



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 12/02/2018

Αριθμός απόφασης: 1329

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

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

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **16/10/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», **ΑΦΜ** «.....», κατοίκου, Μουρνιών Χανίων, επί της οδού «.....», κατά των κάτωθι οριστικών πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων:

1)της υπ'αριθμ. «.....»/01-09-2017 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007,

2) της υπ'αριθμ. «.....»/01-09-2017 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008,

3) της υπ'αριθμ. «.....»/01-09-2017 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009,

4)της υπ'αριθμ. «.....»/01-9-2017 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010,

και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση .
5. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ. Χανίων** .
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **16/10/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1)Με την υπ'αριθμ. «.....»/01-09-2017 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο του άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015, συνολικού ποσού **5.860,00 ευρώ (30Χ586,00/3)**.

Η παράβαση αφορά σε μη καταχώρηση τουλάχιστον τριάντα (30) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας 213.323,59 ευρώ στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων, κατά παράβαση του άρθρου 2 του Π.Δ.186/1992 και της ΠΟΛ 118/2007.

2)Με την υπ'αριθμ. «.....»/01-09-2017 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο του άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015, συνολικού ποσού **781,33 ευρώ (4Χ586,00/3)**.

Η παράβαση αφορά σε μη καταχώρηση τουλάχιστον τεσσάρων (4) εγγραφών συνολικής αξίας 128.247,78 ευρώ στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων, κατά παράβαση του άρθρου 2 του Π.Δ.186/1992 και της ΠΟΛ 118/2007.

3)Με την υπ'αριθμ. «.....»/01-09-2017 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο του άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015, συνολικού ποσού **781,33 ευρώ (4Χ586,00/3)**.

Η παράβαση αφορά σε μη καταχώρηση τουλάχιστον τεσσάρων (4) εγγραφών συνολικής αξίας 155.929,24 ευρώ στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων, κατά παράβαση του άρθρου 2 του Π.Δ.186/1992 και της ΠΟΛ 118/2007.

4)Με την υπ'αριθμ. «.....»/01-9-2017 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο του άρθρου 7 παρ.3 και 5 του ν.4337/2015, συνολικού ποσού **781,33 ευρώ (4Χ586,00/3)**.

Η παράβαση αφορά σε μη καταχώρηση τουλάχιστον τεσσάρων (4) εγγραφών συνολικής αξίας 157.907,33 ευρώ στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων, κατά παράβαση του άρθρου 2 του Π.Δ.186/1992 και της ΠΟΛ 118/2007.

Οι ως άνω παραβάσεις καταλογίσθηκαν κατόπιν του πορίσματος ελέγχου της από 17/08/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Χανίων, «.....».

Συγκεκριμένα διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα δυνάμει της υπ' αριθμ. «.....»/03-12-2014 εντολής ελέγχου για τα οικονομικά έτη από 2004 μέχρι 2011, η οποία εκδόθηκε κατόπιν του υπ' αριθμ. «.....»/23-01-2012 (αριθμ. πρωτ. «.....»/01-02-2012 της Δ.Ο.Υ. Χανίων) Δελτίου πληροφοριών της Περιφερειακής Διεύθυνσης Κρήτης του ΣΔΟΕ, το οποίο διαβιβάσθηκε στην Δ.Ο.Υ. Χανίων για την διενέργεια έρευνας στον προσφεύγοντα, ο οποίος ασκεί τη δραστηριότητα «.....». Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν αποκλίσεις μεταξύ των δεδομένων του Βιβλίου Εισοδημάτων και του Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων που τηρεί ο προσφεύγων στα υπό κρίση οικονομικά έτη και λόγω αυτού διαπιστώθηκαν παραβάσεις και επιβλήθηκαν τα σχετικά πρόστιμα με την έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων.

