιορίστηκαν κατ' εφαρμογή του άρθρου 30 του ν.2238/1994, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. λαμβάνοντας υπόψη τις αγορές, τις πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση και το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες. Ειδικότερα, τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντος για τη χρήση 2008 προσδιορίστηκαν στο ποσό των 219.513,79€ τα οποία αναλύονται σε έσοδα από εμπορία υλικών 4.020,00€, παροχή υπηρεσιών πολιτικού μηχανικού 6.816,66€, παροχή υπηρεσιών εργολαβίας και υπεργολαβίας 183.627,13€, χονδρικό εμπόριο λευκών ειδών και ταπήτων 5.050,00€ και λιανικό εμπόριο λευκών ειδών και ταπήτων 20.000,00€, προσαυξημένα κατά 8%, ήτοι ανήλθαν στο συνολικό ποσό των 237.074,00€. Για τη χρήση 2009 τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντος προσδιορίστηκαν στο ποσό του 1.033.143,49€ τα οποία αναλύονται σε έσοδα από εμπορία υλικών 1.500,00€, παροχή υπηρεσιών εργολαβίας και υπεργολαβίας 1.009.425,00€, χονδρικό εμπόριο λευκών ειδών και ταπήτων 2.218,49€ και λιανικό εμπόριο λευκών ειδών και ταπήτων 20.000,00€, προσαυξημένα κατά 8%, ήτοι ανήλθαν στο συνολικό ποσό του 1.115.795,00€.
- Οι Μ.Σ.Κ.Κ. των επιμέρους δραστηριοτήτων του προσφεύγοντος προσδιορίστηκαν κατ' εφαρμογή των προβλεπόμενων από την παρ. 2 του άρθρου 32 του ν.2238/1994, προσαυξημένοι κατά 80% λόγω της ανακρίβειας επί του κύρους των βιβλίων και τη μη επίδειξη βιβλίων και στοιχείων στον έλεγχο.
- Στη φορολογία ΦΠΑ οι φορολογητέες εκροές υπολογίστηκαν κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2859/2000, στο ύψος των από τον έλεγχο προσδιορισθέντων ακαθαρίστων εσόδων. Περαιτέρω, ο προσφεύγων ουδέν στοιχείο προσκόμισε για την τεκμηρίωση δικαιώματος έκπτωσης φόρου εισροών.

Επομένως, λαμβάνοντας υπόψη τις προαναφερθείσες σκέψεις, διατάξεις και γεγονότα, ορθά η ελεγκτική αρχή προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 του ν.2238/1994.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου επί του κύρους των βιβλίων βασιζόμενης σε αυθαίρετες και αβάσιμες διαπιστώσεις και ανατιολόγησης

και εσφαλμένης εφαρμογής του εξωλογιστικού προσδιορισμού, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 61 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής. 2. Το αίτημα απαλλαγής απευθύνεται στον Γενικό Γραμματέα και: α) υποβάλλεται εγγράφως, β) περιέχει τα στοιχεία και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογουμένου, γ) φέρει την υπογραφή του φορολογουμένου ή νόμιμα εξουσιοδοτημένου προσώπου, και δ) περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία....».

Επειδή, με την παρ. ΙΙ.13 της ΠΟΛ. 1252/2015 ορίζεται ότι: «Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι».

Επειδή, το πρόστιμο είναι κύρωση διοικητική και για την επιβολή του δεν απαιτείται η ύπαρξη δόλου (προθέσεως), αλλά αρκεί η διαπίστωση της παράβασης. Το πρόστιμο δεν έχει αποταμιευτικό χαρακτήρα, αλλά αποβλέπει στο να υποχρεώσει τον επιτηδευματία στη σωστή εφαρμογή του Κ.Β.Σ. (σχετ. §223 Εγκ. 40/1977, §32.0 Εγκ. Κ.Β.Σ.). Για να επιβληθούν οι κυρώσεις του Κ.Β.Σ. (πρόστιμα) αρκεί η μη τήρηση των διατάξεων του και δεν απαιτείται να θεμελιωθεί η συνδρομή άλλων προϋποθέσεων, όπως πρόθεση ή δόλος ή ζημιά του Δημοσίου (ΣτΕ 1562/79) [Ανάλυση – Ερμηνεία Κώδικας Φορολογικών Κυρώσεων – 3^η έκδοση – 2005, σελ. 175, Δημ. Σταματόπουλος].

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων, αν και πραγματοποίησε συναλλαγές άνω των 300,00€ στις χρήσεις 2008 και 2009, δεν υπέβαλε τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών των χρήσεων αυτών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του Π.Δ.186/1992, χωρίς να αποδεικνύει την επικληθείσα συνδρομή ανωτέρας βίας.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί ύπαρξης γεγονότων ανωτέρας βίας και έλλειψης προθέσεως ή δόλου ως προς τη μη υποβολή των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών, κρίνεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 14 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων.».

