



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 26/01/2018

Αριθμός απόφασης: 944

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **29/09/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ**, κατοίκου επί της οδού, κατά:

α) των υπ' αριθ. /2017 και /2017 Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2003 και 01/01-31/12/2004, αντίστοιχα,

β) των υπ' αριθ. /2017 και /2017 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2003 και 01/01-31/12/2004, αντίστοιχα,

γ) των υπ' αριθ. /2017 και /2017 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2003 και 01/01-31/12/2004, αντίστοιχα,

δ) των υπ' αριθ./2017 και/2017 Πράξεων Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 του ν. 2523/1997), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2003 και 01/01-31/12/2004, αντίστοιχα, και

ε) της υπ' αριθ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρο 54§§1,2 του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2016, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Τις υπ' αριθ./2017 και/2017 Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2003 και 01/01-31/12/2004, αντίστοιχα,

β) τις υπ' αριθ./2017 και/2017 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2003 και 01/01-31/12/2004, αντίστοιχα,

γ) τις υπ' αριθ./2017 και/2017 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2003 και 01/01-31/12/2004, αντίστοιχα,

δ) τις υπ' αριθ./2017 και/2017 Πράξεις Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 του ν. 2523/1997), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2003 και 01/01-31/12/2004, αντίστοιχα, και

ε) την υπ' αριθ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρο 54§§1,2 του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2016, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου για την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, φόρου εισοδήματος ν. 2238/1994, ΦΠΑ ν.2859/2000 και προστίμου ΦΠΑ άρθρου 6 του ν. 2523/1997, της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **29/09/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

1) Με την υπ' αριθμ./**2017** προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **368.070,16 €** για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2003 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, λόγω

παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1και 14, και 18§§2 και 9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ και του άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997.

Το ως άνω πρόστιμο επιβλήθηκε καθώς ο προσφεύγων έχει υποπέσει για τη διαχειριστική περίοδο **01/01-31/12/2003**, στις κάτωθι φορολογικές παραβάσεις:

A) έκδοση δέκα (10) εικονικών στο σύνολο τους φορολογικών στοιχείων, προς την επιχείρηση ΑΦΜ, συνολικής αξίας **113.534,32€**, η αξία ενός έκαστου των οποίων υπερβαίνει τα 880,00€ και

B) λήψη και χρήση σαράντα έξι (46) εικονικών στο σύνολο τους φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της επιχείρησης «.....Ο.Ε.», ΑΦΜ, συνολικής αξίας **804.661,08€**, η αξία ενός έκαστου των οποίων υπερβαίνει τα 880,00€.

2) Με την υπ' αριθμ.**/2017** προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **356.555,69 €** για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2004 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2§1, 12§§1και 14, και 18§§2 και 9 του ΠΔ 186/92 ΚΒΣ και του άρθρου 19§4 του ν. 2523/1997.

Το ως άνω πρόστιμο επιβλήθηκε καθώς ο προσφεύγων έχει υποπέσει για τη διαχειριστική περίοδο **01/01-31/12/2004**, στις κάτωθι φορολογικές παραβάσεις:

A) έκδοση είκοσι πέντε (25) εικονικών στο σύνολο τους φορολογικών στοιχείων, προς την επιχείρηση ΑΦΜ, συνολικής αξίας 301.301,12€, η αξία ενός έκαστου των οποίων υπερβαίνει τα 880,00€ και

B) λήψη και χρήση είκοσι (20) εικονικών στο σύνολο τους φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της επιχείρησης «..... Ο.Ε.», ΑΦΜ, συνολικής αξίας 588.588,09€, η αξία ενός έκαστου των οποίων υπερβαίνει τα 880,00€.

3) Με την υπ' αριθ.**/2017** Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **2.500,00€**, διότι ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα του ελέγχου για προσκόμιση των τηρούμενων φορολογικών βιβλίων και στοιχείων των χρήσεων 2003 και 2004 καθώς και των ληφθέντων στοιχείων αγορών και δαπανών, ήτοι δε συνεργάστηκε στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 του ν.4174/2013.

Τα ως άνω πρόστιμα προέκυψαν από το πόρισμα της από 08/06/2017 Έκθεσης μερικού Ελέγχου – επεξεργασίας εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, το οποίο συντάχθηκε κατόπιν του ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της με αριθμ. 425/2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. .

Αναπόσπαστο τμήμα της ως άνω έκθεσης αποτελεί η από 29/05/2014 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) του ΣΔΟΕ Περιφερειακής Δ/σης ΚΡΗΤΗΣ που αφορά τον προσφεύγοντα και η οποία περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, την 03/06/2016 (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ/2014).

4) Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2004 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2003), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 91.156,34€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακριβούς δήλωσης, ποσού 109.387,34 €, ήτοι συνολικό ποσό **200.543,95€**.

5) Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2004), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 90.219,74€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακριβούς δήλωσης, ποσού 108.263,69 €, ήτοι συνολικό ποσό 198.483,43€.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν από το πόρισμα της από 08/06/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.2238/1994 της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη ότι ο προσφεύγων α) ήταν εκδότης και λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 918.650,73€ τη χρήση 2003 και συνολικής αξίας 889.889,21€ τη χρήση 2004 και β) δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία **έκρινε** τα βιβλία και τα στοιχεία του προσφεύγοντος για τα οικονομικά έτη 2004 και 2005 ανακριβή με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4,7 και 8 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) και **προέβη** στον **εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων** οικονομικών ετών 2004 και 2005, ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 του Ν 2238/94.

6) Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α ποσού 179.179,00 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 215.014,80€, ήτοι συνολικό ποσό **394.193,80€**.

7) Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α ποσού 215.154,71 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 258.185,65€, ήτοι συνολικό ποσό **473.340,36€**.

Οι ως άνω διαφορές ΦΠΑ προέκυψαν α) από τον προσδιορισμό των **φορολογητέων εκροών** και συνολικών ακαθαρίστων εσόδων, χρήσεων 2003 και 2004, βάσει του άρθρου 48 §3 του ν. 2859/2000, καθώς τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή για τις ως άνω χρήσεις, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ) και β) από την μη αναγνώριση

των δηλωθέντων **φορολογητέων εισροών** και του αναλογούντος φόρου αυτών των χρήσεων 2003 και 2004.

8) Με την υπ' αριθ.**/2017** Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν.2523/1997 και άρθρο 79§1 του ν. 4472/2017), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο Φ.Π.Α ποσού **82.678,39€**.

9) Με την υπ' αριθ.**/2017** Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 ν.2523/1997 και άρθρο 79§1 του ν. 4472/2017), διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο Φ.Π.Α ποσού **80.090,00€**.

Τα ως άνω πρόστιμα ΦΠΑ προέκυψαν από το πόρισμα της από 08/06/2017 έκθεσης ελέγχου Προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 6 του ν.2523/1997 της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, σύμφωνα με το οποίο διαπιστώθηκε ότι:

Α) ο προσφεύγων στη χρήση 2003 διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών, ως λήπτης εικονικών στο σύνολό τους (46) φορολογικών στοιχείων με εκδότη την επιχείρηση «.....Ο.Ε.», συνολικής αξίας 804.661,08€, ίση με τον αναλογούντα ΦΠΑ αυτών ποσού 144.838,77 ευρώ, και δεν κατέβαλε φόρο εκροών, ως εκδότης εικονικών στο σύνολό τους (11) φορολογικών στοιχείων προς την επιχείρηση, συνολικής αξίας 113.989,65€, ίσο με τον αναλογούντα ΦΠΑ αυτών ποσού 20.518,08€ και

Β) ο προσφεύγων στη χρήση 2004 διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών, ως λήπτης εικονικών στο σύνολό τους (20) φορολογικών στοιχείων με εκδότη την επιχείρηση «.....Ο.Ε.», συνολικής αξίας 588.588,09€, ίση με τον αναλογούντα ΦΠΑ αυτών ποσού 105.945,81 ευρώ, και δεν κατέβαλε φόρο εκροών, ως εκδότης εικονικών στο σύνολό τους (25) φορολογικών στοιχείων προς την επιχείρηση, συνολικής αξίας 301.301,12€, ίσο με τον αναλογούντα ΦΠΑ αυτών ποσού 54.234,20€, παραβάσεις οι οποίες επισύρουν τις συνέπειες των άρθρων 6 του ν. 2523/97 και 79§1 του 4472/2017, ήτοι την επιβολή προστίμου ισόποσου με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε, ανά διαχειριστική χρήση.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά: **α)** να εξεταστεί η υπόθεση του στο σύνολό της και να ακυρωθούν και να εξαφανισθούν, άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, **β)** άλλως, όλως επικουρικώς και εφόσον δεν γίνει δεκτή η προσφυγή του για άλλον λόγο, θα πρέπει να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 4 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17/10/2015), εφόσον είναι επιεικέστερες, κατ' εφαρμογή της αρχής της ισότητας, ανεξαρτήτως της υποβολής ή μη, ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής εκ μέρους του, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου προς Έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων για τη διαχειριστική περίοδο 2003 και 2004.
2. α. Νομική πλημμέλεια έκθεσης ελέγχου, λόγω μη αναγραφής τόπου και χρόνου

διενέργειας του ελέγχου. β. έκδοση προσβαλλόμενων εκτός εύλογου χρόνου, ήτοι κατά χρόνο αναρμοδίως.

3. Επί του σώματος των ως άνω Παράβαση ουσιώδους τύπου περί την έκδοση της πράξεως, λόγω μη σύνταξης νόμιμης έκθεσης κατάσχεσης και μη επίδοσης αυτής.

4. Παράβαση νόμου-ουσιώδης πλάνη περί τα πράγματα, λόγω μη εικονικότητας των συναλλαγών και καλής πίστης μου κατά τη λήψη των τιμολογίων.

5. Εσφαλμένη – αναιτιολόγητη απόρριψη των βιβλίων ως ανακριβών και του εξωλογιστικού προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, λόγω μη συνδρομής των νομίμων προϋποθέσεων.

6. Ανεπαρκής-πλημμελής αιτιολογία, αοριστία έκθεσης ελέγχου.

7. Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας και της αρχής της απαγορεύσεως της διπλής φορολογίας, δηλαδή της φορολογήσεως της ίδιας φορολογητέας ύλης για την ίδια αιτία (ειδικότερη έκφραση της αρχής *non bis in idem*).

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής των ελεγχόμενων χρήσεων 2003 και 2004

Επειδή, στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

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

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9§5 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι:

«5. 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 Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή στις παρ. 1, 4 και 5 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«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.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

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.

Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου Παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.».

Επειδή, με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά, αντικαταστάθηκε περίπτωση β΄ της παρ. 4 του άρθρου 84 ως εξής:

«β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.».