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

- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου (σχετ. 1738/2017 απόφαση του ΣΤΕ).
- Έχει περαιώσει για τις χρήσεις 2003, 2007, 2008 και 2009 με το με αριθμ. «.....» εκκαθαριστικό σημείωμα του ν.3888/2010. Το εν λόγω Δελτίο Πληροφοριών είναι μεν μεταγενέστερο της περαίωσης αλλά δεν εμπεριέχει νέα συμπληρωματικά στοιχεία που να δικαιολογούν τη διενέργεια συμπληρωματικού ελέγχου Όλα τα στοιχεία που αφορούν τις φορολογικές του υποχρεώσεις (βιβλίο εσόδων-εξόδων, Βιβλίο εισοδημάτων, κτλ) βρίσκονταν πάντα στην διάθεση της φορολογικής αρχής κατά την περαίωση και θα μπορούσαν να ληφθούν υπόψη.
- Η έκθεση ελέγχου χαρακτηρίζεται από έλλειψη αιτιολογίας. Από το πόρισμά της δεν προκύπτει ούτε αποδεικνύεται ότι τα φερόμενα έσοδα αποτελούν πράγματι φορολογητέα έσοδα της άσκησης της επαγγελματικής του δραστηριότητας.
- Αντίφαση της έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ με την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. Δεν είναι δυνατόν για τους σκοπούς της φορολογίας εισοδήματος να θεωρείται ότι κάποια κονδύλια δεν είναι ακαθάριστα έσοδα και για σκοπούς τήρησης βιβλίων και στοιχείων να θεωρούνται ότι είναι ακαθάριστα έσοδα.
- Ρητή απαλλαγή από τις υποχρεώσεις ΚΒΣ για τις επίμαχες χρήσεις.
- Σε κάθε περίπτωση πρέπει να εφαρμοσθεί η ευνοϊκότερη ρύθμιση, όπως εφαρμόσθηκε στις χρήσεις 2008, 2009 και 2010.

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...».

Επειδή στην παρ.5 του άρθρου 9 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 στις παρ. 1, 4 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 ιδίου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«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 παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

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.».

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 ιδίου 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 η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων επιβολής φόρων, τελών ή εισφορών για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές χρήσεις 01/01/2007- 31/12/2010 παρατάθηκε διαδοχικώς με τις εξής διατάξεις :

Άρθρο 37 § 5 του ν. 4141/2013 (Α' 81), **Άρθρο 22 του ν. 4203/2013** (Α' 235) **Άρθρο 87 του ν. 4316/2014** (Α' 270) μέχρι 31.12.2015

Άρθρο 22 του ν. 4337/2015 (Α' 129) μέχρι 31.12.2016

Άρθρο 97 του ν. 4446/2016 (Α' 240) μέχρι 31.12.2017.

Επειδή με την υπ' αριθμ. **1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ**, κρίθηκε οριστικά, το ζήτημα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έλεγχο για την επιβολή φόρων και το πότε μπορεί να παραταθεί νομοθετικά το δικαίωμά του αυτό ώστε να είναι συνταγματικά επιτρεπτό. Η ολομέλεια του ΣτΕ με την απόφασή της αυτή, βασιζόμενη στα απορρέοντα από την αρχή του κράτους δικαίου, την αρχή της ασφάλειας δικαίου και στηριζόμενη στο άρθρο 78 του Συντάγματος, η οποία αναφέρει ότι:

«1. Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος...2. Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που επεκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε», έκρινε **ως αντισυνταγματικές** τις διατάξεις των εφαρμοσθέντων στην δεδομένη περίπτωση νόμων (άρθρο 11 ν.3513/2006, άρθρο 29 του ν.3697/2008, άρθρο 10 του ν.3790/2009 και άρθρο 82 του ν.3842/2010) που προέβλεπαν παράταση της παραγραφής, **διότι παρέτειναν την προθεσμία παραγραφής φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου αναγομένων σε ημερολογιακά έτη προγενέστερα του προηγούμενου της δημοσιεύσεως των σχετικών νόμων ετών.**

Εν συνεχεία και η υπ'αριθμ.**2932/2017 απόφαση της ολομέλειας του ΣΤΕ** έκρινε ότι 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 2 παρ.1 του ν.4098/2012 αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 78 παρ.1 και 2 του Συντάγματος.

