



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ

A5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα 15/ 01/ 2018

Αριθμός Απόφασης 335

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

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

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. 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' αριθμόν 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 από **15/09/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε ημε ΑΦΜ, που έχει έδρα στην Γλυφάδα-Αττικής επί της οδού, κατά:

- Της υπ' αριθμ./**06-07-2017** Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης
Σελίδα 1 από 18

Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (άρθρο 7 ν.4337/2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008.

-Της υπ' αριθμ./06-07-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (άρθρο 54 ν.4174/2013 & Ν.4337.2015) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2017.

- Της υπ' αριθμ./06-07-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ οικονομικού έτους 2009.

-Της υπ' αριθμ./06-07-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008.

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **15/09/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της “.....” με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από α) τα υπ. αριθ./07-07-2015 και/20-03-2015 πληροφοριακά δελτία του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση και β) την από 24-06-2015 έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής-Αιγαίου, που διαβιβάστηκαν λόγω αρμοδιότητας στην Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, προκύπτουν ότι η επιχείρηση “.....” με ΑΦΜ, εξέδωσε είκοσι (20) εικονικά φορολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα πρόκειται για τα τιμολόγια Νο 1 έως Νο 20/10-07-2008, συνολικής καθαρής αξίας 1.164.410,53€ πλέον ΦΠΑ 221.236,00€ προς την επιχείρηση

Κατόπιν αυτού, η Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, διενήργησε έλεγχο λόγω συμπληρωματικών (νέων) στοιχείων για την διαχειριστική περίοδο 01/01 -31/12-2008 με την υπ'αριθ./01-03-2017 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., για ΚΒΣ(186/92), εισόδημα (Ν.2238/94) και ΦΠΑ (ν. 2859/00), δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν είχε περαιώσει για την κρινόμενη χρήση. Από τον έλεγχο δε που διενεργήθηκε από την ελέγκτρια, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την

ανωτέρω έκθεση και τα Δελτία Πληροφοριών και αφετέρου τις δικές της διαπιστώσεις, αρχικά συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στις 24-03-2017 στην προσφεύγουσα επιχείρηση, το με υπ' αριθ./22-03-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 και μαζί με τις αντίστοιχες Προσωρινές Πράξεις.

Επί του ως άνω Σημειώματος ο εκπρόσωπος της επιχείρησης, στις 12-04-2017 υπέβαλε εγγράφως με αριθ. πρωτ./υπόμνημα σε απάντηση του.

Εν συνεχεία ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του, το υπόμνημα της προσφεύγουσας, εξέδωσε το πόρισμα, το οποίο περιλαμβάνεται στις από 06-03-2017 εκθέσεις μερικού ελέγχου:

1) Φορολογίας ΚΒΣ 2) Φορολογίας εισοδήματος, και 3) Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, με βάση τις οποίες ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, εξέδωσε τις κατωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις:

Κ.Β.Σ.

- Την υπ' αριθμ./06-07-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (άρθρο 7 ν.4337/2015) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος της επιχείρησης πρόστιμο συνολικού ποσού 465.764,21€(1.164.410,53€x 40%), διότι:

Εξέδωσε είκοσι (20) εικονικά φορολογικά στοιχεία προς την επιχείρηση συνολικής καθαρής αξίας 1.164.410,53€ πλέον ΦΠΑ 221.236,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 11 & 12 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) σε συνδυασμό με το άρθρο 19§4 του Ν.2523/97 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ.β' του Ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του Ν 2523/97.

- Την υπ' αριθμ...../06-07-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων (άρθρο 54 ν.4174/2013 & Ν.4337.2015) για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 2.500,00€, διότι:

Δεν επέδειξε τα βιβλία και στοιχεία μετά από γραπτή πρόσκληση με αριθ. πρωτ./02-03-2017 με αποτέλεσμα την ματαίωση του φορολογικού ελέγχου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2,36 παρ. 1 του ΠΔ 186/92(ΚΒΣ) και των άρθρων 1,2,4,9,11 του Ν. 4093/2013 ΚΦΑΣ όπως ίσχυαν και σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 14 παρ. 1 & 2 και του άρθρου 54 παρ. 1 περ.ε' & η' του ν. 4174/13. όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το ν. 4254/2014 & το ν. 4337/2015 και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 και με το ν. 4254/2014 και το ν. 4337/2015.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

- Την υπ' αριθμ./06-07-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ οικονομικού έτους 2009, με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος ποσού 45.272,28€, πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 54.326,74€, ήτοι συνολικού ποσού 99.599,02€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου, δεν προσκομίστηκαν τα βιβλία - στοιχεία και εκδόθηκαν εικονικά φορολογικά στοιχεία ποσού 1.257.563,37€, με αποτέλεσμα τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης για την κρινόμενη χρήση να κριθούν **ανακριβή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92(Κ.Β.Σ.), τα ακαθάριστα έσοδα να προσδιοριστούν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Φ.Π.Α.