Επειδή, στην παρ.2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994 (Όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν.3522/2006 (22/12/2006) και μετά) ορίζεται:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων

Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70...».

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων **1 και 2 περίπτωση γ΄ 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)...β)...

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου **3 περίπτωση γ΄ του άρθρου 49 του Ν 2859/2000**, ορίζεται ότι:

«**3.** Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είμαι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.».

Επειδή, στο άρθρο **19§18 του ν. 3091/2002**, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο **22§§2,3 του ν.3212/2013**, ορίζεται ότι:

«**18.** Για υποθέσεις φόρου εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και λοιπών παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών των προσώπων του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α/), σε βάρος των οποίων έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή νόθευση φορολογικών στοιχείων, μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται για τις διαχειριστικές περιόδους που βαρύνονται

με τα εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2002 και μετά.

Για τις υποθέσεις που αφορούν διαχειριστικές περιόδους, οι οποίες έπονται των διαχειριστικών περιόδων για τις οποίες έχουν εκδοθεί αποφάσεις επιβολής προστίμου για εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου μετατίθεται μέχρι τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια."

3. Οι διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 19 του Ν. 3091/2002 εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιπτώσεις που μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής του φόρου έχουν επιδοθεί εκθέσεις κατάσχεσης ανεπίσημων βιβλίων και στοιχείων κατά τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Στις περιπτώσεις αυτές ο νέος χρόνος παραγραφής καταλαμβάνει και τις προηγούμενες της κατάσχεσης ανέλεγκτες διαχειριστικές περιόδους».

Επειδή, το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την [173/2006](#) ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του ν.δ. 3323/1955 (ήδη [παρ. 5 του άρθρου 84](#) του Κ.Φ.Ε), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. 1002057/12/A0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της [παρ. 5 του άρθρου 84](#) του Κ.Φ.Ε η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης.

Επειδή, στο με αριθ. πρωτ. Δ12Β 1171079/17-12-2010 έγγραφο της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος με θέμα: «Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος» αναφέρονται τα εξής:

«4. Το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την αριθ. [173/2006](#) ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του Ν.Δ. 3323/1955 (ήδη παρ. 5 του άρθρου 85 του ΚΦΕ), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κλπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (σχετ. η αριθ. πρωτ. 1002057/12/A0012/8.1.2007 διαταγή). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του άρθρου 84 του ΚΦΕ η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης.

5. Όπως προκύπτει από το σχετικό έγγραφό σας, ανώνυμη εταιρεία υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 2000 (οικονομικό έτος 2001) εκπρόθεσμα στις 20 Ιουλίου 2001, ενώ για τα οικονομικά έτη 2002, 2003 και 2004 υπέβαλε δηλώσεις στις 30 Αυγούστου 2004 με το ν. 3259/2004. Ενόψει των ανωτέρω, τίθεται το ερώτημα πότε παραγράφεται το δικαίωμα του δημοσίου για την επιβολή φόρου εισοδήματος και την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου.

6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω προκύπτει ότι, εφόσον η εν λόγω ανώνυμη εταιρεία υπέβαλε εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2001, 2002, 2003 και 2004, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του ΚΦΕ περί δεκαπενταετούς παραγραφής σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης, η οποία αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής κάθε δήλωσης, χωρίς να επηρεάζει η μεταγενέστερη υποβολή της εκπρόθεσμα, ή τυχόν υποβολή με το άρθρο 18 του ν. 3259/2004.»

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **1738/2017** απόφαση της, η **Ολομέλεια του ΣτΕ**, βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, έκρινε αντισυνταγματικές τις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα **11** του **ν.3513/2006**, **29** του **ν.3697/2008**, **10** του **ν.3790/2009**, **82** του **ν.3842/2010** (σκέψη 8), διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων ετών. Επιπλέον στην ως άνω απόφαση του ΣτΕ έγινε αναφορά στις παρατάσεις του χρόνου παραγραφής που χορηγήθηκαν με τα άρθρα **18§2** του **ν.4002/2011**, **2§1** του **ν.4098/2012**, **37§5** του **ν.4141/2013**, **87** του **ν. 4316/2014**, **22** του **ν. 4337/2015** και **97** του **ν. 4446/2016** (Α' 240) (σκέψη 9).

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. **2642/2017** Πρακτικό της Ολομέλειας του **ΝΣΚ**, παρότι η ανωτέρω απόφαση της ΟΛΣΤΕ δεν κάνει ρητή μνεία περί αντισυνταγματικότητας των επόμενων νομοθετικών ρυθμίσεων, με τις οποίες χορηγήθηκαν περαιτέρω παρατάσεις του χρόνου παραγραφής, του άρθρου 37 παρ. δ του ν. 4141/2013, του άρθρου 22 του ν. 4203/2013, του άρθρου 87 του ν. 4316/2014, του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 και του άρθρου 97 του ν. 4446/2016, διότι δεν ήταν αναγκαίο με βάση το πραγματικό της κρινόμενης υπόθεσης, από τις σκέψεις 5 και 6 της απόφασης της Ολομέλειας συνάγεται ότι και οι διατάξεις αυτές αντίκεινται στο άρθρο 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος. Και τούτο διότι ομοίως παρατείνουν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσης των σχετικών νόμων έτους, συνδέουν δε τη χορήγηση ή μη παράτασης παραγραφής με ενέργειες δημόσιας αρχής, όπως είναι η έκδοση ή/και κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με συνέπεια τη διαφοροποίηση του χρόνου παραγραφής στη βάση της έκδοσης ή μη εντολής ελέγχου σε βάρος εκάστου φορολογούμενου.