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή απέστειλε αρχικώς την υπ' αρ. πρωτ. 1572/19.01.2017 πρόσκληση παροχής πληροφοριών στην οποία ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε. Ακολούθως, η φορολογική αρχή απέστειλε την υπ' αρ. πρωτ. 4092/07.02.2017 πρόσκληση παροχής πληροφοριών στην οποία ο προσφεύγων εκ νέου δεν ανταποκρίθηκε.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αβάσιμης και καταχρηστικής επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013 για μη ανταπόκριση σε αίτημα της φορολογικής αρχής, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 5^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 65 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τις εκθέσεις ελέγχου προκύπτει ότι η επιχείρηση «..... Μ.Ε.Π.Ε.» με Α.Φ.Μ.:) καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της, για τη χρήση 2009, είκοσι τέσσερα (-24-) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 852.900,00€ πλέον του αναλογούντος ΦΠΑ 19% ποσού 162.051,00€, το δε πλήθος και τη συνολική αξία των τιμολογίων συμπεριέλαβε στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών. Η προαναφερθείσα εταιρεία προσκόμισε σε πρωτότυπη μορφή και κατασχέθηκαν με την από 08/06/2017 έκθεση κατάσχεσης, δεκατρία (-13-) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 680.500,00€ πλέον του αναλογούντος ΦΠΑ 19% ποσού 129.295,00€, εκδόσεως του προσφεύγοντος, τα οποία φέρουν νόμιμο ίχνος θεώρησης. Τα κατασχεμένα φορολογικά στοιχεία ως είδος παρασχεθείσας υπηρεσίας αναφέρουν εργολαβικές εργασίες στο έργο «ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟΔΡΟΜΟΥ ΚΟΡΙΝΘΟΣ – ΤΡΙΠΟΛΗ – ΚΑΛΑΜΑΤΑ & ΚΛΑΔΟΣ» και φέρουν υπογραφή εκδότη. Επίσης, η αντισυμβαλλόμενη ΕΠΕ προσκόμισε ορισμένες πιστοποιήσεις πληρωμών από την εργοδότη κοινωπραξία του προαναφερθέντος έργου. Περαιτέρω, ο προσφεύγων προσκόμισε ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της ΕΠΕ και του ιδίου που καταχωρήθηκε νομίμως στο οικείο βιβλίο της Δ.Ο.Υ. την 12/11/2009 και έλαβε α/α καταχώρισης 910, με το οποίο συμφωνείται η εκτέλεση εργολαβικών εργασιών στο έργο «ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟΔΡΟΜΟΥ ΚΟΡΙΝΘΟΣ – ΤΡΙΠΟΛΗ – ΚΑΛΑΜΑΤΑ & ΚΛΑΔΟΣ» έναντι τιμήματος 390.000,00€. Ο προσφεύγων ουδέν στοιχείο προσκόμισε προς επίρρωση του ισχυρισμού του και ανατροπή των διαπιστώσεων του ελέγχου ούτε αμφισβητεί ευθέως τη γνησιότητα, ως προς τη θεώρηση, των εν λόγω φορολογικών στοιχείων και τον γραφικό χαρακτήρα που αυτά φέρουν.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί εσφαλμένων διαπιστώσεων του ελέγχου αναφορικά με τις συναλλαγές με την επιχείρηση «..... Μ.Ε.Π.Ε.» με Α.Φ.Μ.: απορρίπτεται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος.

Ως προς το αίτημα επιβολής των κυρώσεων με τον ν.4337/2015

Επειδή, με την παράγραφο 6 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».

Επειδή, με την παράγραφο 6 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 (Α'179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013

καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 (νυν άρθρο 72), κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, επιβλήθηκαν πρόστιμα επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων που διαπράχθηκαν μέχρι τις 31/12/2013, σύμφωνα με τα οριζόμενα από την παρ. 3^ς του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

Κατά συνέπεια, το αίτημα περί επιβολής κυρώσεων βάσει του ν.4337/2015, προβάλλεται αλυσιτελώς.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./07.08.2017 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

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

Η υπ' αριθ./27.06.2017 πράξη επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 - 31/12/2008

Πρόστιμο	586,00€
----------	---------

Η υπ' αριθ./27.06.2017 πράξη επιβολής προστίμου της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 - 31/12/2009

Πρόστιμο	586,00€
----------	---------

Η υπ' αριθ./27.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 - 31/12/2008 (οικ. έτους 2009)

Κύριος φόρος	13.956,08€
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής δήλωσης	16.747,30€
Σύνολο για καταβολή	30.703,38€

Η υπ' αριθ./27.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 - 31/12/2009 (οικ. έτους 2010)

Κύριος φόρος	87.295,20€
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής δήλωσης	104.754,24€
Σύνολο για καταβολή	192.049,44€

**Η υπ' αριθ. /27.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
έκτακτης εισφοράς φυσικών προσώπων ν.3833/2010
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 - 31/12/2009 (οικ. έτους 2010)**

Εισφορά ν.3833/2010	2.420,50€
---------------------	-----------

**Η υπ' αριθ. /27.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008 - 31/12/2008**

Κύριος φόρος	45.044,06€
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής δήλωσης	54.052,87€
Σύνολο για καταβολή	99.096,93€

**Η υπ' αριθ. /27.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009 - 31/12/2009**

Κύριος φόρος	212.001,05€
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής δήλωσης	254.401,25€
Σύνολο για καταβολή	466.402,30€

**Η υπ' αριθ. /27.06.2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013
φορολογικού έτους 2017**

Πρόστιμο	500,00€
----------	---------

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.