- Την υπ' αριθμ./06-07-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, με την οποία επεβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, Φ.Π.Α. ποσού 238.937,04€ πλέον ποσού πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβεια 286.724,45€, ήτοι συνολικού ποσού 525.661,49€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου, δεν προσκομίστηκαν τα βιβλία - στοιχεία και εκδόθηκαν εικονικά φορολογικά στοιχεία ποσού 1.257.563,37€, με αποτέλεσμα τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης για την κρινόμενη χρήση να κριθούν **ανακριβή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92(Κ.Β.Σ.), τα ακαθάριστα έσοδα να προσδιοριστούν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2238/94 και τα καθαρά κέρδη εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου.

Επίσης τα ακαθάριστα έσοδα ως προς το ΦΠΑ, προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΦΠΑ

- Την υπ' αριθμ./06-07-2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, με την οποία επεβλήθη σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 110.619,00€ (€221.238,00x50%), λόγω έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με την αρ. πρωτ./15-09-2017 ενδικοφανή προσφυγή της ''.....με ΑΦΜ,

ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΓΛΥΦΑΔΑΣ , προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων για την κρινόμενη χρήση.
- Ότι η υπ' αριθ./2017 πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ, χρήσης 2008, δεν συνοδευόταν με την απαραίτητη έκθεση ελέγχου και ως εκ τούτου καθιστά αυτή άκυρη.
- Ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις ως αντικείμενες στο άρθρο 37 του Ν. 4174/2013, το οποίο ρητώς προβλέπει ότι στην πράξη προσδιορισμού του φόρου πρέπει να περιέχεται, μεταξύ άλλων και ο τρόπος με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, καθίστανται πλημμελείς και πρέπει να ακυρωθούν.
- Ότι δημιουργείται σύγχυση ως προς την νομιμότητα του επίδικου ελέγχου καθώς δεν είναι δυνατόν να διαγνωστεί ποιες διατάξεις εφαρμόστηκαν καθώς στην υπ' αριθ./6-7-2017 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων αναφέρονται οι διατάξεις του Ν. 2523/1997, του Ν. 4093/2012 και Ν. 4174/2013.
- Ότι δημιουργείται πλήρης σύγχυση ως προς την νομιμότητα του επίδικου ελέγχου από την άποψη της τήρησης των εφαρμοστέων διαδικαστικών διατάξεων αφού δεν είναι δυνατόν να διαγνωστεί ποιές διατάξεις εφαρμόστηκαν τελικά καθώς στις από 24-6-2015 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας Κ.Φ.Α.Σ, φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α αναφέρονται τόσο οι προϊσχύσασες διατάξεις αντίστοιχα του Κ.Φ.Α.Σ, του Ν. 2238/1994 και του Ν.2859/2000, όσο και των διατάξεων του Ν. 4174/2013.
- Ότι δεν κλήθηκε σε ακρόαση κατά το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος και το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας και επιπλέον δεν της επιδόθηκε το προβλεπόμενο από την παρ. 7 του άρθρου 36 ΚΒΣ σημείωμα.
- Περί ανεπαρκούς-πλημμελούς αιτιολογία, αοριστία έκθεσης ελέγχου.
- Ότι οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής είναι εσφαλμένες.
- Την εφαρμογή των επιεικέστερων διατάξεων λόγω ανακρίβειας υποβολής της δήλωσης.
- Ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός είναι εσφαλμένος και αβάσιμος.
- Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, στο **άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997** ορίζεται:

«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία

αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 72 § 11 του ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται 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», με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»,

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 84§1,5 του ν. 2238/1994** (ΦΕΚ Α' 151), όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 6 του ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276) και ισχύει από 22/12/2006 και μετά σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1) Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. 2) ..., 3) ... 4).....5) αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης....._»

Επειδή, με τις διατάξεις της **παραγράφου 1,2 και του άρθρου 57 του Ν 2859/2000**, ορίζεται 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 υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος 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, η προσφεύγουσα για την κρινόμενη χρήση, δεν υπέβαλε τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήμα-

τος και ΦΠΑ.