Επειδή ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθ. 1738/2017, υπ' 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του ΣΤΕ επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78 (§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος και της αντισυνταγματικότητας των διατάξεων περί παράτασης παραγραφής, εκδόθηκαν από τον Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. οι κάτωθι αποφάσεις :

α) Η ΠΟΛ 1154/04-10-2017, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των εκκρεμών προτεραιοποιημένων υποθέσεων και την δυνατότητα έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου (εφαρμοζόμενων σύμφωνα με την παρ.(ε) αυτής και από την Δ.Ε.Δ.) για τις παρακάτω χρήσεις :

<u>Χρήσεις για τις οποίες εκδίδονται πράξεις προσδιορισμού, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Β 1136035 Εξ 2017/15.9.2017 Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.</u>		
ΧΡΗΣΕΙΣ	ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΑ ΔΙΑΤΑΞΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
2011 και μετά	Άρθ. 84 § 1 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13) και άρθ. 36 § 1 του ν.4174/2013	Κανόνας πενταετούς παραγραφής
2008 και μετά	Άρθ. 36 § 3 ν. 4174/13 σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. β', του ίδιου νόμου	Η εφαρμογή της διάταξης προϋποθέτει φοροδιαφυγή
2006 και μετά	Άρθ. 84 § 4 ν. 2238/94 και 68 § 2α' του ίδιου νόμου (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13)	Η εφαρμογή των διατάξεων προϋποθέτει συμπληρωματικά στοιχεία
2001 και μετά	Άρθ. 84 § 5 ν. 2238/94 (σε συνδυασμό με αρθ. 72 § 11, εδ. α', ν. 4174/13)	Αφορά αποκλειστικά την περίπτωση μη υποβολής δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος

Και

β) η ΠΟΛ 1192/01-12-2017(αποδοχή της υπ'αριθ. 268/2017 Γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ) με την οποία διευκρινίσθηκε ότι 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 στο άρθρο 9 παρ. 4 του ν.3888/2010 ορίζεται:

4.Αν μετά την κατά τα ανωτέρω αποδοχή του Εκκαθαριστικού Σημειώματος περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. συμπληρωματικά στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κ.Φ.Ε. και της παραγράφου 3 του άρθρου 49 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκδίδεται βάσει αυτών συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα κατά τις διατάξεις του παρόντος Κεφαλαίου, συμψηφιζομένου του ποσού που καταβλήθηκε με την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο ισχύουν και για κάθε είδους στοιχεία που υφίστανται ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και λοιπές ελεγκτικές αρχές κατά την ημερομηνία που ορίζεται με την υπουργική απόφαση του άρθρου 13 αλλά δεν ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ίδια ημερομηνία και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων, καθώς επίσης και για τα αποτελέσματα της επεξεργασίας και των ελέγχων που αφορούν βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί ή παραληφθεί, ανάλογα με την περίπτωση, κατά την ίδια ως άνω ημερομηνία, αλλά δεν είχαν ελεγχθεί.

Σε περίπτωση μη αποδοχής του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος εντός της προθεσμίας της παραγράφου 5 της παρούσας, έχουν εφαρμογή για τα οικονομικά έτη που βαρύνονται με τα επιβαρυντικά στοιχεία για τα οποία αυτό εκδόθηκε οι ισχύουσες διατάξεις περί συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων, συμψηφιζόμενων ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α. των ποσών που για κάθε φορολογία από τις φορολογίες αυτές προέκυψαν βάσει του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος.».

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ άλλων και τον ισχυρισμό περί παραγραφής .