Επειδή, με την απόφαση **2932/2017** του **ΣτΕ** (σκέψη 7) ορίζεται ότι :

«..τα κριθέντα από την Ολομέλεια του Δικαστηρίου με την απόφαση ΣτΕ 1738/2017, και οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 7 του ν. 3888/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 παρ. 7 του ν.

3899/2010, του άρθρου 18 παρ. 2 του ν. 4002/2011 και του άρθρου δεύτερου παρ. 1 του ν. 4098/2012 αντίκεινται στις εξειδικεύουσες την αρχή της ασφάλειας δικαίου διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, για τον ίδιο λόγο για τον οποίο κρίθηκαν από την Ολομέλεια αντισυνταγματικές οι διατάξεις του άρθρου 11 του ν. 3513/2006, του άρθρου 29 του ν. 3697/2008, του άρθρου 10 του ν. 3790/2009 και του άρθρου 82 του ν. 3842/2010, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 92 παρ. 3 περ. β του ν. 3862/2010, δηλαδή διότι παρατείνουν -ενόψει μάλιστα του γενικού τρόπου διατύπωσής τους, τόσο την πενταετή, κατά την παρ. 1, όσο και τη δεκαετή, κατά την παρ. 4 του άρθρου 84 (πρβλ. ΣτΕ 1623/2016 7μ.)- προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσίευσής των σχετικών νόμων ετών.»

Επειδή, με την πρόσφατη υπ' αριθ. **2934/2017** απόφαση του β' τμήματος του ΣτΕ (σκέψη 12) κρίθηκε ότι δεν δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.».

Επειδή, επιπλέον, στη σκέψη 15 της ως άνω υπ' αριθ. **2934/2017** απόφασης του ΣτΕ κρίθηκε ότι: «[...]Δύνатаι, επίσης, η φορολογική αρχή να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, βάσει συμπληρωματικών στοιχείων που περιήλθαν σε γνώση της μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, αρκεί η νέα πράξη να εκδοθεί και κοινοποιηθεί εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 84 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. δεκαετούς προθεσμίας, σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68, «ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου». Η τελευταία αυτή φράση, που προστέθηκε, το πρώτον [...] με την παρ. 6 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006, ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου αυτού (22.12.2006) και, όπως προκύπτει από το άρθρο 39 του ίδιου νόμου, δεν έχει αναδρομική ισχύ και δεν καταλαμβάνει εκκρεμείς υποθέσεις, επίσης, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει διευκρινιστικό χαρακτήρα. Συνεπώς, παρέπεται, ότι για τις χρήσεις που προηγούνται της δημοσίευσης του νόμου αυτού (δηλαδή, έως και τη χρήση 2006), για να έχει η φορολογική αρχή τη δυνατότητα να εκδώσει και να κοινοποιήσει στο φορολογούμενο φύλλο ελέγχου εντός της δεκαετίας της παραγραφής σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., πρέπει, για τις χρήσεις αυτές, να συντρέχουν οι εξής δύο προϋποθέσεις: πρώτον, να έχει προηγηθεί φορολογικός έλεγχος και να έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί στο φορολογούμενο αρχικό φύλλο ελέγχου μέσα στην αρχική πενταετία παραγραφής τους της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε και δεύτερον, αυτό να εκδοθεί και κοινοποιηθεί στο φορολογούμενο με βάση συμπληρωματικά (νέα) στοιχεία.[...].».

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1191/2017** έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. **265/2017** γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§ 4 του ίδιου νόμου».

Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής:

1. Κατά την έννοια των διατάξεων των [παραγράφων 1 και 4 \(περιπτ. β'\) του άρθρου 84](#) του ΚΦΕ, ερμηνευομένων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του [άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'\)](#), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο [άρθρο 66§2](#) του ΚΦΕ. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.

3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιεχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου [62§2 του ΚΦΕ](#), πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την [περίπτωση β' του άρθρου 62§2](#) του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ [ΣτΕ 2934/2017](#), [ΣτΕ 2935/2017](#), σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία.»

Επειδή, με την Πολ. **1192/2017** έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η με αριθ. [ΝΣΚ 268/2017](#) Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια), σύμφωνα με την οποία έγινε δεκτό, κατά πλειοψηφία, ότι ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. [ΣτΕ 1738/2017](#), [ΣτΕ 2934/2017](#) και [ΣτΕ 2935/2017](#) αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της [παραγράφου 3 του άρθρου 36](#) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ - (ν.[4174/2013](#)), σε συνδυασμό με τη διάταξη της [παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72](#) του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ, εισοδήματος, ΦΠΑ, και προστίμου ΦΠΑ στον προσφεύγοντα, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2003 και 01/01-31/12/2004, δυνάμει της με αριθ./2016 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

Επειδή, αιτία της ως άνω εντολής ελέγχου αποτέλεσε η από 29/05/2014 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) του ΣΔΟΕ Περιφερειακής Δ/σης ΚΡΗΤΗΣ που αφορά τον προσφεύγοντα και η οποία περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, **την 03/06/2014** (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ/03-06-2014).

Σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης προκύπτει ότι:

Τη διαχειριστική περίοδο **01/01-31/12/2003**, ο προσφεύγων ήταν **α) εκδότης** έντεκα (11) εικονικών στο σύνολο τους φορολογικών στοιχείων, προς την επιχείρηση
....., ΑΦΜ, συνολικής αξίας **113.989,65€, και β) λήπτης** σαράντα έξι (46) εικονικών στο σύνολο τους φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της επιχείρησης «..... Ο.Ε.», ΑΦΜ, συνολικής αξίας **804.661,08€.**

Τη διαχειριστική περίοδο **01/01-31/12/2004**, ο προσφεύγων ήταν **α) εκδότης** είκοσι πέντε (25) εικονικών στο σύνολο τους φορολογικών στοιχείων, προς την επιχείρηση
....., ΑΦΜ, συνολικής αξίας 301.301,12€ και **β) λήπτης** είκοσι (20) εικονικών στο σύνολο τους φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της επιχείρησης «..... Ο.Ε.», ΑΦΜ, συνολικής αξίας **588.588,09€.**

Επειδή, όπως προκύπτει από το σύστημα elenxis και από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, ο προσφεύγων δεν έχει περαιώσει τις κρινόμενες χρήσεις 2003 και 2004 και για τις εν λόγω χρήσεις δεν έχει προηγηθεί φορολογικός έλεγχος και δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί στο φορολογούμενο αρχικό φύλλο ελέγχου.

Επειδή, από τις από 08/06/2017 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και από το σύστημα taxis της ΑΑΔΕ, προκύπτει ότι ο προσφεύγων έχει υποβάλει τις κάτωθι αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ:

Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος

Διαχειριστική περίοδος	Αρ. δήλωσης/ Παραλ.	Ημ/νια καταχώρησης	Μήνες εκπροθέσμου
01/01- 31/12/2003	/30-11-2004	-	99
01/01- 31/12/2004	/12-09-2005	12-09-2005	-

Εκκαθαριστικές Δηλώσεις ΦΠΑ

Διαχειριστική περίοδος	Αρ. δήλωσης/ Η/νια Παραλ.
01/01- 31/12/2003	/16-02-2004
01/01- 31/12/2004	/22-02-2004

Επειδή, με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ...../2018 έγγραφό της, η Υπηρεσία μας ζήτησε από τη Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ να αποστείλει τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που έχει υποβάλει ο προσφεύγων, για τις χρήσεις 2003 και 2004, επισημαίνοντας το εμπρόθεσμο ή εκπρόθεσμο αυτών.

Επειδή, με το αριθ. πρωτ./2018 έγγραφό της (ΔΕΔ/2018), η Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ μας ενημέρωσε ότι: «οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος για τις χρήσεις 2003 και 2004 δε βρέθηκαν στο αρχείο της Α' Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ούτε προσκομίστηκαν

από τον προσφεύγοντα κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Η δήλωση της χρήσης 2003 κατατέθηκε **εκπρόθεσμα** με ευνοϊκές διατάξεις με τις οποίες είχε απαλλαγή από τα πρόστιμα και προσαυξήσεις και για το λόγο αυτό καταχωρήθηκε ο κωδ. 99 σαν μήνες εκπροθέσμου. Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος χρήσης 2004 τεκμαίρεται ότι υποβλήθηκε **εμπρόθεσμα** γιατί οι προηγούμενες και επόμενες δηλώσεις από αυτήν δηλώσεις (σύμφωνα με το αριθ. καταχώρησης) έχουν ημερομηνία παραλαβής τον Μάιο 2005 και προφανώς λόγω φόρτου εργασίας στην Α' Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ καταχωρήθηκε στο σύστημα με ημερομηνία 12/09/2005. Για το λόγο αυτό δεν έχουν καταχωρηθεί μήνες εκπροθέσμου.»

Επομένως, για τη **χρήση 2003** (οικονομικό έτος 2004), καθόσον ο προσφεύγων έχει υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, το ως άνω δικαίωμα του δημοσίου για έκδοση πράξεων εισοδήματος και προστίμων Κ.Β.Σ. παραγράφεται μετά 15 έτη, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 84§5 του ν. 2238/1994, του άρθρου 9§5 του ν.2523/1997 και της [173/2006](#) ομόφωνης γνωμοδότησης του **Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους**, ήτοι το 2019.

Επειδή, όσον αφορά τις προσβαλλόμενες πράξεις εισοδήματος και πρόστιμων ΚΒΣ χρήσης 2004:

1. Τεκμαίρεται ότι έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα η δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2005.
2. Δεδομένου ότι δεν προκύπτει από τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου ότι υφίσταται αρχικό φύλλο ελέγχου εισοδήματος μέσα στην αρχική πενταετία παραγραφής της παρ. 1 του άρθρου 84 του ΚΦΕ, (ΣΤΕ 2934/2017), δεν έχουν ισχύ οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής του άρθρου 84§4 β' του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση 2003. Επιπροσθέτως, οι υφισταμένες παραβάσεις του ΚΒΣ για έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν επιδόθηκαν μέχρι την πενταετή προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και συνεπώς δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002 περί διετούς παράτασης της προθεσμίας.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, για τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού εισοδήματος και πρόστιμων ΚΒΣ χρήσης 2004 ισχύει η **πενταετής προθεσμία παραγραφής**, ήτοι η εν λόγω χρήση παραγράφηκε μετά τις **31/12/2010**.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού εισοδήματος και πρόστιμων ΚΒΣ χρήσης 2004, εκδόθηκαν την 08/06/2017, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι πρέπει να ακυρωθούν είναι βάσιμος.