Επειδή, η υπ' αριθ./06-07-2017 πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ και η έκθεση ελέγχου προστίμου ΦΠΑ κοινοποιήθηκε προς τον εκπρόσωπο της εταιρείας με την έκθεση επίδοσης 3560/2017 της επιμελήτριας Επίσης στην προσφεύγουσα επιχείρηση επιδόθηκε το υπ' αριθ./22-03-2017 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, σύμφωνα με το άρθρο 28 και 62 του Ν. 4174/13 μαζί με τις πράξεις επιβολής προστίμου επί τήρησης βιβλίων και τις πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ. Στην 20 ήμερη προθεσμία που της δόθηκε κατέθεσε το με αριθ. πρωτ/12-4-2017/10-12-2014 έγγραφο εκθέτοντας τις αντιρρήσεις του τις οποίες ο έλεγχος έλαβε υπόψη αλλά δεν έγιναν δεκτές και προέβη στην έκδοση των οριστικών πράξεων και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός απορρίπτεται.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του Ν. 4174/2013** [ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013], ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.» Τα ανωτέρω ισχύουν από 01-01-2014 σύμφωνα με το άρθρο 73 του ίδιου Νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εκδίδονται αφού ο φορολογούμενος εκθέσει τις απόψεις του επί των αποτελεσμάτων ελέγχου που του κοινοποιούνται με το Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τις αντίστοιχες προσωρινές πράξεις. Το περιεχόμενο των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου καθόλου δεν αντίκεινται στις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν. 4174/2013 καθώς αναφέρει όλα εκείνα τα στοιχεία που προβλέπονται από το ως άνω άρθρο. Άλλωστε οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση τις εκθέσεις ελέγχου οι οποίες περιλαμβάνουν εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις που έλαβε υπόψη της η φορολογική αρχή για τον προσδιο-

ρισμό των φόρων.

Επειδή, η υπ. αριθ./6-7-2017 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων εκδόθηκε με βάση τις διαπιστώσεις της από 24-6-2015 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας Κ.Φ.Α.Σ (Ν. 4093/2012) στην οποία αναγράφονται όλες οι ισχύουσες διατάξεις.

Επειδή, κατά τον έλεγχο της προσφεύγουσας επιχείρησης για την χρήση 2008 ορθά λήφθηκαν υπόψη για τον προσδιορισμό του φόρου οι ισχύουσες διατάξεις του Κώδικα κάθε φορολογίας και ως προς το διαδικαστικό μέρος οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013) καθώς η έκδοση των επίδικων πράξεων έλαβε χώρα μετά την 1/1/2014.

Επειδή, α) το ΣΔΟΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επέδωσε την υπ.αριθ./16-12-2013 κλήση προς ακρόαση με αριθ. ΥΣΕ, στον Δήμο Γλυφάδας, ως αγνώστου διαμονής του εκπροσώπου της επιχείρησης και β) η Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ κοινοποίησε στις 24-03-2017 στον εκπρόσωπο της επιχείρησης, το υπ'αριθ./22/03/2017 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου σύμφωνα με το άρθρο 28 και 62 του Ν. 4174/13 μαζί με τις πράξεις επιβολής προστίμου επί τήρησης βιβλίων και τις πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Επειδή στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία και ως εκ τούτου ακυρότητα και εξ αυτού του λόγου, ελλείπει προσήκουσας αιτιολογίας. Στην οικεία έκθεση ελέγχου αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες παραβάσεις, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες.

Επειδή είναι αιτιολογημένες οι πράξεις των προστίμων, γιατί στο σώμα των πράξεων γίνεται σύντομη περιγραφή των παραβάσεων που αποδίδονται στην προσφεύγουσα ενώ στην έκθεση ελέγχου διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά που συγκροτούν τις εν λόγω παραβάσεις (Τρ Δ Πρ Σύρου 1/97).

Επειδή, πλην της μνείας των παραβάσεων και των επιβαλλόμενων γι' αυτές προστίμων, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων, ως τυπικό στοιχείο του κύρους των, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδεύουσα τις πράξεις έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. (ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 Δι Δικ 13, 182, ΣτΕ 115'/1998 Δι Δικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 Δι

Στην προκειμένη περίπτωση, κάθε μια έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην κάθε έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστατωμένα. Στην ίδια έκθεση γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στη προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης δεν είναι αόριστη και εντελώς ανεπαρκής.