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία της οικείας έκθεσης ελέγχου ο προσφεύγων για τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009 (οικ.έτη 2008, 2009 και 2010) έχει περαιώσει με τις διατάξεις του ν.3888/2010.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ. «.....»/03-12-2014 εντολής ελέγχου για τα οικονομικά έτη από 2004 μέχρι 2011 η οποία εκδόθηκε κατόπιν του υπ'αριθμ. «.....»/23-01-2012 (αριθμ.πρωτ. «.....»/01-02-2012 της Δ.Ο.Υ. Χανίων) Δελτίου πληροφοριών της Περιφερειακής Διεύθυνσης Κρήτης του ΣΔΟΕ, το οποίο διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Χανίων για την διενέργεια έρευνας στον προσφεύγοντα, ο οποίος ασκεί τη δραστηριότητα του «.....».

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν παραβάσεις ως προς τήρηση βιβλίων και στοιχείων και προς τούτου επιβλήθηκαν κυρώσεις με την έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων. Οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα την **15/09/2017**.

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, το θέμα του χρόνου παραγραφής των υπό κρίση οικονομικών ετών, έχει ως εξής:

-Για τα περαιωμένα οικονομικά έτη 2007 ,2008 2009 και 2010 :

Το ως άνω Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων την 01/02/2012, ήτοι μετά την περαίωση, συνεπώς έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων του άρθρου 68 παρ.2 του ν.2238/1994 και ο χρόνος παραγραφής είναι δεκαετής (δεδομένου ότι δεν υφίσταται περίπτωση του άρθρου 84 παρ.5 του ν.2238/1994 περί μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος), και λήγει αντίστοιχα την 31/12/2017, 31/12/2018, 31/12/2019 και 31/12/2020.

Ως εκ τούτου δεν υφίσταται θέμα παραγραφής και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

-Για το οικονομικό έτος 2011

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, το εν λόγω οικονομικό έτος δεν έχει υπαχθεί σε διατάξεις περί περαίωσης ως εκ τούτου δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις περί συμπληρωματικών στοιχείων. Δεδομένου ότι δεν υφίσταται η περίπτωση του άρθρου 84 παρ.5 του ν.2238/1994 περί μη υποβολής ή εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθώς και του άρθρου 19 του ν.3091/2002 και του άρθρου 22 του ν.3212/2003 (καθώς υφίσταται κατάσχεση επίσημων βιβλίων), ο χρόνος παραγραφής είναι πενταετής και λήγει την 31/12/2016.

Ως εκ τούτου το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμου για το υπό κρίση οικονομικό έτος **έχει παραγραφεί** κατά το έτος έκδοσης και κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης καθώς οι σχετικές διατάξεις των νόμων περί παράτασης παραγραφής, θεωρούνται ως αντισυνταγματικές, σύμφωνα με όσα έχουν κριθεί με την ως άνω νομολογία και έχουν γίνει δεκτά από την Διοίκηση.

Επειδή με την **ΠΟΛ 1145/1998** της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Φορολογικές Υποχρεώσεις Αμίσθων Υποθηκοφυλάκων» διευκρινίζεται:

«Σχετικά με υπόμνημα της Ένωσης Αμίσθων Υποθηκοφυλάκων, το οποίο αναφέρεται στις φορολογικές και λοιπές υποχρεώσεις τους, καθώς και ερωτήματα των Υπηρεσιών για το ίδιο θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994, εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών είναι, μεταξύ άλλων, και οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος του άμισθου υποθηκοφύλακα.

2. Εξάλλου, με την παράγραφο 1 του άρθρου 58 του ίδιου ως άνω νόμου, ορίζεται ότι, στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέριου επαγγέλματος ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο ακαθάριστο ποσό των αμοιβών αυτών. Ο φόρος παρακρατείται από τις δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης και λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμούς και επιχειρήσεις κοινής ωφελείας, δημόσιες επιχειρήσεις, τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα ή πιστωτικούς οργανισμούς, συνεταιρισμούς και ενώσεις τους, συλλόγους γενικά και ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και από

επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες που τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, κατά την καταβολή των αμοιβών.