Επειδή όσον αφορά τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ:

1. Έχουν υποβληθεί οι εκκαθαριστικές και περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις χρήσεις 2003 και 2004. Επιπροσθέτως, από τα στοιχεία του ηλεκτρονικού αρχείου του TAXIS, δεν προκύπτει υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων κατά το τελευταίο έτος της πενταετούς παραγραφής.

2. Δεδομένου ότι δεν προκύπτει από τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου ότι υφίστανται αρχικές πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ, που είναι απαραίτητη προϋπόθεση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 2859/2000 για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης βάσει συμπληρωματικών στοιχείων, δεν έχουν ισχύ οι διατάξεις περί δεκαετούς παραγραφής, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 57§2γ' του ν. 2859/2000. Επιπροσθέτως, οι υφισταμένες παραβάσεις του ΚΒΣ για έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν επιδόθηκαν μέχρι την πενταετή προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και συνεπώς δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 19 του ν. 3091/2002 περί διετούς παράτασης της προθεσμίας.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, για τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ χρήσεων 2003 και 2004 ισχύει η **πενταετής προθεσμία παραγραφής**, ήτοι οι εν λόγω χρήσεις παραγράφηκαν μετά τις 31.12.2009 και 31.12.2010, αντίστοιχα.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ και Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 ν. 2523/1997) χρήσεων 2003 και 2004, εκδόθηκαν την 08/06/2017, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι πρέπει να ακυρωθούν είναι βάσιμος.

Ως προς τους ισχυρισμούς περί μη εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών χρήσης 2003:

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 05/08/2016 οικείες έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις, κρίνονται **βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες**.

Επειδή, αναπόσπαστο τμήμα των ως άνω εκθέσεων αποτελεί η από 29/05/2014 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) του ΣΔΟΕ Περιφερειακής Δ/νσης ΚΡΗΤΗΣ που αφορά τον προσφεύγοντα και η οποία περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, την 03/06/2016 (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ/03-06-2014).

Αναλυτικά, ο έλεγχος διαπίστωσε τα κάτωθι:

Για την επιχείρηση ΟΕ

Η επιχείρηση ΟΕ (η οποία τηρεί βιβλία Γ κατηγορίας ΚΒΣ) έχει εκδώσει και καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία της, χειρόγραφα στοιχεία με αρίθμηση όπως φαίνεται παρακάτω:

Α) στην διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2003

1. Ως προς τα Τιμολόγια Πώλησης έχουν εκδοθεί από α/α/2003 μέχρι και/2003

2. Ως προς τα Δελτία αποστολής θεωρήθηκαν από την αρμόδια ΔΟΥ στελέχη με αριθ.....

Σύμφωνα με τα παραπάνω και τις καταχωρήσεις στα βιβλία της, η επιχείρησηΟΕ φαίνεται να έχει πραγματοποιήσει μία συναλλαγή με τον προσφεύγοντα στην διαχειριστική περίοδο 2002 και συγκεκριμένα πώλησε 6210 κιλά παλαιές γωνίες προς 0,13 το κιλό. Για την συναλλαγή αυτή εξέδωσε το αριθ./2002 Δελτίο

αποστολής και το αριθ./202 Τιμολόγιο Πώλησης. Το τιμολόγιο αυτό καταχωρήθηκε επί πιστώσει και εξοφλήθηκε μέσω Τραπέζης την 20-1-2003 όπως φαίνεται και από την καρτέλα πελάτη της .

Από το είδος και την γραμμογράφηση- εκτύπωση των στοιχείων που η «.....ΟΕ» εξέδωσε τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους σε συνδυασμό με τα φωτοαντίγραφα των στοιχείων που βρέθηκαν καταχωρημένα στα βιβλία του προσφεύγοντος προκύπτουν τα παρακάτω:

α) Τα στελέχη των στοιχείων που βρήκε ο έλεγχος στην έδρα της «.....ΟΕ» έχουν συγκεκριμένη μορφή και γραμμογράφηση με προεκτυπωμένη την επωνυμία και τα λοιπά στοιχεία της εταιρείας καθώς και την αρίθμηση και φέρουν γενικά την εικόνα στοιχείων που έχουν εκδοθεί μετά από συγκεκριμένη παραγγελία σε τυπογραφείο. Αντίθετα τα φωτοαντίγραφα των στοιχείων που βρέθηκαν στην επιχείρηση του προσφεύγοντος δείχνουν στελέχη τυπογραφείου παραγωγής ενιαίου τύπου που κυκλοφορούν στο εμπόριο για χρήση από οποιαδήποτε επιχείρηση με χειρόγραφη αρίθμηση και με επωνυμία και λοιπά στοιχεία επιχείρησης που έχουν αποτυπωθεί με σφραγίδα.

β) Η αρίθμηση των στοιχείων που βρήκε ο έλεγχος στην έδρα της «.....ΟΕ» είναι τελείως διαφορετική και απέχει κατά πολύ της αρίθμησης των στοιχείων που βρέθηκαν στον προσφεύγοντα.

γ) Η αρίθμηση των στοιχείων που βρέθηκαν στον προσφεύγοντα ανάγεται σε ταυτόριθμα στοιχεία της «..... ΟΕ» που έχουν εκδοθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία της τις διαχειριστικές περιόδους 1992 έως και 1996 και όχι τις διαχειριστικές περιόδους 2003-2004 και μεταξύ των πελατών προς τους οποίους αυτά έχουν εκδοθεί δεν περιλαμβάνεται ο προσφεύγων.