Επειδή στο άρθρο 37 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» του ν.4174/2013 αναφέρονται ρητά όλες οι πληροφορίες που πρέπει να περιλαμβάνει η πράξη προσδιορισμού φόρου, τις οποίες και περιλαμβάνει η προσβαλλόμενη πράξη, καθώς επίσης και ότι η έκθεση ελέγχου, η οποία και περιλαμβάνει την αιτιολόγηση της πράξης και τα στοιχεία καθενός από τα υπό κρίση τιμολόγια, επιδίδεται μαζί με τη σχετική πράξη προσδιορισμού φόρου>> .

Στην προκειμένη περίπτωση στην από 24-06-2015 έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής-Αιγαίου, αναγράφονται με λεπτομέρειες οι διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με την έκδοση των εικονικών φορολογικών στοιχείων και στην συνέχεια στις από 06-07-2017 εκθέσεις Μερικού Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, επί των οποίων ερείδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, γίνεται εκτεταμένη αναφορά στο πόρισμα της προαναφερθείσας έκθεσης και επιπλέον γίνεται αναλυτική εμπειριστατωμένη αναφορά στις ισχύουσες και εφαρμοζόμενες διατάξεις, αναγράφεται κάθε στάδιο της διαδικασίας ελέγχου, ενώ επισημαίνεται και η μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων με συνέπεια τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης χρήσης. Επίσης αιτιολογείται επαρκώς στην έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος η διενέργεια εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της χρήσης και στην έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων ως προς το ΦΠΑ της κρινόμενης χρήσης.

Κατά συνέπεια οι διαπιστώσεις και το πόρισμα του ελέγχου προέκυψαν κατόπιν όλων των αναγκαίων ελεγκτικών επαληθεύσεων και διασταυρώσεων.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, ο επικαλούμενοι λόγοι της προσφεύγουσας περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω ανεπαρκούς-πλημμελούς αιτιολογίας και αοριστίας έκθεσης ελέγχου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι .

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/92 ορίζεται ότι:

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

διαζευκτικά ή αθροιστικά:

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

ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 10 και της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου ή δεν καταχωρεί τις συναλλαγές ή καταχωρεί σ' αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,

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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 32 παρ. 2 του Ν. 2238/94** ορίζεται ότι:

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

Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.

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

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και
Σελίδα 10 από 18

στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

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

β).....

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

δ).....

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλασίου 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%)».

Επειδή, συνεπεία των ανωτέρω διατάξεων και των παραβάσεων και συγκεκριμένα α) της μη προσκόμισης των βιβλίων και στοιχείων και β) της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/92, με αποτέλεσμα την προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 2 Ν.2238/94.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 48§3 ν. 2859/2000** ορίζεται ότι:

<<3.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 περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος>>.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακον-

τίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣΤΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣΤΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος “ Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου” και “ συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους” ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: “ Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης.”

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα “δεν συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη” αλλά αντίθετα “προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη” (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος).

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: “ Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν’ αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας.”.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1,2 και , άρθρου 1 του Ν 2523/1997, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 24 του Ν. 3296/2004 και ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1ης Ιανουαρίου 2005 και μετά, ορίζονται τα εξής: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) ... β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης, γ) 2. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάντισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης.

4. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται, υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή».

Περαιτέρω στο άρθρο 2 του ίδιου νόμου, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, προβλεπόταν ότι: «1. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων, που ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο υπολογίζονται κατ’ αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου. 2. ... 4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων σε καμιά περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν α) το εξήντα τοις εκατό (60%) για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό (120%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος» (άρθρο 26 § 1 Ν.

3943/2011). Επομένως η επιβολή σε βάρος της προσφεύγουσας των υπό κρίση πρόσθετων φόρων λόγω ανακρίβειας των δηλώσεων της, δεν παραβιάζει τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, ο επικαλούμενος λόγος της προσφεύγουσας περί Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **58 του ν. 4174/2013** (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι: «1) Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση», με τις διατάξεις του **άρθρου 53** του ίδιου νόμου, ότι «1) Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού» και με τις διατάξεις του άρθρου **72§17 του ίδιου νόμου**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από 01/01/2018 με τις διατάξεις του άρθρου **49§1 του ν. 4509/2017 (Α' 201)** ότι: «Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας»,

Με τις δε διατάξεις του άρθρου **49§2 του ν. 4509/2017 (Α' 201)** ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής

προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο», και με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ 1003/2018** με την οποία δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής της επιεικέστερης κύρωσης, αναφέρεται μεταξύ των άλλων ότι: «επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του ΣΤΕ»

Επειδή, από τα ως άνω αναφερθέντα προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από την 01/01/2018, κατά την έκδοση των αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 49 §§ 1 και 2 του ν. 4509/2017, σε κάθε υπόθεση, ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 24-06-2015 έκθεση ελέγχου-επεξεργασίας του ΣΔΟΕ Περιφερειακή Διεύθυνση Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος Αττικής-Αιγαίου και στις από 06-07-2017 εκθέσεις μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, επί της οποίες εδράζονται οι προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της με αριθμ. πρωτ./15-00-2017 ενδικοφανούς προσφυγής της “....., με ΑΦΜ

Α. Την επικύρωση των κατωτέρω Πράξεων:

- της υπ. αριθ./**06-07-2017** Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008
- της υπ. αριθ./**06-07-2017** Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2017
- της υπ' αριθ./**06-07-2017** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008

Β. Την τροποποίηση των κατωτέρω Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού:

- της υπ' αριθ.**/06-07-2016** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2009,

- της υπ' αριθ.**/06-07-2016** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01-01/31-12/2008,

λόγω προσαύξησης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

ΚΒΣ

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008

- Πρόστιμο άρθρου 7§3 περιπτ. β' Ν. 4337/2015 ποσού: 465.764,21€ (1.164.410,53€x40%).

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2017

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 2.500,00€,

Πρόστιμα Φ.Π.Α

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2008

Πρόστιμο ΦΠΑ ποσού: 110.619,00€ (€221.238,00x50%) .

Ως προς την φορολογία εισοδήματος

Μετά τα παραπάνω, ο φόρος εισοδήματος και η Οριστική φορολογική υποχρέωση της επιχείρησης, με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως ακολούθως:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2008 - 31/12/2008	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική Φορ/κή υποχρέωση
Ποσό φορολογητέου εισοδήματος (κέρδη)		181.089,12 €	181.089,12 €	181.089,12 €
Φόρος που αναλογεί με συντελεστή 25%		45.272,28 €	45.272,28 €	45.272,28 €
Πλέον: Προκαταβολή Φόρου				
Σ ύ ν ο λ ο		45.272,28 €	45.272,28 €	45.272,28 €
Πρόσθ. φόρος ανακρίβειας αρ. 1 & 2 ν.2523/97 120,00%		54.326,74 €		
Πρόσθ. φόρος ανακρίβειας αρθ.58 ν.4174/2013 50,00%			22.636,14 €	22.636,14 €
Τόκοι εκπροθ.καταβολής αρθ.53 ν.4174/2014 (ήτοι 50 μήνες x 0,73% ανά μήνα) 36,50%			16.524,38 €	16.524,38 €
Καταλογιζόμενο ποσό		99.599,02 €	84.432,80 €	84.432,80 €

Ως προς το Φ.Π.Α.

Μετά τα παραπάνω, ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας και η Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης επιχείρησης, με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως ακολούθως:

Διαχειριστική Περίοδος 01-01/31-12/2008

Διαχ/κή Περίοδος 1/1-31/12/2008	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφαση	Οριστική φορο-λογική υποχρέ-ωση
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων		1.257.563,37	1.257.563,37	1.257.563,37
Μείον Απαλλασσόμενα Έσοδα				
Σύνολο φορολογητέων εκροών				
ΦΠΑ Εκροών		238.937,04	238.937,04	238.937,04
Σύνολο φορολογητέων εισροών		238.937,04	238.937,04	238.937,04
ΦΠΑ Εισροών				
Πλέον: Προστιθέμενα - αφαιρούμενα ποσά				
Υπόλοιπο φορολογητέων Εισροών				
Πιστωτικό Υπόλοιπο				
Χρεωστικό Υπόλοιπο		238.937,04	238.937,04	238.937,04
Προσαύξηση ανακρίβειας (x 120%)		286.724,45		
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας(άρθρο 58 ν. 4174/2013) 50,00%			119.468,52	119.468,52
Τόκοι εκπροθ. Καταβολής άρθρο ν. 4174/2013 (50μήνεςx0,73%) 36,50%			87.212,02	87.212,02
Σύνολο		525.661,49	445.617,58	445.617,58

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΤΙΜΟΛΕΩΝ

\

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.

Σελίδα 18 από 18