3. Ως γνωστόν, με τις διατάξεις του Ν. 325/1976, όπως ισχύουν σήμερα, έχουν καθορισθεί τα πάγια και αναλογικά δικαιώματα του άμισθου υποθηκοφύλακα, καθώς και τα εισπραττόμενα από αυτούς δικαιώματα υπέρ του δημοσίου.

4. Επίσης με την Ε. 8616/ΠΟΛ. 298/9.11.1971 και 1084504/6921 - 4/ ΠΟΛ. 1230/11.9.95 σχετικές διαταγές μας έχει διευκρινισθεί ότι, σε κάθε δελτίο παροχής υπηρεσιών που εκδίδεται από άμισθο υποθηκοφύλακα πρέπει να βεβαιώνεται υπεύθυνα από αυτόν κατά πόσο η αναγραφόμενη αμοιβή αποτελεί ίδιο αυτού δικαίωμα ή δικαίωμα του δημοσίου, προκειμένου να ενεργείται αναλόγως από τον καταβάλλοντα την αμοιβή η προσήκουσα παρακράτηση.

Με τη διαταγή αυτή διευκρινίστηκε ότι η παρακράτηση του φόρου εισοδήματος περιορίζεται μόνο στο ποσό των δικαιωμάτων που ανήκουν στον άμισθο υποθηκοφύλακα και αποτελούν τις ακαθάριστες αμοιβές του, ενώ, αντίθετα, στο ποσό των αμοιβών, που πρέπει ν' αποδίδονται από μέρους του στο Δημόσιο, δεν γίνεται παρακράτηση φόρου.

5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 49 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι, ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών, που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από τα επαρκή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος.

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις παραγράφους 2 και 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, προκειμένου για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 31 του ίδιου νόμου με την προϋπόθεση ότι αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υποχρέου.

6. Σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 4 (παρ. 3) και 13 (παρ. 2) του Κ.Β.Σ., οι άμισθοι υποθηκοφύλακες, ως ελεύθεροι επαγγελματίες υποχρεούνται να τηρούν βιβλίο εσόδων - εξόδων και να εκδίδουν σε κάθε επαγγελματική τους είσπραξη θεωρημένη απόδειξη παροχής υπηρεσιών. Στην Α.Π.Υ. μπορούν να αναλύσουν τα ποσά που εισπράττουν ως αμοιβή και τα ποσά που εισπράττουν ως τέλη ή γενικά δικαιώματα υπέρ τρίτων.

7. Εφόσον πρακτικά είναι δυνατόν επιτρέπεται να συνενωθούν τα τηρούμενα βιβλία που ορίζονται από τη νομοθεσία του Υπουργείου Δικαιοσύνης με το βιβλίο εσόδων - εξόδων, καθώς επίσης και οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με τις αντίστοιχες αποδείξεις, με την προϋπόθεση της θεώρησης αυτών από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και της τήρησης και έκδοσης αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.....».

Επειδή στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ1118/2007 του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Χρόνος και τρόπος ενημέρωσης του βιβλίου εσόδων - εξόδων που τηρούν οι άμισθοι υποθηκοφύλακες» ορίζεται:

«1. Τα τέλη και δικαιώματα που εισπράττουν οι άμισθοι υποθηκοφύλακες για λογαριασμό τους και για

λογαριασμό τρίτων αναγράφονται στις θεωρημένες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών που εκδίδουν και καταχωρούνται αναλυτικά στα βιβλία τελών και δικαιωμάτων και εκδόσεως πιστοποιητικών και αντιγράφων που τηρούν κατ' εφαρμογή της 28771/20.3.71 απόφασης του Υπουργού Δικαιοσύνης (ΦΕΚ Β' 245).

....