δ) Ο γραφικός χαρακτήρας που φαίνεται στα στοιχεία που βρέθηκαν στον προσφεύγοντα είναι τελείως διαφορετικός με τον γραφικό χαρακτήρα που έχουν γραφεί τα στελέχη των στοιχείων στην έδρα της «..... ΟΕ»

ε) Οι ποσότητες από παλαιές γωνίες που φαίνεται να διακινήθηκαν ανά τιμολόγια με ένα δελτίο αποστολής κάθε φορά { στα στοιχεία που βρέθηκαν στον προσφεύγοντα είναι κατά που μεγαλύτερες από τις ποσότητες που φαίνεται να διακινεί στην πώληση η εκδότρια επιχείρηση }.

Στ) Στην εκδότρια επιχείρηση δε βρέθηκαν άλλα στοιχεία (φορτωτικά έγγραφα, εισιτήρια πλοίων κλπ) που να δικαιολογούν άλλη συναλλακτική δραστηριότητα με τον προσφεύγοντα.

ζ) Ο εκ των διαχειριστών της εκδότριας με την αριθ.πρωτ...../2006 υπεύθυνη δήλωση άρθρου 8 Ν1599/86 δήλωσε στη υπηρεσία μας ότι πέραν της συναλλαγής που αναφέρεται παραπάνω, ουδεμία άλλη συναλλαγή είχε η ΟΕ με τον προσφεύγοντα.

Β) Ως προς τον με ΑΦΜ

Ο αγρότης κανονικού καθεστώτος στον υπέβαλε στην Α' Δ.Ο.Υ Ηρακλείου Ειδικό Σημείωμα Δήλωσης λήψης Εικονικών Τιμολογίων αρ. 12

παρ 5 Ν 3883/2010 δηλώνοντας ότι έλαβε έντεκα (11) Δελτία Αποστολής - Τιμολόγια Πώλησης αξίας (χωρίς ΦΠΑ) 118.989,65 € με εκδότη τον προσφεύγοντα και κατέβαλε τα σχετικά πρόστιμα ύψους 45.595,86 €.

Από τον έλεγχο στον προσφεύγοντα προκύπτουν τα κάτωθι:

Σχετικά με την ΟΕ με ΑΦΜ

1. οι ποσότητες είναι υπερβολικές από 18 τόνους έως 36 τόνους για ένα δελτίο αποστολής που αναγράφεται σε κάθε ένα τιμολόγιο από τα 26 αθεώρητα τιμολόγια
2. τα πωληθέντα αγαθά σε όλα τα τιμολόγια είναι παλαιές γωνίες
3. δεν υπάρχουν υπογραφές στην θέση έκδοση
4. δεν φαίνεται τρόπος πληρωμής
5. είναι όλα μεγάλης αξίας από 17000,00 € έως και 35000,00 €
6. δεν υπάρχουν δελτία αποστολής
7. δεν υπάρχουν φορτωτικές
8. δεν υπάρχει εξόφληση των τιμολογίων

για τα λοιπά τιμολόγια της ΟΕ χρήσεως 2003 δεν υπάρχουν παρά μόνο ως εγγραφές στο βιβλίο εσόδων -εξόδων

Σχετικά με τον με ΑΦΜ

1. Τα εννέα (9) Δελτία Αποστολής - Τιμολόγια Πώλησης εκδόθηκαν από 02/08/2003 έως 07/08/2003 συνολικής αξίας 130.959,92 € και τα οποία εμφανίζονται να έχουν εξοφληθεί μετρητοίς την ίδια ημέρα εκδόσεως τους χωρίς άλλο στοιχείο εξοφλήσεως επιταγή , κατάθεση σε τράπεζα απόδειξη πληρωμής η είσπραξης για τόσο μεγάλο ποσό σε τόσες λίγες ημέρες.
2. Με ένα Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης φέρεται να μεταφέρει υπερβολικές ποσότητες και βάρους, που είναι αδύνατο να μεταφερθούν, όπως με το Δ.Α-Τ.Π/03 μεταφέρει 22.990 κιλά σιδηρογωνιές, 1902 μέτρα σωλήνες και 160 άγκυρες, με αναγραφόμενο μεταφορικό μέσο ενώ σύμφωνα με την άδεια του μεταφορικού μέσου αναγράφεται μικτό φορτίο 3500 κιλά. Είναι και η μοναδική περίπτωση αναγραφής αρ. κυκλ μεταφορικού μέσου.
3. Την ίδια ημέρα με το Δ.Α-Τ.Π/03 μεταφέρει 20543 κιλά σιδηρογωνιές, 1512 μέτρα σωλήνες και 2100 τεμάχια εξαρτήματα
4. Δεν αναγράφεται στα δελτία αποστολής μεταφορικό μέσο με μία και μοναδική εξαίρεση το Δ.Α-Τ.Π/03 , τόπος φόρτωσης και προορισμού.

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κάποιο νέο στοιχείο (στοιχείο τραπέζης για την πληρωμή των επίμαχων στοιχείων, ιδιωτικό συμφωνητικό κλπ) που δεν είχε τεθεί τη διάθεση του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, πριν σύνταξη του ως άνω πορίσμάτος του.