2. Οι άμισθοι υποθηκοφύλακες που είναι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίου εσόδων - εξόδων δύνανται να καταχωρούν τα ακαθάριστα έσοδά τους (παρακρατηθέντα δικαιώματα άμισθου υποθηκοφύλακα) κάθε ημερολογιακού τριμήνου στο βιβλίο αυτό με ένα ποσό μέχρι τη δέκατη (10η) ημέρα από το τέλος κάθε ημερολογιακού τριμήνου, με μεταφορά των σχετικών δεδομένων όπως προκύπτουν από το βιβλίο εισοδημάτων που τηρούν κατ' εφαρμογή της 28771/20.3.1971 απόφασης του Υπουργού Δικαιοσύνης (ΦΕΚ Β' 245).

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου καταλαμβάνουν τα ακαθάριστα έσοδα των πιο πάνω άμισθων υποθηκοφυλάκων του ημερολογιακού τριμήνου Οκτωβρίου - Δεκεμβρίου 2007 και επομένων.

3. Το παραπάνω βιβλίο εισοδημάτων, ως δικαιολογητικό εγγραφής του βιβλίου εσόδων - εξόδων, διαφυλάσσεται για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ.

Τα παραπάνω ισχύουν ανάλογα και για τα βιβλία τελών και δικαιωμάτων και εκδόσεως πιστοποιητικών και αντιγράφων, τα οποία συνιστούν δικαιολογητικά εγγραφής του βιβλίου εισοδημάτων.».

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων για την δραστηριότητά του ως «.....» τηρεί πέραν του Βιβλίου Εσόδων-Εξόδων που προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ, τηρεί σύμφωνα με την Υ.Α. 28771/01-04-1971 το «Βιβλίο Εκδόσεως Πιστοποιητικών και Αντιγράφων» όπου καταχωρούνται τα εισπραχθέντα ποσά των δικαιωμάτων καθώς και το «Βιβλίο Εισοδημάτων» όπου μεταφέρονται ως έσοδα τα ποσά των εισπραχθέντων δικαιωμάτων στο τέλος κάθε τριμήνου και ως έξοδα εμφανίζονται τα παρακρατηθέντα από τον υποθηκοφύλακα και μη αποδοτέα στο Δημόσιο, δικαιώματα τα οποία διαχωρίζονται ως εξής :

- (α)Παρακρατηθέντα δικαιώματα άμισθου υποθηκοφύλακα
- (β)Δικαιώματα μισθοδοσίας υπαλλήλων
- (γ)Εργοδοτικές εισφορές
- (δ)Εισφορές Τ.Ν.

Επειδή σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 4 (παρ. 3) και 13 (παρ. 2) του Κ.Β.Σ., οι άμισθοι υποθηκοφύλακες, ως ελεύθεροι επαγγελματίες υποχρεούνται να τηρούν βιβλίο εσόδων -

εξόδων και να εκδίδουν σε κάθε επαγγελματική τους είσπραξη θεωρημένη απόδειξη παροχής υπηρεσιών. Στην Α.Π.Υ. μπορούν να αναλύσουν τα ποσά που εισπράττουν ως αμοιβή και τα ποσά που εισπράττουν ως τέλη ή γενικά δικαιώματα υπέρ τρίτων και τα οποία απεικονίζονται αναλόγως στα τηρούμενα βιβλία του.

Ενώ με την ΠΟΛ 1118/2007 δόθηκε από την 01/10/2007 και μετά, η δυνατότητα της καταχώρησης των ακαθαρίστων εσόδων τους με μία συγκεντρωτική εγγραφή μεταφοράς ανά τρίμηνο, των δεδομένων του Βιβλίου Εισοδημάτων, και όχι η απαλλαγή τους από την καταχώρηση των συνολικών εσόδων τους στο Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων.

Από την ορθή ενημέρωση και απεικόνιση των συναλλαγών στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ., προκύπτει αναλόγως η φορολογητέα αξία για κάθε φορολογικό αντικείμενο (ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΚΑΙ ΦΠΑ). Συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αντιφάσεων ως προς το θέμα των ακαθαρίστων εσόδων μεταξύ εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΚΒΣ απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου κατόπιν της επεξεργασίας των προσκομισθέντων βιβλίων (βιβλίο εισοδημάτων υποθηκοφυλακείου και βιβλίου εσόδων-εξόδων) και στοιχείων διαπιστώθηκε ότι στα τηρούμενα βιβλία εσόδων εξόδων δεν καταχωρούνται οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών που εκδίδονταν για κάθε πράξη του υποθηκοφυλακείου όπως αυτές εμφανίζονται στο Βιβλίο Εισοδημάτων, συγκεκριμένα ανά έτος διαπιστώθηκε:

ΧΡΗΣΗ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΙΒΛΙΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ (ΣΤΗΛΗ ΕΞΟΔΩΝ)	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΙΒΛΙΟ ΕΣΟΔΩΝ- ΕΞΟΔΩΝ
2007	261.106,45	155.332,12
2008	278.116,19	149.868,41
2009	284.896,28	128.967,04

Επειδή στις **παρ.2, 8 και 9 του άρθρου 5 του ν.2523/1997** ορίζεται:

«2 . Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 586 ευρώ.

...

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

δ) Η μη καταχώρηση κάθε στοιχείου ή εγγράφου αγοράς, πώλησης, εισόδου, εξόδου, εφόσον δεν επιβλήθηκε πρόστιμο των περιπτώσεων α' και γ'.

9. Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου και κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το τριακονταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε ως άνω κατηγορία παράβασης. Σε περίπτωση διαπίστωσης για τρίτη φορά της διάπραξης των παραβάσεων αυτών δεν ισχύει περιορισμός ως προς το ανώτατο όριο αυτών των προστίμων.

Επειδή στην παρ.3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζεται:

«Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.».

Επειδή οι διαπιστώσεις ελέγχου όπως αυτές αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ θεωρούνται βάσιμες, πλήρως αιτιολογημένες και σύμφωνες με τις ισχύουσες διατάξεις.

Ο προσφεύγων επικαλείται και για την χρήση 2007 την εφαρμογή των διατάξεων της ΠΟΛ 1118/2007, ήτοι τον καταλογισμό τεσσάρων (4) αυτοτελών παραβάσεων, ωστόσο στην εν λόγω απόφαση ρητώς αναφέρεται, ότι οι διατάξεις της έχουν εφαρμογή από την 01/10/2007 και μετά, ως εκ τούτου μέχρι 30/09/2007 ο προσφεύγων όφειλε να καταχωρεί την κάθε απόδειξη παροχής υπηρεσιών ξεχωριστά .

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **16/10/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», **ΑΦΜ «.....»** ως εξής:

α)την αποδοχή αυτής και την ακύρωση της υπ'αριθμ. «.....»/01-9-2017 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, **λόγω παραγραφής.**

β)την απόρριψη αυτής και την επικύρωση : 1) της υπ'αριθμ. «.....»/01-09-2017 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, 2) της υπ'αριθμ. «.....»/01-09-2017 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008,3) της υπ'αριθμ. «.....»/01-09-2017 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009.

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2007-31/12/2007

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ.3 περ.5 του ν.4337/2015 και άρθρο 5 παρ.8δ και 9 του ν2523/1997 5.860,00 ευρώ (30X586,00/3).

(σύμφωνα με την υπ'αριθμ. «.....»/01-09-2017 Οριστική πράξη)

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ.3 περ.5 του ν.4337/2015 και άρθρο 5 παρ.8δ του ν2523/1997 781,33 ευρώ (4X586,00/3).

(σύμφωνα με την υπ'αριθμ. «.....»/01-09-2017 Οριστική πράξη)

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2009-31/12/2009

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ.3 περ.5 του ν.4337/2015 και άρθρο 5 παρ.8δ του ν2523/1997 781,33 ευρώ (4X586,00/3).

(σύμφωνα με την υπ'αριθμ. «.....»/01-09-2017 Οριστική πράξη)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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