Επειδή, από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, συνολικά θεωρούμενες και λόγω έλλειψης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, από τον προσφεύγοντα προσδίδεται στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης ήτοι της λήψης εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων (σχετ.ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, βάσει των ως άνω, ο έλεγχος ορθώς έκρινε ότι:

Τη διαχειριστική περίοδο **01/01-31/12/2003**, ο προσφεύγων ήταν **α) εκδότης** δέκα (10) εικονικών στο σύνολο τους φορολογικών στοιχείων, προς την επιχείρηση
....., ΑΦΜ, συνολικής αξίας **113.534,32€**, και **β) λήπτης** σαράντα έξι (46) εικονικών στο σύνολο τους φορολογικών στοιχείων, εκδόσεως της επιχείρησης «..... Ο.Ε.», ΑΦΜ, συνολικής αξίας **804.661,08€**.

Ως προς τους ισχυρισμούς περι του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30§§1,2 του Π.Δ. 186/92 (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 Δ.Ο.Υ. 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του ως άνω άρθρου του ιδίου ΠΔ:

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

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

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)** ... **ζ)** ..., **η)** ..., **θ)** ...

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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 7 & 8 του ως άνω άρθρου του ιδίου ΠΔ:

«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) β) γ) δ)

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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 πρώτο εδάφιο του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.):

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, από την παράλειψη του υπόχρεου επιτηδευματία να ανταποκριθεί στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής να προσκομίσει στο κατάστημά της, για έλεγχο, τα βιβλία και στοιχεία που τηρεί τεκμαίρεται άρνησή του να υποστεί το ως άνω έλεγχο, η άρνησή του δε αυτή εξομοιώνεται από άποψη προσδιορισμού εισοδήματος προς μη τήρηση βιβλίων και στοιχείων και καθιστά νόμιμη την προσφυγή της φορολογικής αρχής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησής του (βλ. ΣτΕ 1032/2014, 411/2013, 1038/2011).

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην με αριθ. πρωτ. 11611/07-03-2016 Πρόσκληση των τηρούμενων φορολογικών βιβλίων και στοιχείων, των χρήσεων 2003 και 2004 καθώς και το ληφθέντων στοιχείων αγορών και δαπανών.

Επειδή, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τις ως άνω παραβάσεις του ΚΒΣ οι οποίες είναι **μεγάλης έκτασης και επηρεάζουν σημαντικά τα βιβλία του προσφεύγοντος και δεδομένου ότι ο** προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία καθιστώντας αδύνατη τη διενέργεια των προσηκουσών ελεγκτικών επαληθεύσεων, ορθώς **έκρινε** τα βιβλία και τα στοιχεία του **ανακριβή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30§§2, 4, 7 και **προέβη** σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων οικονομικού έτους 2004, ήτοι τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' και τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 § 2 του ν 2238/94.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 05/08/2016 οικείες έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ, της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις, κρίνονται **βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες**.

Επειδή στο άρθρο 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017 ορίζεται :

«1. Η [παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013](#) (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. 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.».

2. 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.».

[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, 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 Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58§1,2 του ν.4174/2013 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.»

2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.»

Επειδή εν προκειμένω για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της διαφοράς φόρου εισοδήματος χρήσεως 2003 ποσού 91.156,34 ευρώ, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 παρ.2 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (49 μήνες Χ0,73%=35,77%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	109.387,61 €	45.578,17 €	32.606,62 €	78.184,79 €	78.184,79 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **29/09/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του **ΑΦΜ** και συγκεκριμένα:

- την αποδοχή αυτής και την ακύρωση :

α) της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004.

β) της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2004.

γ) των υπ' αριθ./2017 και/2017 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2003 και 01/01-31/12/2004 αντίστοιχα και

δ) των υπ' αριθ./2017 και/2017 Πράξεων Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ (άρθρο 6 του ν. 2523/1997), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2003 και 01/01-31/12/2004 αντίστοιχα.

- την μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση: της υπ' αριθ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003.
- την απόρριψη αυτής και την επικύρωση των υπ' αριθ./2017 και/2017 Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου Επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2003 και φορολογικού έτους 01/1-31/12/2016.

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2003

α) Πρόστιμο ΚΒΣ (άρθρο 5 ν.2523/1997 & 7§3 του ν..4337/2015)

368.070,16€

β) ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	91.156,34 €	
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβούς δήλωσης (120%)	109.387,61 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		45.578,17 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 ¹		32.606,62 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	200.543,95 €	169.341,13 €

¹ Οι τόκοι έχουν υπολογιστεί από 01/01/2014 μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης.

γ) ΦΠΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
ΦΠΑ	179.179,00 €	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβούς δήλωσης (120%)	215.014,80 €	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	394.193,80 €	0,00

δ) Πρόστιμο ΦΠΑ (άρθρο 6 ν.2523/1997 & 79§1 ν. 4472/2017)**0,00€****ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2004****α) Πρόστιμο ΚΒΣ** (άρθρο 5 ν.2523/1997 & 7§3 του ν..4337/2015)**0,00€****β) ΕΙΣΟΔΗΜΑ**

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	90.219,74 €	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβούς δήλωσης (120%)	108.263,69 €	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	198.483,43 €	0,00

γ) ΦΠΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
ΦΠΑ	215.154,71 €	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακριβούς δήλωσης (120%)	258.185,65 €	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	473.340,36 €	0,00

δ) Πρόστιμο ΦΠΑ (άρθρο 6 ν.2523/1997 & 79§1 ν. 4472/2017)**0,00€****Φορολογικό έτος 01/01 – 31/12/2016****Πρόστιμο** άρθρου 54§§1,2 ν.4174/2013**2.500,00€**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.